

Rachunkowość podatki

TREŚĆ NUMERU:

- Mgr Bronisław Blass (Warszawa) — „Projekt reformy jednolitego planu kont (część IV) Kaszyński Zbigniew (Warszawa) — „Cena planowa”
- Zdzisław Fedak (Łódź) — „O nowe metody analizy sprawozdań rachunkowych”
- Mgr Ferdynand Michoń (Kraków) — „Remanenty i zysk brutto na towarach handlowych w bilansach międzyokresowych”
- Wacław Szadkowski (Sopot) — „Dostosowanie dziennika przebiegowego do potrzeb bilansowych” (artykuł dyskusyjny)
- Nasza druga ankieta: Mgr Józef Szarski (Warszawa) — „Słownictwo polskiej rachunkowości”
- Z praktyki dla praktyki: — „Wydziały Planowania Finansowego w przemyśle” — „Nowoczesna kontrola wydajności pracowników i obliczanie wynagrodzeń”
- Informujemy i wyjaśniamy
- A B C Księgowego: — „Kontowanie zużycia materiałowego w przedsiębiorstwie przemysłowym”
- Vademecum podatkowe:
- Janusz Białobrzęski (Warszawa) — „Nowelizacja przepisów w zakresie opodatkowania podatkami dochodowymi”
- Stanisław Wejroch (Warszawa) — „Reforma podatku obrotowego”

ROK II. NUMER 12 (18)

GRUDZIEŃ 1948

CENA EGZ. 125 ZŁ

KOMITET REDAKCYJNY:

Kielan Franciszek, Kolakowski Stefan
Sidor Władysław, Skrzywan Stanisław
Sowa Kazimierz, Wojciechowski Stefan
Redaktor: Sowa Kazimierz

WYDAWCA: SPÓŁDZIELNIA WYDAWNICZA „ŻYCIE GOSPODARCZE”

NAJPOPULARNIEJSZA

KSIĘGOWOŚĆ PRZEBITKOWA

KSIĘGOWOŚĆ PRZEBITKOWA



TO GWARANCJA SPRAWNOŚCI przedsiębiorstwa
Centrala: Kałowice, ulica Mieleckiego 3 — Telefon 308-96
Własny Oddział: Szczecin, Plac Orła Białego 1
Miejsca sprzedaży: Bielsko — Bydgoszcz — Częstochowa
Gdynia — Lublin — Łódź — Poznań — Warszawa
POLECAMY NA KONIEC ROKU OBRACHUNKOWEGO I NA NOWY ROK DRUKI
I PRZYBORY — Wczesne zamówienie zapewnia rychlejszą dostawę

BRONISŁAW BLASS (Warszawa)

Projekt reformy jednolitego planu Kont

CZĘŚĆ IV.

(ARTYKUŁ DYSKUSYJNY)

Klasa 3

Konta nakładów w układzie rodzajowym

Klasa trzecia jednolitego planu kont przeznaczona jest do księgowania nakładów pierwotnych w ujęciu rodzajowym.

Konta tej klasy przejmują obciążenia wyłącznie w korespondencji z klasą 1 i 2. Z klasy 3 przeksięgowuje się nakłady na odpowiednie konta kosztów związane z zasadniczą, uboczną, inwestycyjną i pozazakładową działalnością przedsiębiorstwa.

Schemat kont klasy 3 przedstawia się następująco:

- 30 Robocizna i świadczenia dla robotników
- 300 Robocizna podstawowa wraz z dodatkami
- 301 Wynagrodzenia za urlopy i czas efektywnie nie przepracowany
- 302 Świadczenia socjalne
- 303 Ubezpieczenia społeczne
- 304 Fundusz akcji socjalnej
- 305 Fundusz nagród i prac zleconych
- 31 Pensje i świadczenia dla pracowników umysłowych

- 310 Pensje podstawowe wraz z dodatkami
- 311 Ekwiwalent za urlopy nie wykorzystane i wynagrodzenia za czas efektywnie nie przepracowany
- 312 Świadczenia socjalne
- 313 Ubezpieczenia społeczne
- 314 Fundusz akcji socjalnej
- 315 Fundusz nagród i prac zleconych
- 32 Materiały
- 320 Materiały podstawowe
- 321 Materiały pomocnicze
- 322 Paliwo
- 323 Opakowanie (tara)
- 324 Części wymienne maszyn i urządzeń technicznych
- 325 Nakłady zaopatrzenia materiałowego
- 326 Odchylenia od planowych cen na materiały
- 33 Energia obca
- 330 Woda
- 331 Para
- 332 Prąd
- 333 Gaz
- 334 Powietrze sprężone

- 34 Usługi obce
 - 340 Remonty
 - 341 Konserwacja
 - 342 Transport
 - 343 Obróbka
 - 344 Inne specjalne
- 35 Podatki, daniny i opłaty publiczne
 - 350 Podatek obrotowy
 - 351 Inne podatki, daniny państwowe
 - 352 Podatki i daniny publiczne samorządowe
 - 353 Opłaty sądowe, arbitrażowe i administracyjne
- 36 Nakłady finansowe
 - 360 Odsetki bankowe
 - 361 Odsetki zwłoki
 - 362 Prowizje i koszty bankowe
 - 363 Inne nakłady finansowe
- 37 Nakłady kalkulowane
 - 370 Amortyzacja majątku trwałego
 - 371 Amortyzacja inwentarza mało cennego i krótkotrwałego w eksploatacji
 - 372 Inne nakłady kalkulowane
- 38 Różne nakłady
 - 380 Ofiary, subwencje, zasiłki
 - 381 Kary i grzywny
 - 382 Czynsze i dzierżawy
 - 383 Ubezpieczenia rzeczowe
 - 384 Koszty delegacji i reprezentacji
 - 385 Opłaty komunikacyjne
 - 386 Propaganda, reklama, wystawy
 - 387 Książki, czasopisma
 - 388 Inne
- 39 Przeniesienie nakładów

Robocizna i świadczenia dla robotników (30)

Konto obejmuje następujące subkonta:

- 300 Robocizna podstawowa wraz z dodatkami
- 301 Wynagrodzenia za urlopy i czas efektywnie nie przepracowany
- 302 Świadczenia socjalne
- 303 Ubezpieczenia społeczne
- 304 Fundusz akcji socjalnej
- 305 Fundusz nagród i prac zleconych.

Subkonto 300 — Robocizna podstawowa wraz z dodatkami.

Na ciężar tego subkonta księguje się robociznę, obliczoną za efektywnie przepracowany czas: dniówkową, akordową wraz z zachętą, ruchomą część robocizny uwarunkowaną obowiązującym systemem płac (nadwyżki akordowe, premie z różnych tytułów obliczane w stosunku prostym lub progresywnym do wynagrodzenia podstawowego) oraz wszelkie dodatki wynikające z obowiązujących umów o pracę (wyrównawcze, lokalne, za uciążliwe warunki, za pracę w godzinach nadliczbowych, w niedzielę i święta).

Nie księguje się tu wynikających z umów o pracę świadczeń socjalnych, jak też wynagrodzeń za czas efektywnie nie przepracowany. Podział robocizny na bezpośrednią i pośrednią może być wprowadzony przy zastosowaniu symboliki literowej (a, b) które to symbole umieszczane będą po symbolu cyfrowym.

Wszystkie wymienione wyżej rodzaje wynagrodzeń muszą być objęte i rozliczone w listach płac, przy czym

te ostatnie są podstawą do zaksięgowania obliczonych kwot na ciężar subkonta 300 w korespondencji z subkontami 140, 141, 150 i 154 zgodnie z uwagami do tych subkont. Dla rozbicia subkonta 300 niezbędne będzie sporządzenie rozdzielnika (w większych przedsiębiorstwach wchodzić to winno do obowiązków rachuby), rozliczającego łączny nakład na rzecz kont i subkont kosztów.

Do subkonta 300 prowadzi się w zależności od statystyczno-analitycznych potrzeb przedsiębiorstwa kartotekę analityczną, rozbudowaną w układzie rodzajowym w oparciu o specyfikę układu zbiorowego, obowiązującego w danej branży.

Funkcję prowadzenia analitycznej kartoteki tego subkonta można powierzyć rachubie, względnie kalkulującej komórce księgowości, bądź też komórkom statystycznym.

Subkonto 301 — Wynagrodzenia za urlopy i czas efektywnie nie przepracowany.

W odniesieniu do urlopów, to na ciężar tego konta, zgodnie z uwagami do subkonta 180 — „Rezerwa na urlopy pracownicze“ — odnosić należy $\frac{1}{12}$ część sumy przewidzianej z tego tytułu w planie finansowym lub — jeśli brak jest planu — 8% faktycznego miesięcznego funduszu płac.

Efektywne należności z tytułu urlopowego rozlicza się w liście płac i księguje na ciężar subkonta 180, w którego kredycie gromadzi się rezerwę.

Jest to podyktowane względami prawidłowej kalkulacji, zmierzającej do równomiernego rozliczenia w czasie tego elementu nakładu, który z natury swojej wykazuje tendencję do okresowego zróżniczkowanego narastania.

Zauważyć należy, iż na ciężar subkonta 180 — „Rezerwa na urlopy pracownicze“ — podlegają zaliczeniu z listy płac jedynie elementy płacy za urlop, natomiast nie mogą tu być odnoszone elementy świadczeń socjalnych, zawarte w liście płac, a świadczone za okres urlopowy.

Celem właściwego rozliczenia płac urlopowych rachuby winny otrzymywać zbiór ewidencji ruchu pracowników, karty urlopowe (wykazy) lub innego rodzaju zawiadomienia w momencie rozpoczęcia urlopu przez pracownika.

W odniesieniu do pozostałych wynagrodzeń za czas efektywnie nie przepracowany (delegacje do prac społecznych i państwowych, ćwiczenia wojskowe, delegacje na kursy, opłaty przy uwolnieniach itp.) obciążenie subkonta 301 nastąpi na podstawie wykazanych i rozliczonych w listach płac należności z tyt. wynagrodzeń za czas efektywnie nie przepracowany.

Subkonto 302 — Świadczenia socjalne.

Na subkoncie tym księguje się wszelkie nakłady z tytułu świadczeń socjalnych, wynikające bądź to z umowy zbiorowej lub ze szczegółowych zarządzeń, względnie też z jednorazowych decyzji.

Wszystkie świadczenia socjalne muszą być rozliczane przez listę płac.

W konsekwencji tej zasady wypłaty świadczeń socjalnych, dokonane poza terminem ustalonym dla wypłat robocizny z listy płac, podlegają księgowej ewidencji na koncie 141 — „Pracownicy za zaliczki na poczet płac i świadczeń.“

Do subkonta 302 można w zależności od rozmiarów, względnie potrzeb przedsiębiorstwa prowadzić kartotekę analityczną w układzie rodzajowym. Kartotekę tę winna prowadzić ta komórka organizacyjna przedsiębiorstwa, która prowadzi kartotekę subkonta 300 — „Robocizna“.

Subkonto 303 — Ubezpieczenia społeczne.

Służy ono do ewidencji obciążeń z tytułu ubezpieczenia społecznego, obliczanego comiesięcznie od łącznego funduszu plac na dobro subkonta 152 — „Zakład Ubezpieczeń Społecznych“.

Kartoteki analitycznej do subkonta 303 nie przewiduje się, gdyż spodziewana na rok 1949 reforma systemu obliczania składek ubezpieczenia społecznego przewidywać ma ujęcie wszystkich rodzajów ubezpieczenia w jedną składkę ubezpieczenia, opartą na stałej i niezmienniej stawce procentowej.

Subkonto 304 — Fundusz akcji socjalnej.

Zgodnie z instrukcją F 14 na subkoncie tym księguje się 5% funduszu plac na rzecz funduszu akcji socjalnej.

Przeciwstawne księgowanie przeprowadza się na koncie 16 — „Rozliczenia wewnątrzbranżowe“.

Subkonto 305 — Fundusz nagród i prac zleconych.

Fundusz ten utworzono we wszystkich przedsiębiorstwach podległych Ministerstwu Przemysłu i Handlu (instrukcja Nr F 24 z dnia 1 grudnia 1948 r.) a oblicza się go w formie narzutu na fundusz plac (2%).

Służy on na pokrycie:

- a) nagród zbiorowych i indywidualnych za szczególne osiągnięcia,
- b) nagród w związku z współzawodnictwem pracy,
- c) nagród za osiągnięcia w dziedzinie racjonalizacji i ulepszeń,
- d) wynagrodzeń pracowników własnych i obcych z tytułu prac zleconych i udziału w pracach komisyjnych.

Sposób wydatkowania z funduszu będzie uregulowany regulaminem. Fundusz będzie oparty na budżecie, mogącym się różnić od sum wynikających z narzutu.

Narzut z tytułu funduszu nagród i prac zleconych księgowany będzie w ciężar subkonta 305 w korespondencji z kontem 16 analogicznie jak to ma miejsce z narzutem na akcję socjalną.

W związku ze zniesieniem na zasadzie instrukcji F 24 funduszu racjonalizacji przemysłu i utworzeniem funduszu nagród i prac zleconych, wprowadza się do projektowanego układu klasy pierwszej zmianę odnoszącą do subkont 113-2 i 172.

Subkonta te należy skorygować na:

113—2 — Rachunek funduszu nagród i prac zleconych

172 — Fundusz nagród i prac zleconych.

Równocześnie anuluje się uwagi do tych subkont w ich pierwotnym brzmieniu.

Odnosnie do przebiegu księgowania operacji wynikających z gospodarki funduszem nagród zauważa się:

1) Subkonto 113—2 Rachunek funduszu nagród i prac zleconych zastrzeżone jest wyłącznie dla Centralnych Zarządów i służy do

- a) ewidencji gromadzonych na tym rachunku bankowym nadwyżek funduszu, przekazywanych przez przedsiębiorstwa, podlegających następnie bądź
- b) rozporządzeniu między przedsiębiorstwa wykazujące brak środków funduszowych, bądź
- c) odprowadzeniu na rachunek M. P. i H. w wypadkach przewidzianych instrukcją F 24. Obroty tego rachunku korespondują w wypadkach wskazanych w pktcie a i b z kredtem lub debetem konta 16, w przypadku wskazanym w pktcie c z debetem konta 172.

2) Subkonto 172 — Fundusz nagród i prac zleconych — również przeznaczone wyłącznie dla księgowania w Centralnych Zarządach, służy do wykazania aktualnego stanu środków gromadzonych na cele funduszu nagród i prac zleconych.

Na dobro tego konta księguje się:

- a) kwoty wynikające z 2% narzutu obliczonego od robocizny i plac przedsiębiorstw i Centralnych Zarządów w korespondencji z właściwą kartoteką konta 16 lub w odniesieniu do samego Centralnego Zarządu w korespondencji z kontem 305,
- b) ew. dotacje z rachunku funduszu nagród i prac zleconych M. P. i H. — na ciężar konta 113—2.

Na ciężar tego konta księguje się:

- a) wszelkie wypłaty podległych jednostek organizacyjnych i własnych Centralnych Zarządów z tytułów wynikających z celów funduszu, ujętych w budżecie lub dodatkowo poza budżetem zatwierdzonych — w korespondencji z właściwą kartoteką konta 16 lub w odniesieniu do wypłat własnych C. Z. z kontem 100 lub 110.
- b) przelewy na rzecz M. P. i H. w korespondencji z kontem 113—2.

3) Przedsiębiorstwa i zakłady w wypadku:

- a) wypłaty kwot na cele przewidziane funduszem nagród i prac zleconych lub przekazania nadwyżek na rachunek funduszu nagród C. Z. (113—2) księgują:
Wn kto 16 (Właściwa kartoteka)
Ma kto 100 (Kasa) lub 110 (Rk bankowy bieżący)
- b) uzyskania uzupełnienia środków na cele funduszu księgują:
Wn kto 110 (Rk bankowy bieżący)
Ma kto 16 (Właściwa kartoteka).

Każdy zapis na ciężar lub dobro konta 16 musi być korespondencyjnie zaawizowany Centralnemu Zarządowi (noty rozliczeniowe).

Do wyżej podanych schematów przebiegu księgowania wyjaśnia się, że częściowo odbiegają one od ustaleń zawartych w instrukcji F 24.

Odnosnie do sum zebranych na subkontach 301 do 305 zauważa się, że ich rozbieżność na ciężar kont kosztów nastąpi w ścisłej zależności od rozbieżności subkonta 300 — „Robocizna“.

Pensje i świadczenia dla pracowników umysłowych (31).

Konto to dzieli się na następujące subkonta:

- 310 Pensje podstawowe wraz z dodatkami
- 311 Ekwiwalent za urlopy nie wykorzystane i wynagrodzenie za czas efektywnie nie przepracowany
- 312 Świadczenia socjalne
- 313 Ubezpieczenia społeczne
- 314 Fundusz akcji socjalnej
- 315 Fundusz nagród i prac zleconych

Subkonto 310 — Pensje podstawowe wraz z dodatkami.

Na ciężar tego subkonta księguje się płace wszystkich pracowników umysłowych (bez wyodrębnienia plac władz przedsiębiorstwa), obliczone na podstawie zaseregowań wynikających z umów o pracę (układów zbiorowych), ruchomą część plac, uwarunkowaną obowiązującym systemem premiowania (zarówno premie pozostające w prostym, jak i progresywnym stosunku do plac podstawowych) wszelkie dodatki funkcyjne, lokalne oraz wynagrodzenia za pracę w godzinach nadliczbowych i w dniu świąteczne.

Nie księguje się tu wynikających z umów o pracę świadczeń socjalnych, jak też wynagrodzeń za czas efektywnie nie przepracowany.

Natomiast nie podlega wydzieleniu z tego subkonta wynagrodzenie urlopowe pracowników umysłowych, o ile urlop został wykorzystany.

Wszystkie rodzaje wynagrodzeń pracowników umysłowych muszą być objęte i rozliczone w listach plac na zasadach analogicznych do podanych w uwagach do konta 300.

Również uwagi do subkonta 300, dotyczące rozbięcia nakładu oraz rozbudowy kartoteki analitycznej — znajdują zastosowanie do subkonta 310.

Subkonto 311 — Ekwiwalent za urlopy nie wykorzystane i wynagrodzenie za czas efektywnie nie przepracowany.

Trzeba zaznaczyć, iż w związku z zakazem wypłaty ekwiwalentu za nie wykorzystany urlop, wypadki te będą miały miejsce tylko sporadycznie i w szczególnie uzasadnionych okolicznościach.

Zauważa się jednakże, że ten element nakładów w odniesieniu do pracowników umysłowych ma odmienny charakter, niż to ma miejsce w odniesieniu do pracowników fizycznych.

Wynika to z zasady niestosowania zastępstw urlopowanych pracowników umysłowych (fizyczni muszą być zastąpieni), co jest równoznaczne z tym, iż w zasadzie żaden koszt dodatkowy wskutek tego nie powstaje.

Tym tłumaczy się zastrzeżenie co do niewydziałania wynagrodzeń urlopowych pracowników umysłowych z subkonta 310 — „Pensji podstawowych”.

Przypadki wypłaty rekompensaty za nie wykorzystany urlop są równoznaczne z nabyciem przez przedsiębiorstwo dodatkowej siły pracowniczej, a zatem powodują dodatkowy nakład, zasługujący na wyodrębnienie w ewidencji.

Subkonto 312 — Świadczenia socjalne.

Na ciężar tego subkonta księguje się na podstawie listy plac wszelkie świadczenia socjalne nie wynikające z działalności funduszu akcji socjalnej oraz ubezpieczeń społecznych.

W zależności od potrzeb i rozmiarów przedsiębiorstwa do subkonta tego prowadzi się kartotekę analityczną.

Subkonto 313 — Ubezpieczenia społeczne.

Subkonto to obciąża się w korespondencji z subkontem 152 — „Zakład Ubezpieczeń Społecznych” miesięczną kwotą składek, przypadających z tytułu ubezpieczeń społecznych pracowników umysłowych.

Subkonto 314 — Fundusz akcji socjalnej.

Na ciężar tego subkonta księguje się comiesięcznie 5% łącznych plac na dobro konta 16 — „Rozliczenia wewnątrznobranżowe”.

Subkonto 315 — Fundusz nagród i prac zleconych.

Do tego subkonta mają zastosowanie wszystkie uwagi, poczynione przy omówieniu subkonta 305.

Materiały (32).

Konto to dzieli się na następujące subkonta:

- 320 Materiały podstawowe
- 321 Materiały pomocnicze
- 322 Paliwo
- 323 Opakowanie (tara)
- 324 Części wymienne maszyn i urządzeń technicznych
- 325 Nakłady zaopatrzenia materiałowego
- 326 Odchylenia od planowych cen na materiały.

Zapisy na subkontach konta 32 mogą być poczynione jedynie i wyłącznie w korespondencji z właściwymi kontami zapasowymi klasy 2. W konsekwencji niedopuszczalne jest bezpośrednie obciążenie subkonta 32 na zasadzie dowodów kasowych, faktur itp., a więc na kredyt kont klasy 1.

Subkonto 320 — Materiały podstawowe

ulegnie a priori dalszej rozbudowie analitycznej na subkonta: 320 — 1 — surowce oraz 320 — 2 — półfabrykaty i tworzywa obcej produkcji.

Oba te subkonta nakładów rejestrują zużycie materiałów, które wchodzi w istotę wytworu, będącego przedmiotem produkcji, a zatem stanowić będą najbardziej bezpośredni element przyszłego kosztu produktu będąc równocześnie nieodzownym i podstawowym fragmentem technologii procesu wytwarzania.

Subkonta 320 — 1 i 320 — 2 przejmują obciążenia wyłącznie z subkontu zapasowych 210 i 211, przy których komentowaniu omówiono wyczerpująco sposób wyceny i technikę księgowego rozliczenia zużycia tych materiałów.

W uzupełnieniu podanych tam uwag dodać należy, że noty memoriałowe rozliczające wartość surowca i półfabrykatów zawierać winny oznaczenie kont kosztów produkcji, których dotyczy zużycie.

Dla subkont 320—1 i 320—2 nie przewiduje się obligatoryjnego prowadzenia kartoteki analitycznej.

Jeśli potrzeby przedsiębiorstwa tego wymagają, wtedy ugrupowanie kartoteki można oprzeć

- a) na zasadach określonych dla kont 210 i 211 lub
- b) na odmiennych zasadach, wynikających z wymogów i doświadczeń przedsiębiorstwa.

W tekście kartoteki analitycznej subkont 320—1 i 320—2 wyszczególniać należy ilość zużytych materiałów podstawowych.

Subkonto 321 — Materiały pomocnicze

przejmuje obciążenia z kredytu subkonta zapasowego 220 na podstawie not memoriałowych, sporządzanych przez księgowość materiałową.

W nawiązaniu do subkonta 220 podkreślić należy konieczność oznaczania odrębnymi symbolami w asygnatach rozchodowych magazynowych faktu bezpośredniego uczestnictwa materiałów pomocniczych w procesie wytwarzania (punkty a i b uwag do subkonta 220), a więc uczestnictwa uwarunkowanego technologicznie lub też pośredniego udziału ich w produkcji (punkt c tychże uwag), w zależności bowiem od tego nastąpi rozbieżność subkonta 321 na konta rozliczeń kosztów.

Z natury rzeczy powszechniejszy będzie pośredni udział tych materiałów w produkcji zasadniczej.

Rozchód materiałów pomocniczych, księgowany na subkoncie 321 obejmuje poza zasadniczą również wszystkie inne dziedziny działalności przedsiębiorstwa, a więc zarówno uboczną, pozazakładową jak i inwestycyjną.

Wycenę wartości zużycia przeprowadza się na zasadach omówionych w komentarzu do kont zapasowych.

Subkonto 322 — Paliwo

obciążane jest w korespondencji z subkontem 221 wartością zużycia paliw wszelkiego rodzaju dla różnych celów działalności przedsiębiorstwa. Na koncie tym nie księguje się jednak wartości zużycia tych paliw, które podlegają technologicznemu procesowi przetwarzania na zasadach charakteryzujących materiały podstawowe (na przykład: węgiel jako wsad w koksowni, ropa naftowa w rafinerii itp.)

W tych wypadkach należy stosować procedurę klasyfikacyjną i księgową podaną w uwagach do konta 21.

Do konta 322 można prowadzić kartotekę analityczną na zasadach określonych dla konta 320.

Dla rozliczenia zużycia paliwa księgowość musi opierać się na odpowiednio oznaczonych magazynowych dokumentach rozchodowych.

Subkonto 323 — Opakowanie (tara).

Zgodnie z uwagami do subkonta 222 nie odnosi się tu wartości opakowania wysyłkowego, które fakturowane jest odbiorcy w odrębnej pozycji faktury i przed wyksięgowaniem w ciężar konta realizacji przenoszone jest na konto 26 — „Towary handlowe“.

Nie odnosi się tu również wartości opakowania zwrotnego, stanowiącego własność inwentarzową dostawcy, ani wartości opakowania bezzwrotnego trwałego i nietrwałego, wchodzącego w skład wydatków na zakup i zaopatrzenia materiałowe.

Operacje z tarą wyżej wymienionych rodzajów omówione zostały wyczerpująco w uwagach do subkont 222 i 090 — „Zyski i straty z operacji tarą“.

Subkonto to nie przejmuje również obciążenia z tytułu zużycia zakupionych uprzednio opakowań, wchodzących w istotę produktu (np. puszki do konserw, pudełka zapalczane), gdyż ewidencjonowane one będą na kontach półproduktów lub materiałów pomocniczych, a zatem i odpisane z tych kont na ciężar subkont 320 lub 321.

Natomiast odnosi się tu wartość zakupionej tary obrotowej przeznaczonej na opakowanie własnych materiałów magazynowych oraz tę część otrzymanej bezzwrotnie tary trwałej, którą użyto dla tego samego celu.

Subkonto 324 — Części wymienne maszyn i urządzeń technicznych.

Na ciężar tego subkonta księguje się w korespondencji z kontem 25 wartość części zapasowych maszyn i urządzeń technicznych, użytych zarówno dla bieżących remontów, jak i dla celów inwestycyjnych lub kapitalnych remontów.

Zgodnie z uwagami do konta 25 księgowanie przeprowadza się w momencie użycia tych części na cele wyżej wymienione.

Nota memoriałowa, na zasadzie której przeprowadza się księgowanie, winna wskazywać symbole właściwych kont rozliczeń kosztów, co wiąże się ze sprawą rozbieżności nakładu zebranego na tym subkoncie.

Subkonto 325 — Nakłady zaopatrzenia materiałowego.

Na ciężar tego subkonta przeksięguje się w korespondencji z kontem 20 miesięczne kwoty wydatków, obliczone wg jednej z zapodanych w uwagach do tego ostatniego konta metod.

Zauważa się, że rozbieżność tych nakładów pozostaje w ścisłej zależności od rozbieżności subkont, wykazujących właściwe zużycie materiałów.

Kartoteka analityczna do tego subkonta opierać się może na podziale grupowym stosowanym w indeksie materiałowym lub na podziale wg subkont nakładów materiałowych wyżej omówionych.

Subkonto 326 — Odchylenia od cen planowych na materiały

służy, zgodnie z uwagami do konta 29 w punkcie d), do spisania odchyleń od cen planowych na materiały według zasad przewidzianych dla spisywania wydatków na zakup i zaopatrzenie materiałowe.

Kartotekę analityczną do tego konta można identycznie ugrupować jak do konta 325.

Jeśli na marginesie drukowanego obecnie częściami projektu reformy planu kont Bronisława Blassa nasuwają Ci się jakieś uwagi i sugestie, podziel się nimi z nami!

Energia obca (33).

Konto to dzieli się na następujące subkonta:

- 330 Woda
- 331 Para
- 332 Prąd
- 333 Gaz
- 334 Powietrze sprężone.

Subkonto 330 — Woda.

Na ciężar tego subkonta księguje się nakład powstały w związku z zaopatrzeniem przedsiębiorstwa w wodę przemysłową i konsumcyjną.

Księgowanie przeciwstawne przeprowadza się na dobro właściwego konta klasy 1.

Faktura za zużytą przez przedsiębiorstwo wodę winna być uzupełniona rozdzielnikiem ustalającym wartość zużycia wody na ciężar właściwych kont rozliczeń kosztów.

Subkonto 331 — Para.

Subkontem tym posługujemy się jedynie w tych wypadkach, jeśli przedsiębiorstwo jest odbiorcą pary obcej.

Księgowanie przeciwstawne przeprowadza się na kontach klasy 1.

Rozdział nakładu na konta kosztów odbywa się analogicznie jak przy subkoncie 330.

Subkonto 332 — Prąd.

Na subkoncie tym księgujemy również tylko w tych wypadkach, jeśli przedsiębiorstwo nie wytwarza prądu we własnym zakresie w wystarczających dla własnych potrzeb ilościach i korzysta z prądu obcego.

Rozdzielenie nakładu z tytułu zużycia prądu na właściwe konta kosztów odbywa się analogicznie jak podano wyżej.

Subkonto 333 — Gaz.

Subkonto to obciążamy wartością faktury za pobrany przez przedsiębiorstwo gaz świetlny lub ziemny.

Rozdział nakładu na poszczególne konta kosztów przeprowadza się analogicznie jak przy pozostałych subkontach konta 33.

Subkonto 334 — Powietrze sprężone.

Do powyższego subkonta odnoszą się w pełni uwagi podane przy omówieniu subkonta 331. Zauważa się, że ten rodzaj energii jest raczej typowy dla przedsiębiorstw i zakładów kopalnictwa.

Uwaga ogólna do konta 33.

Na tle zasad kalkulacji kosztów produkcyjnej i pozaprodukcyjnej działalności przedsiębiorstwa, które wyłożone zostaną w komentarzu do następnych klas projektowanego planu kont, oraz jako podłoże dla prawidłowego rozbięcia nakładu energii na konta kosztów, niezbędne będzie ustalenie następującej zasady (nomenklatury) podziału zużywanej energii.

1. Energia technologiczna.

W zasięg tego pojęcia wchodzić będzie wszelkiego rodzaju energia, wpływająca bezpośrednio na proces

wytwarzania, bądź też energia, zużywana na potrzeby technologiczne głównych oddziałów produkcyjnych, jak np. oddziału odlewniczego i kuźni w zakładach metalurgicznych.

2. Energia napędowa.

Wchodzi tu zużycie energii, służącej dla utrzymania w ruchu maszyn i urządzeń zakładów i oddziałów produkcyjnych.

3. Energia zużywana na cele oświetleniowe, opałowe i inne potrzeby gospodarcze.

Zużycie energii wymienionej pod 1. obciążać winno bezpośrednio konta kosztów produkcji zasadniczej, o ile jest ono znaczne i ciężar gatunkowy tego kosztu ma istotne znaczenie w całkowitym koszcie.

Rozchód energii wymienionej pod 2. i 3. obciążać będzie pośrednio konta kosztów produkcji zasadniczej w kompleksie kosztów oddziałowych i ogólnozakładowych, jak też konta kosztów działalności ubocznej, pozazakładowej i inwestycyjnej, zgodnie z rozdzielnikiem zużycia.

Te same zasady obowiązywać będą w odniesieniu do paliwa (subkonta 322).

Usługi obce (34).

Konto to dzieli się na następujące subkonta:

- 340 Remonty
- 341 Konserwacja
- 342 Transport
- 343 Obróbka
- 344 Inne specjalne.

Odnosnie do powyższych subkont zaznacza się, że przeciwstawne księgowanie przeprowadza się zawsze na kontach klasy 1 bądź to na dobro subkonta 123 w wypadku, kiedy obciążenie za usługi następuje na zasadzie faktury, lub na dobro subkonta 100, o ile usługa zapłacona została gotówkowo, względnie na dobro subkonta 182, jeśli usługi zarachowano kalkulacyjnie.

Subkonto 340 — Remonty

obciąża się za nakłady poniesione w związku z remontami i naprawami bieżącymi, wykonanymi przez osoby trzecie.

Faktury, względnie alegaty kasowe, na zasadzie których obciąża się subkonto 340 winny zawierać kwalifikację kont rozliczeń kosztów, na rzecz których usługa obca została świadczona.

Z uwagi na często w praktyce księgowej zauważaną płynność w ustalaniu i rozgraniczaniu pojęć „Remonty” oraz „Konserwacja” — ustala się zasadę, iż remontem jest nakład pracy i rzeczy, zmierzający do usunięcia powstałego uszkodzenia określonego obiektu, względnie do zapobieżenia uszkodzeniom. Konserwacja — natomiast — jest nakład pracy i rzeczy, mający na celu utrzymanie danego obiektu w stanie używalności.

Subkonto 341 — Konserwacja.

Na ciężar tego subkonta księguje się nakłady z tytułu konserwacji budynków, maszyn i urządzeń, zgo-

dnie z zakresem pojęciowym, ustalonym w uwagach do subkonta 340.

Rozdzielenie nakładów z tytułu konserwacji na właściwe konta kosztów następuje analogicznie, jak podano w uwagach do tegoż subkonta.

W zależności od rozmiarów i potrzeb przedsiębiorstwa można subkonto 341, jak też 340 uzupełnić odpowiednią kartoteką analityczną.

Subkonto 342 — Transport.

Na subkoncie tym księguje się nakłady powstałe w powiązaniu z obcymi usługami transportowymi, z wyjątkiem wydatków transportowych, powstających w związku ze sprowadzeniem materiałów na własne składy, które to wydatki — zgodnie z uwagami do klasy 2 — podlegają zaksięgowaniu na ciężar konta 20.

Na ciężar tego subkonta księgowane są wszelkie obce usługi transportowe (kolejowe, samochodowe, konne, morskie, powietrzne itd.) dla wszystkich dziedzin działalności przedsiębiorstwa, a więc dla działalności produkcyjnej (np. przewóz urządzeń między zakładami), pozazakładowej (np. wywóz śmieci z budynków mieszkalnych), inwestycyjnej (np. dowóz materiałów z magazynów na miejsce budowy) oraz usługi transportowe, związane ze zbytem własnych wytworów (przywozy wysyłkowe).

Subkonto 343 — Obróbka.

Subkonto to obciąża się nakładami, powstałymi w związku z obróbką obcą.

Faktury za zlecone z tego tytułu prace winny wskazywać konta rozliczeń kosztów, na rzecz których obróbka została dokonana.

Jeśli przedsiębiorstwo dużą część własnej produkcji oddaje do obróbki obcej, wtedy celowe jest prowadzenie kartoteki analitycznej do subkonta 343. O sposobie ugrupowania kartoteki decydować winny wy-mogi danego przedsiębiorstwa.

Subkonto 344 — Inne specjalne (usługi obce).

Na subkoncie tym księguje się nakłady powstałe w związku ze specjalnymi pracami zleconymi przedsiębiorstwom legitymującym się kartą rejestracyjną, jak np.: opracowywanie projektów, ekspertyz, koszty porad technicznych, prawnych, księgowych itp.

Faktury za specjalne prace zlecone podlegają również zakwalifikowaniu na właściwe konta kosztów.

Do subkonta 344 można — w zależności od rozmiarów i wymogów przedsiębiorstwa — prowadzić kartotekę analityczną.

Podatki, daniny i opłaty publiczne (35).

Konto to dzieli się na następujące subkonta:

350 Podatek obrotowy

351 Inne podatki i daniny państwowe

352 Podatki i daniny publiczne samorządowe

353 Opłaty sądowe, arbitrażowe i administracyjne.

Przeciwstawne księgowanie kredytowe do powyższych subkont przeprowadza się wyłącznie na kontach klasy 1 bądź to na dobro subkont konta 15, jeśli obciążenie z tytułu podatków i danin publicznych następuje na podstawie pisemnych decyzji lub deklaracji, względnie na dobro subkonta 100, w wypadku gotówkowego uiszczenia należności.

Subkonto 350 — Podatek obrotowy.

Na ciężar tego subkonta księguje się miesięczną kwotę podatku obrotowego w części nie podlegającej opodatkowaniu w ramach scalonego podatku obrotowego za realizację produktów własnych (uiszczanego przez właściwą Centralę Zbytu lub Biuro Sprzedaży).

Subkonto 351 — Inne podatki i daniny państwowe.

Subkonto to służy do ewidencji wszystkich pozostałych podatków i danin publicznych państwowych, poza podatkiem obrotowym i dochodowym.

Do subkonta 351 można zbudować kartotekę analityczną wg poszczególnych tytułów podatkowych jeśli potrzeby przedsiębiorstwa tego wymagają.

Subkonto 352 — Podatki i daniny publiczne samorządowe.

Na subkoncie tym księgujemy wszelkie podatki i daniny publiczne samorządowe, ponoszone przez przedsiębiorstwo.

Odnosnie do kartoteki ewidencyjnej postępujemy analogicznie, jak podano w uwagach do subkonta 351.

Subkonto 353 — Opłaty sądowe, arbitrażowe i administracyjne.

Na ciężar tego subkonta księguje się nakłady z tytułu poniesionych opłat sądowych, arbitrażowych i administracyjnych.

Do konta tego nie prowadzi się oddzielnej kartoteki analitycznej, można jednakże posługiwać się metodą symbolizowania lub znakowania zapisów, księgowanych ustalonymi dla poszczególnych rodzajów opłat znakami.

Uwaga ogólna do konta 35.

Rozbicie tego konta następuje wyłącznie na ciężar konta kosztów ogólnozakładowych, w których kompleksie nakład zebrany na koncie 35 przedstawia się na poszczególne konta rozliczeń kosztów.

Nakłady finansowe (36).

Konto to dzieli się na następujące subkonta:

360 Odsetki bankowe

361 Odsetki zwłoki

362 Prowizje i koszty bankowe

363 Inne nakłady finansowe.

Odnosnie do subkont konta 36 zauważa się, że przeciwstawne księgowanie kredytowe przeprowadza się na kontach klasy 1 bądź to na dobro subkont konta 11, jeśli obciążenia dotyczą odsetek, prowizji i kosztów bankowych, lub na dobro subkont 123 i 144, względnie konta 15 w odniesieniu do odsetek zwłoki i innych nakładów finansowych.

Subkonto 360 — Odsetki bankowe.

Na tym subkoncie księguje się odsetki z tytułu operacji kredytowych z bankami, wg rodzajów kredytów, podanych w uwagach do subkonta 115 — „Kredyty bankowe“.

Do subkonta 360 prowadzi się — o ile potrzeby przedsiębiorstwa tego wymagają — kartotekę analityczną. W przeciwnym wypadku dla potrzeb analitycznych stosować można metodę symbolicznego znakowania księgowanych zaszłości, o której była mowa w uwagach do subkonta 353.

Subkonto 361 — Odsetki zwłoki.

Subkonto to służy do ewidencji odsetek zwłoki, powstałych na skutek nieuregulowania w ustalonych ustawowo terminach należności z tytułów publiczno-prawnych oraz z powodu przekroczenia terminów płatności z innych tytułów (np. za inkaso faktur).

Do subkonta 361 nie prowadzi się kartoteki analitycznej.

Subkonto 362 — Prowizje i koszty bankowe.

Na tym subkoncie księguje się wszelkie koszty i prowizje, poniesione za czynności bankowe wykonane na zlecenie lub w imieniu przedsiębiorstwa przez instytucje kredytowe.

Do konta tego nie prowadzi się kartoteki analitycznej, lecz można posługiwać się omówioną już metodą znakowania zapisów księgowych.

Subkonto 363 — Inne nakłady finansowe.

Subkonto służy ewidencji wszelkich innych nakładów finansowych rodzajowo nie mieszczących się w obrębie subkont 360—362.

Uwaga ogólna do konta 36.

Rozbicie nakładów zebranych na subkontach konta 36, analogicznie jak to miało miejsce w odniesieniu do konta 35, następuje na ciężar konta kosztów ogólnozakładowych.

Nakłady kalkulowane (37).

Konto dzieli się na następujące subkonta:

- 370 Amortyzacja majątku trwałego
- 371 Amortyzacja inwentarza małowalnego i krótkotrwałego w eksploatacji
- 372 Inne nakłady kalkulowane.

Subkonto 370 — Amortyzacja majątku trwałego.

Subkonto przyjmuje obciążenia z tytułu kwot umorzeniowych, kredytowanych na podstawie odpowiednich tablic amortyzacyjnych na subkoncie 170 — „Fundusz amortyzacyjny”.

Nakład amortyzacyjny jest nakładem pośrednim i przejdzie na konta kosztów jako element kosztów ogólnozakładowych, wydziałowych, działalności pozazakładowej i inwestycyjnej, w zależności od umiejscowienia obiektów i przedmiotów majątku trwałego.

Te momenty winna mieć na uwadze komórka organizacyjna przedsiębiorstwa, sporządzająca tabelę umorzeń.

Nakład amortyzacyjny przechodzący do kosztów ogólnozakładowych i wydziałowych znajduje pokrycie

w cenie rozliczeniowej, amortyzacja obiektów nieprzemysłowych winna być rekompensowana z dochodów tych obiektów, amortyzacja zaś obiektów majątkowych, eksploatowanych dla potrzeb inwestycyjnych lub kapitałno-remontowych, zostaje pokryta (zrefundowana) ze środków finansowania tych prac.

Subkonto 371 — Amortyzacja inwentarza małowalnego i krótkotrwałego w eksploatacji.

Subkonto przejmuje w ciągu roku ratalne obciążenia w korespondencji z subkontem 232.

Przypomina się, iż wszelkie uzupełnienia małowalnego inwentarza eksploatowanego ewidencjonuje się na subkoncie 231, skąd przedmioty tego inwentarza zostają wyksięgowane w momencie zużycia i zniszczenia na subkonto 232.

Do subkonta tego odnoszą się w całej rozciągłości pozostałe uwagi, zawarte w komentarzu do poprzedniego subkonta (370).

Subkonto 372 — Inne nakłady kalkulowane.

Na tym subkoncie księguje się inne nakłady kalkulowane, których obowiązek pokrywania wynika z szczegółowych zarządzeń lub instrukcji.

Różne nakłady (38).

Konto dzieli się na następujące subkonta:

- 380 Ofiary, subwencje, zasiłki
- 381 Kary i grzywny
- 382 Czynsze i dzierżawy
- 383 Ubezpieczenia rzeczowe
- 384 Koszty delegacji i reprezentacji
- 385 Oplaty telekomunikacyjne
- 386 Propaganda, reklama, wystawy
- 387 Książki, czasopisma
- 388 Inne.

Przeciwstawne księgowanie kredytowe do wyżej podanych subkont przeprowadza się na odnośnych kontach klasy 1.

Subkonto 380 — Ofiary, subwencje, zasiłki.

Na subkoncie tym księgujemy ofiary, subwencje i zasiłki, poniesione przez przedsiębiorstwo.

Do konta powyższego zasadniczo nie prowadzi się kartoteki analitycznej, pomocniczo jednak można posilkować się metodą analitycznego znakowania zapisów księgowych.

Subkonto 381 — Kary i grzywny.

Na subkoncie tym prowadzi się ewidencję kar i grzywien, nałożonych na przedsiębiorstwo. Do subkonta 381 nie prowadzi się kartoteki analitycznej.

Subkonto 382 — Czynsze i dzierżawy.

Na ciężar tego subkonta księguje się nakłady poniesione w związku z najmem i dzierżawą obiektów lokali i urządzeń obcych.

Do subkonta 382 nie prowadzi się kartoteki analitycznej.

Subkonto 383 — Ubezpieczenia rzeczowe.

Subkonto to służy do ewidencji nakładów, związanych z ubezpieczeniami rzeczowymi wszelkiego rodzaju.

Z dniem 1 stycznia 1949 r. wchodzą w życie nowe dekrety o podatku dochodowym i obrotowym. Zapoznaj się z nimi dokładnie. Dokładne ich omówienie znajdziesz w niniejszym numerze.

W szczególności na subkoncie tym księguje się ubezpieczenie składników majątku trwałego, zapasów materiałowych, produktów własnych itd. — od ognia, ubezpieczenie od kradzieży i włamań, ubezpieczenie od odpowiedzialności cywilnej przy pojazdach mechanicznych, ubezpieczenie od gradobicia, powodzi itp.

W zależności od rozmiarów przedsiębiorstwa, rodzajów i tytułów ubezpieczeń rzeczowych oraz w zależności od ilości posiadanych polis do subkonta 383 można prowadzić kartotekę analityczną.

Kredytowe księgowanie przeciwstawne przeprowadza się na subkoncie 153. Dopuszczalne jest również kalkulowanie nakładów na ubezpieczenia rzeczowe z równoczesnym rezerwowaniem odpowiednich kwot na koncie 18.

Subkonto 384 — Koszty delegacji, przeniesień służbowych i reprezentacji.

Na subkoncie tym księguje się nakłady powstałe z tytułu delegacji, przeniesień służbowych i reprezentacji przedsiębiorstwa.

Kredytowe księgowanie przeciwstawne przeprowadza się na subkoncie 143 bez względu na to, czy pobrano na ten cel zaliczki. Tym samym każda wypłata z tego tytułu podlega zaksięgowaniu w ciężar konta 143.

Subkonto 385 — Opłaty telekomunikacyjne.

Na subkoncie tym prowadzi się ewidencję opłat telekomunikacyjnych, jak: portoria wszelkiego rodzaju, opłaty telefoniczne, telegraficzne, opłaty za włączenie do sieci pocztowej aparatów dalekopiszących, przesyłki pocztowe itd.

W zależności od rozmiarów i wymogów analitycznych przedsiębiorstwa do subkonta 335 można prowadzić kartotekę analityczną z podziałem na poszczególne rodzaje opłat.

Kredytowe księgowanie przeciwstawne przeprowadza się na dobro kont klasy 1.

Subkonto 386 — Propaganda, reklama i wystawy.

Na subkoncie tym księguje się nakłady z tytułu propagandy, reklamy, udziału w wystawach i targach — jedynie w tym wypadku, jeśli nakłady te powstają dla przedsiębiorstwa w czystej formie rodzajowej.

Nie księguje się natomiast na tym subkoncie nakładów związanych z reklamą, propagandą i udziałem w wystawach i targach, będących nakładem lub kosztem własnym, złożonym.

Do subkonta tego można prowadzić — w zależności od potrzeb przedsiębiorstwa — kartotekę analityczną w ugrupowaniu rodzajowym lub też posługiwać się metodą symbolowego znakowania księgowanych zaszłości.

Subkonto 386 po stronie winien może korespondować z subkontem 100, 110, 123 z kontem 13, subkontem 134, kontem 16 lub też z subkontem 183.

Subkonto 387 — Książki, czasopisma

służy do ewidencji nakładów z tytułu zakupu książek i czasopism fachowych, natomiast nie odnosi się tu nakładu z tytułu zużycia druków i formularzy kancelaryjnych, które stanowią materiał pomocniczy i których zużycie ewidencjonowane jest na subkoncie 321.

Do subkonta tego można prowadzić kartotekę analityczną.

Jakkolwiek zakup książek przez przedsiębiorstwo potraktowany jest jako **nakład**, podlegający w dalszym postępowaniu księgowym zaliczeniu na koszty ogólnozakładowe, to jednak księgozbiory przedsiębiorstwa zostają inwentaryzowane w rocznych spisach inwentarzowych na równi z przedmiotami inwentarza majątkowego i krótkotrwałego z tym jednak zastrzeżeniem, że wartość ich wykazana jest w sumach pozabilansowych.

Korespondujące księgowania kredytowe jak przy subkoncie 386.

Subkonto 388 — Inne

służy dla rejestracji nakładów pieniężnych i innych nie objętych omówionymi wyżej subkontami.

Do tego subkonta nie prowadzi się kartoteki analitycznej.

Uwaga ogólna do konta 38.

Wszystkie nakłady zebrane na subkontach tego konta rozdzielone zostają poprzez konta kosztów ogólnozakładowych lub wydziałowych na konta kosztów działalności zasadniczej, ubocznej, pozazakładowej i inwestycyjnej.

Przeniesienie nakładów (39).

Jak zaznaczyliśmy na wstępie, rolę klasy 3 ograniczamy do ewidencjonowania nakładów w pierwotnym ich kształcie, z segregacją na rodzaje z pozbawieniem kont tej klasy znamion kont wynikowych. Z powyższego wynika, że sumy zebrane na kontach tej klasy nie mogą zamykać się w rachunku wynikowym i z kontem 09 — „Wyniki“ w ogóle nie korespondują.

Celem tego jest uzyskanie możliwości zgrupowania w jednej klasie kontowej całego nakładu środków potrzebnych przedsiębiorstwu na wykonanie jego działalności zasadniczej, ubocznej, pozazakładowej, inwestycyjnej (sposobem gospodarczym), co jest niezmiernie ważne z punktu widzenia potrzeb planowania finansowego, ustalenia normatywów środków obrotowych itp.

W związku z tym w praktyce księgowej każdemu zapisowi na ciężar kont i subkont klasy trzeciej winno towarzyszyć rozdzielenie na właściwe konta klas rozliczeń kosztów. Rozdział nakładów może nastąpić przez zakredytowanie konta 39 — „Przeniesienie nakładów“ bądź

- a) metodą bieżącego i bezpośredniego księgowania każdej zaszłości uprzednio księgowanej na ciężar subkont klasy trzeciej lub
- b) metodą księgowania okresowego przez wniesienie na kredyt konta 39 sald kont i subkont klasy trzeciej wykazanych na koniec okresu (miesięcznego, kwartalnego, rocznego).

W ten sposób w okresowych zamknięciach rachunkowych konta klasy trzeciej nie będą mogły wykazywać żadnych sald.

W zależności od tego, która z powyższych metod w przedsiębiorstwie znajdzie zastosowanie, można konto 39 uzupełnić subkontami o analogicznym brzmieniu jak konta 30 do 38.

Z okazji świąt

Bożego Narodzenia i Nowego Roku

ślimy naszym czytelnikom, współpracownikom
i przyjaciołom najlepsze życzenia

REDAKCJA

KASZYŃSKI ZBIGNIEW (Warszawa)

Cena planowa

St. Skrzywan w ciekawej swej pracy: „Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej” zarysował schemat powiązania planowania z wykonaniem (str. 64 i 65). Ostatnio w numerze 9 „Rachunkowości-Podatków” ukazał się artykuł Z. Wilkosza pt. „Cena okresowo ustalana”.

Jako przyczynek do praktycznych rozwiązań w tym kierunku pragnę podać na tym miejscu sposób powiązania księgowości z planowymi cenami materiałów, stosowany w wydawnictwie „Radszkoła” w Związku Radzieckim.

Przy tej okazji nasuwa mi się uwaga: termin „cena planowa” jest jasny i nie nasuwa wątpliwości. Należałoby unikać nowej terminologii w rodzaju „cena okresowo ustalana”. Powróćmy jednak do tematu.

Ceny planowe oblicza się na podstawie cen fabrycznych i dodatkowych kosztów. Te ostatnie są osobno zrachowywane celem stworzenia źródła do kalkulacji cen planowych.

Podstawowym materiałem w wydawnictwie jest papier oraz tektura i materiały introligatorskie. Ceny tych właśnie surowców są planowane. Wartość innych materiałów przyjmuje się według kosztów własnych.

1) Początkowy stan materiałów:

| Papier | Inne materiały bezpośrednie |
|----------------|-----------------------------|
| B. O. 30.000,— | B. O. 15.000,— |

| | |
|------------------------------------|--------------|
| 2) Zakup: papieru wg cen planowych | zł 300.000,— |
| „ in. materiałów bezpośrednich „ | 75.000,— |
| Fakt. koszty (rki dostawców) | „ 330.000,— |
| Koszty dodatkowe | „ 60.000,— |

| Papier | Inne materiały bezpośrednie | Dostawcy |
|-----------|-----------------------------|-----------|
| 300.000,— | 75.000,— | 330.000,— |

| Rezerwa na pokrycie kosztów dodatkowych | Dodatkowe koszty materiałowe |
|---|------------------------------|
| 45.000,— | 60.000,— |

3) Zużycie i rimanenty:

| | Zużycie | Remanent |
|-------------------------|-----------|----------|
| Papier | 270.000,— | 60.000,— |
| Inne materiały bezpośr. | 84.000,— | 6.000,— |

Powstała różnicę między Rezerwą a Dodatkowymi kosztami (60.000 — 45.000) rozdziela się na papier i materiały:

| | Papier | Inne mat. bezpośrednie | Razem |
|-----------------|-----------|------------------------|-----------|
| Bilans Otwarcia | 30 000,— | 15 000,— | 45 000,— |
| Zakup | 300 000,— | 75 000,— | 375 000,— |
| | 330 000,— | 90 000,— | 420 000,— |
| w procentach | 78,5 % | 21,5 % | 100 % |

Z sumy zł 15.000 przypada: 11.775,— 3.225,— 15.000,—

Trzeba jeszcze wyliczyć, ile z tej różnicy zł 15.000,— przypada na zużycie i pozostałość:

| | Papier | Inne materiały bezpośrednie |
|--------------|--------------------|-----------------------------|
| Zużycie | 270 000,— 81,8 % | 84 000,— 93,3 % |
| Pozostałości | 60 000,— 18,2 % | 6 000,— 6,7 % |
| | 330 000,— 100 % | 90 000,— 100 % |

Rozliczenie

| | | |
|-------------------------------|------------------------------|-----------|
| 81,8 % od 11.775,— = 9.631,95 | 93,3 % od 3.225,— = 3.008,92 | 12 640,87 |
| 18,2 % od 11.775,— = 2.143,05 | 6,7 % od 3.225,— = 216,08 | 2.359,13 |
| 100 % od 11.775,— = 11.775,— | 100 % od 3.225,— = 3.225,— | 15.000,— |

Na koszty produkcji przeksięgowuje się zł 12.640,87, a zł 2 359,13 na konto „Odchylen od planowych cen na papier i inne materiały bezpośrednie“. Z początkiem okresu przeksięgowuje się sumę z konta „Odchylen“ na konto „Dodatkowych kosztów“.

W wypadku przewyższenia przez rezerwę dodatkowych kosztów, przenosi się różnicę przypadającą na papier i materiały bezpośrednie na kredyt konta produkcji, a część przypadającą na pozostałości przenosi się na konto Odchylen.

Ostatecznie zapisy na kontach wyglądają następująco:

| Papier | Inne materiały bezpośrednie | Dostawcy |
|---|------------------------------|-----------------------------|
| B. O. 30.000 270.000 | B. O. 15.000 84.000 | |
| Zakup: 300.000 60.000 B. Z. | Zakup 75.000 6.000 B. Z. | 330.000 |
| 330.000 330.000 | 90.000 90.000 | |
| Rezerwa na pokrycie dodatkowych kosztów | Dodatkowe koszty materiałowe | Odchylenie od planowych cen |
| 45.000,— 45.000,— | 60.000,— 45.000,— Rezerwa | 2.359,13 |
| Dod. | 12.640,87 Prod | Dod. |
| | 2.359,13 Odchylenie | |
| | 60.000,— 60.000,— | |
| Produkcja | | |
| 12.640,87 | | |
| Dod. | | |

Nieco bardziej skomplikowany jest sposób księgowania planowych cen wyrobów gotowych.

Ale do tej sprawy powrócimy może następnym razem.

CZYTELNIKU! Dziel się swymi doświadczeniami z innymi, a inni podzielą się z Tobą!
Stacją przekąźnikową doświadczeń jest czasopismo „RACHUNKOWOŚĆ — PODATKI“

Z. FEDAK (Łódź)

O nowe metody analizy sprawozdań rachunkowych

Ocena sytuacji finansowej zakładów na dzień zamknięcia rachunkowego dokonywana była dawniej na podstawie bilansu. Szereg współczynników charakteryzujących strukturę majątkową, kapitałową lub wzajemne powiązania poszczególnych grup aktywów i pasywów wskazywał na stan przedsiębiorstw, ich rentowność, wypłacalność czy nawet solidarność.

Kwestia zyskowności wysuwała się na plan pierwszy, warunkując przyznanie kredytów lub uzasadniając celowość dokonywanych inwestycji. Odmienne przedstawia się to zagadnienie obecnie.

Celem działalności zakładu sektora uspołecznionego nie jest bowiem osiąganie zysków, lecz wykonanie pewnych, ujętych w formę planu zadań produkcyjnych, dla zaspokojenia potrzeb społeczeństwa.

Gdy celem nie jest realizacja zysku, traci na znaczeniu kwestia rentowności indywidualnej przedsiębiorstw na rzecz rentowności przemysłu jako całości.

W praktyce jednak dla ułatwienia kontroli, wprowadzono w życie system cen rozliczeniowych, stwarzających pozorną zasadę rentowności każdego zakładu. Pozorna, gdyż zakłady nie mają bezpośredniego kontaktu z rynkiem zbytu, a wyłączny odbiór całości ich produkcji, obojętne czy natychmiast po jej wytworzeniu, czy też dopiero z chwilą sprzedaży, dokonywany jest przez branżowe centrale zbytu. Centrale te, prowadząc samodzielną politykę sprzedaży, a więc i cen, dopuszczających zbyć nawet poniżej kosztów własnych, płacą zakładom ustalone indywidualnie dla każdego przedsiębiorstwa lub grupy przedsiębiorstw ceny, pokrywające planowane koszty własne oraz marżę zysku; brak zatem górnej granicy cen, określonych przez istniejące na rynku zbytu warunki, brak cen, które skłonni byłiby zaofiarować nabywcy. Stąd też, jeżeli centrale zbytu nawet ściśle sprawdzają ceny ustalane indywidualnie na podstawie kosztów produkcji, a więc zależne tylko od warunków technicznych i cen nabycia czynników produkcji, to brak jednak obiektywnego miernika, którym dawniej był obrót i marża zysku, wskazująca, czy zakład pracuje dobrze, czy dokonano racjonalne kombinacje czynników wytwórczych. Wątpliwości te jaskrawiej uwydatnią się przy analizie sprawozdań rachunkowych.

Obecnie rachunek wyników za okres, w którym warunki techniczne i produkcja zgodne były z założeniami planu, stanowi co najwyżej sprawdzian poprawności kalkulacji wstępnej (cen planowanych) w porównaniu do wynikowej; strona nakładów winna bowiem być mniejsza o ustaloną marżę zysku od przychodów. Większe lub mniejsze odchylenie we współczynniku gospodarności (różnica między przychodami a nakładami operacyjnymi) wytłumaczone być może szeregiem przyczyn, brak jednak wielkości, która stan ten określałaby w liczbach bezwzględnych, w stosunku do optimum lub możliwości zakładu, czy względnych, w stosunku do przeciętnej branżowej.

Analiza kosztów na podstawie rachunku wyników jest na ogół zwodnicza, gdyż zaliczanie kosztów do grup funkcjonalnych zależne jest zarówno od techniki produkcji, jak i stopnia przekształcenia kosztów pośrednich

w bezpośrednie, pomijając już kwestie stanu zatrudnienia zakładu itp. Obecnie dalsze różnice przy ewent. analizie międzyzakładowej powoduje przejście funkcji sprzedaży przez centralę zbytu, w związku z czym ta część kosztów (sprzedaży) wpływająca dawniej na cenę sprzedaży i różnie kształtująca się w poszczególnych zakładach (zagadnienie lokalizacji) nie występuje teraz w rachunku wyników. Zmalało też znaczenie nakładów neutralnych, zwłaszcza od chwili, gdy podatek dochodowy stał się pożytką bilansową (aktywa, środki odprowadzone), a konieczne dla prowadzenia planowanej działalności kapitały dostarczane być winny przez państwo do odpowiednio niskiej ceny.

Także i treść bilansu uległa znacznym przeobrażeniom. Jak wspomniano, rozwój przedsiębiorstwa zależny jest od wytycznych planu, który zarazem wyznacza też rozmiar inwestycji. Stąd przyrost majątku stałego wynika z realizacji planu inwestycyjnego. Wielkość majątku obrotowego zbliżona być winna do ustalonych normatywów środków obrotowych, będących z kolei funkcją wielkości produkcji. Kapitały zaś stanowią pokrycie majątku pracującego w przedsiębiorstwie wskazując na źródła, z których sfinansowany jest majątek, przy czym wielkość kapitałów zależna jest od majątku koniecznego do zrealizowania postawionych celów.

Ze względu na to jednak, że państwo jest zarówno przedsiębiorcą, jak i kredytodawcą, staje się zasadniczo obojętne, czy potrzebne do wykonania zaplanowanych ilościowo zadań produkcyjnych i inwestycji środki, przekazane są w formie kapitału zakładowego, pozostawienia w przedsiębiorstwie wypracowanych nadwyżek, dotacji lub wreszcie udzielenia krótko- lub długoterminowych kredytów.

Stosowane dotychczas mierniki mają znaczenie bardzo względne, większe dla analizy przedsiębiorstw gorzej pracujących i wykazujących odchylenia od przeciętnej branżowej, mniejsze w pozostałych, ogólnie jednak zmalał zakres ich obowiązywania.

Zmienił się zresztą cel analizy.

Dziś nie chodzi o wysunięcie wniosków dotyczących powodów mniejszej zyskowności i środków zmierzających do jej podwyższenia lub określenia zdolności kredytowej, lecz o wzmoczenie gospodarności, tj. wskazanie przyczyn powodujących marnotrawstwo i hamujących osiągnięcia w pewnych warunkach najlepszych wyników produkcji przy najmniejszych nakładach.

Zysk przestał być miernikiem, a powinny stać się nim najracjonalniejsze metody wytwarzania, wymierzalne ilościowo, przy których ponoszone są tylko nieodłączne, w danych warunkach najmniejsze koszty.

Wydaje się bowiem, że jeśli celem działalności przedsiębiorstwa jest produkcja, która z kolei wyznacza wielkość majątku stałego i obrotowego, a tym samym i kapitałów, wówczas także i w dziedzinie produkcji szukać należy tych wielkości.

Analiza rachunkowa winna być przerzucona z bilansów na procesy wytwórcze i ich odbicie w rachunku kosztów.

Mgr FERDYNAND MICHON (Kraków)

Remanenty i zysk brutto na towarach handlowych w bilansach międzyokresowych

Sprawdzeniem sprawności dzisiejszej księgowości przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych jest jej przydatność do zestawiania rachunku wyników w najkrótszym terminie.

Głównym przedmiotem troski księgowego, przystępującego w ciągu okresu operacyjnego do zestawienia rachunku wyników w przedsiębiorstwie handlowym, jest trudność ustalenia wysokości osiągniętego zysku brutto na towarach.

Niewspółmiernie wysoki nakład pracy i koszt sporządzenia inwentury towarowej z natury dla celów okresowej analizy wyników, wyklucza drogę tę w większości przedsiębiorstw — nawet o niewielkim wachlarzu artykułów — jako całkowicie nieekonomiczną.

Wprowadzenie kartoteki towarowej, rejestrującej każdorazową zmianę zapasu, staje się już niemożliwe w branży tego typu, jak detaliczna sprzedaż środków spożywczych, artykułów drogerijnych czy aptecznych. Kontowanie rozchodu towarowego odbywać by się musiało na podstawie każdego poszczególnego bloczka kasowego, bądź ich zestawienia, co wyklucza tę metodę jako niepraktyczną, uciążliwą i za kosztowną. Kartoteka towarowa w handlu hurtowym w państwowych centralach handlowych ujawnia stany ilościowe, które wartościowane na ultimo każdego miesiąca stanowią dla księgowości finansowej, w jej obowiązkowych, comiesięcznych bilansach sprawozdawczych najpewniejszą podstawę obliczenia osiągniętego zysku brutto.

W centralach handlowych o niedużym asortymencie towarowym opracowanie takiego remanentu nie nastrocza specjalnych trudności.

Zagadnienie to zupełnie inaczej przedstawia się na terenie przedsiębiorstw o dużym wachlarzu artykułów. Wartościowanie pozostałości zapasów czy tylko ilości sprzedanych towarów dla celów uzyskania kosztu własnego sprzedanych artykułów staje się w przedsiębiorstwach tych czynnością żmudną, zabierającą sporo czasu, a komplikuje się szczególnie w wypadku fluktuacji cen, która wystąpić może w okresie sprawozdawczym.

Biorąc pod uwagę przedstawione wyżej trudności w wyznaczeniu wartości zapasu końcowego, bądź też kosztu własnego sprzedanych towarów — dla celów miesięcznych sprawozdań bilansowych — wydaje się, że zastosowanie metody redukcji sprzedaży o kalkulowaną marżę zarobkową jest sposobem najekonomicznym i najbardziej celowym.

Zastosowanie tej metody uzależnione jest od następujących założeń organizacyjnych:

1. W klasach zakupu (3) i sprzedaży (9) grupujemy artykuły o tej samej marży zarobkowej, przy czym nie wyklucza to pozostawienia dotychczasowego podziału na grupy sprzedaży składowej (magazynowej) i bezpośredniej z magazynu dostawcy (tzw. sprzedaże tranzytowe). Tworzyć możemy zatem np. podwójnie występujące konta zakupu i sprzedaży dla tych samych artykułów, które mogą być sprzedawane tak ze składu, jak również bezpośrednio od wytwórcy (tranzyt).

2. Dla ścisłej kalkulacji kosztu własnego towarów sprzedanych wyodrębniamy w klasie zakupu dla większych grup towarów pokrewnych — wspólne dla nich „koszty bezpośrednie zakupu”.
3. Sprzedaż towarów odbywać się będzie na podstawie cenników sprzedaży — z dopuszczeniem stosowanego na terenie niektórych central handlowych systemu troistych cen, a mianowicie:

Ceny I — zbytu,

Ceny II — sprzedaży bezpośrednich,

Ceny III — sprzedaży składowej.

Zalóżmy, że cena I odpowiadać będzie naszej cenie nabycia, cena II — zawierać będzie 7% marży zarobkowej, z zastosowaniem dla odbiorców nabywających towar bezpośrednio z zakładu wytwórczego (tranzyt), a cena III — zawierać będzie np. narzut:

a) 15—20% brutto, liczony od ceny I, stosowany dla odsprzedawców,

b) 25—30% brutto w obrocie z konsumentem.

4. Fakturowanie po cenie IIIa występuje w postaci rabatowania nabywcy, a opusty te kontowane są i wykazywane w grupie ewidencyjnej opustów udzielonych (99) — zmniejszenie obrotów brutto.

Mając zapewnione cytowane wyżej warunki — księgowość finansowa przystępuje do obliczenia kosztu własnego sprzedanych towarów w oparciu o posiadane elementy i przy zastosowaniu znanej formuły:

Stan początkowy _____

+ Zakup _____

— koszt własny sprzedanych towarów (wpływy ze sprzedaży, pomniejszone o wartość marży kalkulacyjnej brutto z uwzględnieniem korektury wynikającej z udzielonych opustów)

Stan końcowy _____

Oto przykład obliczenia rachunkowego kosztu własnego sprzedanych towarów, jako zasadniczej podstawy opracowania bilansu miesięcznego.

Dane na ultimo miesiąca sprawozdawczego:

Zakup

| | | |
|------|--|-----------|
| 350 | Towary składowe A | 300.000,— |
| 350a | Bezp. koszty zakupu tow. A | 15.000,— |
| 351 | Towary składowe B | 600.000,— |
| 351a | Bezp. koszty zakupu towaru B | 36.000,— |
| 360 | Towary obrotu bezpośredn. C | 500.000,— |

Sprzedaż

| | | |
|-----|---|-----------|
| 950 | Towary składowe A | 260.000,— |
| 951 | Towary składowe B | 500.000,— |
| 960 | Towary obrotu bezpośr. C | 535.000,— |
| 990 | Opusty na sprzed. tow. skład. A | 10.000,— |
| 991 | Opusty na sprzed. tow. skład. B | 20.000,— |

Przystępujemy do obliczenia:

- 1) kosztu własnego sprzedanych towarów.
- 2) remanentu towarowego oraz
- 3) osiągniętego zysku brutto.

Kalkulowane marże zarobkowe brutto (bez opustów na towary A wynoszą przy sprzedaży składowej 30% na towary B przy sprzedaży składowej . . . 25%

Redukujemy sprzedaż o marże kalkulowane, traktując ją jako kapitał powiększony, z zastosowaniem wzoru rachunku procentu „na sto”:

$$K = \frac{(K + p) \times 100}{100 + p}$$

1. Sprzedaż towaru A (950) brutto . . . 260.000,—
— koszt towaru sprzed. w cenie nabycia

$$(cena I) \frac{260.000 \times 100}{100 + 30} = 200.000$$

+ przypadająca część bezp. kosztów zakupu (5%) = 10.000

Składowy (magazynowy) koszt własny tow. sprzed. 210.000 210.000,—

pozostaje 50.000,—

— opusty (990) 10.000,—

Osiągnięty zysk brutto na towary A . . . 40.000,—

Obliczamy z kolei wartość remanentu towaru A:

Saldo konta zakupu towaru A (350) (cena I) 300.000,—

— koszt własny sprzed. tow. (cena I) 200.000,—

pozostaje 100.000,—

+ przypadająca część kosztów bezpośr. zakupu 5% 5.000,—

Remanent 105.000,—

II. Sprzedaż towarów B (951) brutto . . . 500.000,—

— koszt własny sprzedanych towarów B liczony w cenie I

$$\frac{500.000 \times 100}{100 + 25\%} = 400.000$$

+ przypadająca część kosztu bezp. zakupu (6%) . . . 24.000

składowy (magazynowy) koszt własny tow. sprzed. B . . . 424.000 424.000,—

pozostaje 76.000,—

— opusty (991) 20.000,—

Osiągnięty zysk brutto na towarach B . . . 56.000,—

Obliczenie remanentu towarowego tow. B

Saldo konta zakupu B (351) (cena I) 600.000,—

— koszt własny sprzedanych towarów liczony w cenie I 400.000,—

Pozostaje 200.000,—

+ przypadająca część kosztów bezpośr. zakupu 6% 12.000,—

Remanent 212.000,—

III. Obliczenie zysku brutto kosztu własnego sprzedanych towarów w ramach tzw. sprzedaży tranzytowych

Saldo konta sprzedaży (960) Towar C 535.000,—

— koszt własny towarów sprzedaży bezpośrednich

$$\frac{535.000 \times 100}{100 + 7} = 500.000 \quad 500.000,—$$

Pozostaje jako zysk brutto 35.000,—

Saldo konta zakupu towaru C (360) . . . 500.000,—

— koszt własny towarów sprzedanych 500.000,—

Remanent — —

WACŁAW SZADKOWSKI (Sopot)

Dostosowanie dziennika przebitkowego do potrzeb bilansowych

(Artykuł dyskusyjny)

Dziennik przebitkowy to instrument rachunkowości, który przy odpowiednim wykorzystaniu może oddać bardzo duże usługi.

Tradycyjny podział dziennika przebitkowego na trzy zasadnicze kolumny: odbiorcy, dostawcy, konta rzeczowe,

spełnia bardzo ograniczone zadania, gdyż odpowiada tylko na dwa pytania:

jak wysokie jest ogólne zadłużenie odbiorców?

jak wysokie są należności dostawców?

Połączenie w kolumnie trzeciej wszystkich pozostałych kont księgowości nie daje praktycznie żadnych korzyści. Wspomniany wyżej podział dziennika przebitkowego spełnił swe zadanie w latach kształtowania i wprowadzania techniki przebitki. Obecny stopień rozwoju rachunkowości pozwala na zerwanie z cytowanym podziałem i jednocześnie zmusza ogół księgowych do zastanowienia się nad możliwością innego rozwiązania.

Przedstawiony poniżej projekt wykorzystania dziennika przebitkowego omawiany jest na płaszczyźnie średniego przedsiębiorstwa przemysłowego, stosującego księgowość przebitkową ręczną.

A. METODA JEDNODZIENNIKOWA

Metoda jednodziennikowa nie pozwala praktycznie na zdobycie liczb przedstawiających kształtowanie się wzrostu kosztów i układu zasadniczych składników bilansowych. Nie mogąc osiągnąć liczb porównywalnych z planowanym bilansem i rachunkiem wyników otrzymujemy materiał analityczny bez praktycznego znaczenia. Przechodzimy więc nad metodą jednodziennikową do porządku dziennego, rozwijając szczegółowo metodę dwudziennikową.

B. METODA DWUDZIENNIKOWA

Organizując księgowość przedsiębiorstwa sposobem dwudziennikowym, przy jednoczesnym wyodrębnieniu księgowości materiałowej, ilościowo-wartościowej, można

opracować układ dziennika zezwalający na sporządzenie miesięcznego (dekadowego) bilansu, który bez żadnych specjalnych trudności może być porównany z odpowiednio przekształconym planem finansowym na dany rok operacyjny.

Księgowość finansowa zostaje podzielona wtedy na dwie części, z samodzielnymi dziennikami. Zapisów dokonuje jeden lub dwu księgowych. Po dokonaniu zapisów na kontach zgrupowanych w pierwszym dzienniku i w wielu wypadkach jednostronnie — następuje przeksięgowanie całego materiału do dziennika drugiego.

Bilansuje się tylko całość, tj. dziennik pierwszy plus dziennik drugi.

Podział dziennika (a właściwie dzienników) może być przeprowadzony następująco:

I Kolumna:

Obroty na kontach klasy 0.

„ „ „ grupy 10, 11 i 12 klasy 1,
„ „ „ klasy 3,
„ „ „ klasy 8.

II Kolumna: „Należności“

III Kolumna: „Zobowiązania“

Uruchomienie kolumny II i III musi poprzedzić rozdział grupy 16 i 17 na:

należności krótko- i długoterminowe,
zobowiązania krótko- i długoterminowe.

Podział ten może być dokonany w ten sposób, że konta:

1600—1649 będą zawierały należności krótkoterminowe,
1650—1699 będą zawierały zobowiązania krótkotermin.,
1700—1749 będą zawierały należności długoterminowe,
1750—1799 będą zawierały zobowiązania długotermin.

Kolumna „Należności“ będzie tedy zawierała:

obroty na kontach grupy 13,
„ „ „ 1600—1649,
„ „ „ 1700—1749,
„ „ „ podgrupy 188,
„ „ „ grupy 19,
„ „ „ grupy 27 (Rozliczenia kosztów),
„ „ „ grupy 29 (Wydatki na akcję socjalną).

Kolumna „Zobowiązania“ obejmuje:

obroty na kontach grupy 14,
„ „ „ grupy 15,
„ „ „ 1650—1699,
„ „ „ 1750—1799,
„ „ „ podgrupy 180—181 (Rezerwy),
„ „ „ podgrupy 189.

IV Kolumna: „Klasa 2“

Obciążenia: obroty na kontach grupy 20,
„ „ „ grupy 22,
„ „ „ grupy 24.

Uznania: obroty na kontach grupy 21,
„ „ „ grupy 23,
„ „ „ grupy 25.

V Kolumna: „Klasa 4“

Obroty na kontach klasy 4.

VI Kolumna:

Obroty na kontach grupy 28 (Różnice kalkulacyjne)
„ „ „ klasy 5, 6 i 7,
„ „ „ klasy 9.

Powyższy podział księgowości wymaga uzupełniajacego wyjaśnienia odnośnie do zaszeregowania grupy 27, 28 i 29.

Grupa 27

Jest to grupa o saldach zasadniczo debetowych (ewentualnie salda kredytowe są nieznaczne i nie odgrywają większej roli). W wypadku sporządzania bilansu przed całkowitym wyrównaniem grupy 27 saldo Jęgo przeniesie należy na klasę 1 — rozliczenia międzyokresowe czynne.

Grupa 28.

Różnice kalkulacyjne powstają zasadniczo przy rozliczaniu zużycia materiałów (klasa 3) i przy księgowaniu kalkulacji wynikowej (klasa 7). Jako związane przezważnie z produkcją zostają umieszczone w kolumnie VI

Grupa 29.

Wydatki na akcję socjalną nie są w klasie 2 „nakładami i stratami“, lecz wyłącznie pozycjami ewidencyjnymi, przenoszonymi w końcu roku na klasę 1, w której uprzednio powstało „zobowiązanie“ z tytułu obliczenia 5 % funduszu akcji socjalnej.

Jako rachunkowa „należność“ przedsiębiorstwa została umieszczona w kolumnie II.

Powyższe dziennikowe rozbitcie kont księgowości daje w efekcie 6-kolumnowy dziennik przebitkowy, którego obroty skorygowane przez eliminację sald łatwych do szybkiego ustalenia, pozwalają na sporządzenie sumarycznego zestawienia bilansowego, porównywalnego z odpowiednio przekształconym planowanym bilansem i rachunkiem wyników na dany rok operacyjny.

Przykład:

(tysiące złotych)

Obroty dziennika na dzień 30 czerwca wynosiły:

| | | |
|-----------|----------|----------|
| Kolumna I | 15.000,— | 9.000,— |
| „ II | 6.000,— | 3.000,— |
| „ III | 2.000,— | 7.000,— |
| „ IV | 750,— | 900,— |
| „ V | 28.000,— | 28.000,— |
| „ VI | 61.950,— | 65.800,— |

ogółem 113.700,— 113.700,—

Korekta obrotów

Kolumna I

| | | |
|--------------------------------------|---------|---------|
| 1. minus: | | |
| kapitał zakładowy | 5.000,— | |
| rezerwy kapitałowe | 700,— | |
| Wyniki działalności za lata ubiegłe: | | |
| 1945 — strata | 200,— | |
| 1946 — zysk | 350,— | |
| 1947 — zysk | 500,— | 6.350,— |
| 2. minus: | | |
| kasa | 50,— | |
| banki | 200,— | |
| czeki | 70,— | |
| weksle obce | 900,— | |
| papiery wartościowe | 1.000,— | 2.220,— |
| do przeniesienia | 2.220,— | 6.350,— |

z przeniesienia 2.220,— 6.350,— Kolumna IV

3. minus:

na podstawie sald dzien-
ników materiałowych:

| | | |
|---------------------------------------|---------|---------|
| surowce | 2.000,— | |
| materiały pomocnicze | 750,— | |
| materiały techniczne, ruchu i inne | 430,— | 3.180,— |

4. minus:

a) jeżeli arkusz rozliczeniowy kosztów i następująca po nim kalkulacja wynikowa rozlicza całkowicie i zupełnie koszty klasy 4 — z kolumny I potrącić należy wartość **remanentów końcowych** wyrobów gotowych, półgotowych i robót w toku;b) jeżeli arkusz rozliczeniowy kosztów i następująca po nim kalkulacja wynikowa rozlicza koszty klasy 4 w tym sensie, że na klasie 7 znajdują się koszty w ugrupowaniu według poszczególnych rodzajów wyrobów — bez eliminacji na klasę 8 remanentu końcowego wyrobów gotowych, półgotowych i robót w toku — z obrotów kolumny I należy odjąć wartość **remanentów początkowych** wyrobów got., półgotowych i robót w toku, zacierpniętą z ostatniego bilansu netto.

W naszym przykładzie przyjmujemy drugą alternatywę:

| | | |
|------------------------------|----------|---------|
| remanenty początkowe klasy 8 | | |
| wyroby gotowe | 1.200,— | |
| półwyroby | 400,— | |
| roboty w toku | 700,— | 2.300,— |
| razem — korekta | 7.700,— | 6.350,— |
| obroty według dziennika | 15.000,— | 9.000,— |
| korekta | 7.700,— | 6.350,— |
| obroty do zbilansowania | 7.300,— | 2.650,— |

Kolumna II

1. minus:

| | | |
|---|---------|---------|
| grupa 27 — rozliczenie kosztów | 24,— | |
| grupa 29 — wydatki na akcję socjalną | 374,— | |
| | 398,— | |
| obroty według dziennika | 6.000,— | 3.000,— |
| korekta | 398,— | |
| obroty do zbilansowania | 5.602,— | 3.000,— |

Kolumna III

a. minus:

| | | |
|-------------------------|---------|---------|
| akcepty | 2.000,— | |
| akcja socjalna | 787,— | |
| razem — korekta | 2.787,— | |
| obroty według dziennika | 2.000,— | |
| korekta | 2.787,— | |
| obroty do zbilansowania | 2.000,— | 4.213,— |

Obroty klasy 2 nie ulegają żadnej korekcie. Ewentualne storna i przeksięgowania pozostawiamy bez korekty, przyjmując obroty „winien” jako „nakłady i straty”, a obroty „ma” — jako „dochody i zyski”.

Kolumna V

Wychodząc z założenia, że rozliczenie kosztów zostaje dokonane przez grupę 48 — z obrotów „ma” klasy 4 odjąć należy saldo grupy 48. Otrzymamy w ten sposób sumę kosztów przedsiębiorstwa, z której należy odjąć jeszcze na podstawie arkusza rozliczeniowego:

inwestycje dokonane własnymi środkami,
nakłady na obiekty pozazakładowe,
jako przeksięgowane uprzednio z klasy 7 na klasę 0 i 2.

Korekta:

| | | |
|--|----------|----------|
| saldo grupy 48 | | 26.874,— |
| inwestycje dokonane własnymi środkami | | 3,— |
| nakłady na obiekty pozazakł. | | 123,— |
| razem — korekta | | 27.000,— |
| obroty według dziennika | 28.000,— | 28.000,— |
| korekta | | 27.000,— |
| obroty do zbilansowania | 28.000,— | 1.000,— |

Kolumna VI

Zakładając, że przeksięgowanie arkusza rozliczeniowego zostaje dokonane przez klasę 5 i klasę 6 na klasę 7 — w układzie według rodzajów wyrobów — obroty kolumny VI należy skorygować przede wszystkim o obroty w klasie 5 i 6. Przyjmując, że suma kosztów miejsc usługowych wynosiła 7.000,—, a miejsc zasadniczych 20.000,—, suma korygująca wynosi 34.000,— (klasa 5 \times 2 + klasa 6), a nie 27.000,—.

Drugą korektą zasadniczą jest odjęcie salda grupy 48, tj. 26.874,— (inwestycje dokonane własnymi środkami oraz nakłady na obiekty pozazakładowe zostały już przeksięgowane uprzednio na klasę 0 i 2) od strony „winien”.

Trzecią korektą będzie odjęcie salda „różnic kalkulacyjnych”, które może być tak debetowe, jak i kredytowe. W naszym przykładzie jest ono kredytowe = 120.

Korekta:

| | | |
|-------------------------|----------|----------|
| 1. minus: | | |
| obroty klasy 5 i 6 | 34.000,— | 34.000,— |
| 2. minus: | | |
| saldo grupy 48 | 26.874,— | |
| 3. minus: | | |
| różnice kalkulacyjne | | 120,— |
| razem — korekta | 60.874,— | 34.120,— |
| obroty według dziennika | 61.950,— | 65.800,— |
| korekta | 60.874,— | 34.120,— |
| obroty do zbilansowania | 1.076,— | 31.680,— |

Ostatnią czynnością zasadniczą jest obliczenie wartości **remanentów końcowych** wyrobów gotowych, półgotowych i robót w toku. Obliczenie tej wartości może być dokonane na podstawie inwentury i wyszacowania, jeżeli chodzi o wyroby gotowe — **po cenie kosztów własnych, na podstawie kalkulacji wynikowej**, a jeżeli chodzi o wyroby półgotowe i roboty w toku — **po cenie**

kosztów własnych, na podstawie szacunku wydziału technicznego. W naszym przykładzie:

| | |
|---------------|-------|
| wyroby gotowe | 500,— |
| półgotowe | 30,— |
| roboty w toku | 70,— |
| razem | 600,— |

Sporządzenie zestawienia sprawdzającego:

| | | | |
|-------------------------------------|----------|----------|----------|
| Kolumna I | 7.300,— | 2.650,— | 4.650,— |
| " II | 5.602,— | 3.000,— | 2.602,— |
| " III | 2.000,— | 4.213,— | 2.213,— |
| " IV | 750,— | 900,— | 750,— |
| " V | 28.000,— | 1.000,— | 27.000,— |
| " VI | 1.076,— | 31.680,— | 30.604,— |
| kapitał zakładowy | | 5.000,— | |
| rezerwy kapitałowe | | 700,— | |
| wynik działalności za lata ubiegłe: | | | |
| 1945 — strata | | 200,— | |
| 1946 — zysk | | 350,— | |
| 1947 — zysk | | 500,— | |
| do przeniesienia | 35.202,— | 40.267,— | |

| | | |
|-------------------------------------|----------|----------|
| z przeniesienia | 35.202,— | 40.267,— |
| kasa | 50,— | |
| banki | 200,— | |
| czeki | 70,— | |
| weksle obce | 900,— | |
| papiery wartościowe | 1.000,— | |
| surowce | 2.000,— | |
| materiały pomocnicze | 750,— | |
| materiały techn., ruchu i inne | 430,— | |
| remanenty początkowe | 2.300,— | |
| rozliczenie kosztów | 24,— | |
| wydatki na akcję socjalną | 374,— | |
| akcepty | | 2.000,— |
| akcja socjalna | | 787,— |
| inwestycje dokonane własn. środkami | | 3,— |
| nakłady na obiekty pozazakładowe | | 123,— |
| różnice kalkulacyjne | | 120,— |
| | 43.300,— | 43.300,— |

Posiadając wyżej, przedstawiony materiał cyfrowy księgowość sporządza zestawienie bilansowe:

AKTYWA

Bilans majątkowy na dzień 30. 6. 1948

PASYWA

| | |
|------------------------------|----------|
| MAJĄTEK STAŁY NETTO | 4.560,— |
| MAJĄTEK OBROTOWY NETTO: | |
| Kasa | 50,— |
| Banki | 200,— |
| Czeki | 70,— |
| Weksle obce | 900,— |
| Papiery wartościowe | 1.000,— |
| Należności | 2.602,— |
| | 4.822,— |
| Surowce | 2.000,— |
| Materiały pomocnicze | 750,— |
| Materiały techniczne i ruchu | 430,— |
| Wyroby gotowe | 500,— |
| Półgotowe | 30,— |
| Roboty w toku | 70,— |
| | 3.780,— |
| INNE AKTYWA: | |
| Rozliczenie kosztów | 24,— |
| Wydatki na akcję socjalną | 374,— |
| STRATY: | |
| za lata ubiegłe | 200,— |
| | 13.850,— |

| | |
|--------------------|----------|
| KAPITAŁY WŁASNE: | |
| Kapitał zakładowy | 5.000,— |
| Rezerwy kapitałowe | 700,— |
| KAPITAŁY OBCE: | |
| Zobowiązania | 2.213,— |
| Akcepty | 2.000,— |
| INNE PASYWA: | |
| Akcja socjalna | 787,— |
| ZYSKI: | |
| za lata ubiegłe | 850,— |
| za okres bieżący | 2.300,— |
| | 13.850,— |

Bilans wyników

| | |
|----------------------------------|----------|
| Remanenty początkowe | 2.300,— |
| Koszty wytworzenia | 27.000,— |
| | 29.300,— |
| minus: | |
| Remanenty końcowe | 600,— |
| Inwestycje własnymi środkami | 3,— |
| Nakłady na obiekty pozazakładowe | 123,— |
| | 28.574,— |
| Nakłady i straty pozaooperacyjne | 750,— |
| Czysty zysk | 2.300,— |
| | 31.624,— |

| | |
|---------------------------------|----------|
| Sprzedaż netto | 30.604,— |
| Dochody i zyski pozaooperacyjne | 900,— |
| Różnice kalkulacyjne | 120,— |
| | 31.624,— |

Sprawdzenie wyniku

| | | |
|---------------------------------|-----------------|-----------------|
| Obroty w kolumnie VI | 61.950,— | 65.800,— |
| plus: | | |
| remanent początkowy | 2.300,— | |
| remanent końcowy | | 600,— |
| nakłady i straty pozaoperacyjne | 750,— | |
| dochody i zyski pozaoperacyjne | | 900,— |
| CZYSTY ZYSK | 2.300,— | |
| | 67.300,— | 67.300,— |

Powyższy bilans i rachunek wyników został wypracowany przy pomocy:

1. dziennika przebitkowego księgowości finansowej,
2. dziennika przebitkowego księgowości materiałowej (ilościowo-wartościowej),
3. arkusza rozliczeniowego,
4. wartości remanentów początkowych (z bilansu za rok ubiegły),
5. wartości remanentów końcowych.

C. ZNACZENIE PRAKTYCZNE

1. Biorąc po uwagę fakt, że nie ma absolutnie żadnych przeszkód natury technicznej rachunkowej do przekształcenia planowanego bilansu (wzór 24) i planowanego wyniku działalności gospodarczej (wzór 23) do układu powyższego zestawienia bilansowego kierownictwo zakładu i władze nadrzędne przedsiębiorstwa otrzymują cyfrowy materiał porównawczy, umożliwiający śledzenie kształtowania się struktury budżetowej i bilansowej przedsiębiorstwa w tempie bardzo szybkim, bo nie

przekraczającym kilku godzin od momentu zbilansowania dzienników.

2. Warunkiem realności otrzymanego zestawienia bilansowego jest zaksięgowanie na ultimo miesiąca wszystkich operacji, jakie w danym przedsiębiorstwie i przy danym systemie rozliczenia kosztów winny być zaksięgowane, a w szczególności:

Wszystkie faktury i noty dostawców, wszystkie otrzymane towary nie fakturowane, wszystkie własne faktury i noty wystawione na odbiorców,

wszystkie asygnały magazynowe na wydane materiały do produkcji,

wszystkie pozycje wynikające z obowiązujących przepisów skarbowych, socjalnych itp. (podatek obrotowy, zaliczka na podatek dochodowy, ubezpieczenia społeczne, akcja socjalna, amortyzacja).

Realność dokonanego obliczenia może być spaczona tylko przez niewłaściwe zaklasyfikowanie dowodów księgowych.

NASZA DRUGA ANKIETA!

„Słownictwo polskiej rachunkowości”

Mgr Józef Szarski (Warszawa) pisze:

Sprawa ujednolicenia słownictwa polskiej rachunkowości, a w szczególności sprawa ujednolicenia pojęcia kosztów własnych, poruszona w numerze 9 „Rachunkowości — Podatków” przez p. L. Wesołowskiego, zasługuje na baczną uwagę.

W związku z tym zagadnieniem chcę zwrócić uwagę uczestników ankiety na rozporządzenie Ministra Skarbu z 31 października 1946 o księgach uproszczonych i podatkowych (Dz. U. R. P. nr 65/1946, poz. 365) ze zmianami (Dz. U. R. P. nr 73/1947, poz. 466). Rozporządzenie to, które należy uważać za zasadnicze dla ksiąg handlowych, zajmuje się także zagadnieniem kosztu wytworzenia i kosztu nabycia.

P. Wesołowski nie podając ścisłej definicji będących w mowie pojęć, podał jednak ich schematyczny układ, który doskonale wyjaśnia treść, jaką p. Wesołowski pod poszczególnymi określeniami rozumie. Schemat ten przedstawiał się następująco:

| |
|------------------------------|
| koszty nabycia |
| + koszty administracji |
| + ogólne koszty sprzedaży |
| + specjalne koszty sprzedaży |
| koszt własny towaru |
| + czysty zysk |
| <u>cena sprzedaży towaru</u> |

Jeśli teraz zbadamy, kiedy i w jakich wypadkach powołane rozporządzenie używa terminów: koszt nabycia i koszt własny, zauważymy, że Ministerstwo Skarbu pod ten sam termin podsuwa treść inną niż p. Wesołowski.

Określenie kosztu nabycia znajdujemy w § 8 ust. 2 rozporządzenia, który to ustęp posiada następujące dosłowne brzmienie:

„Na koszty nabycia zakupionych towarów składają się wszystkie koszty związane z nabyciem towarów aż do chwili złożenia ich w magazynie, a w szczególności: cena zakupu, koszt transportu, ubezpieczenie w czasie transportu, cło, prowizja pośrednika przy zakupie itp. koszty”.

Jeżeli zatem chodzi o pojęcie kosztu nabycia, sposób umieszczenia tego terminu w schemacie p. Wesołowskiego upewnia nas o zgodności schematu z przepisami prawa skarbowego.

Sprawa natomiast nie jest tak jasna, gdy chodzi o pojęcie kosztu własnego. Rozporządzenie Ministra Skarbu nie podaje nam jasnej i prostej definicji „kosztu własnego”. Pojęcie kosztu własnego znajdujemy w § 27, ust. 1, a mianowicie:

„Towary, surowce, półwyroby i inne wartości stanowiące przedmiot obrotu przedsiębiorstwa wycenia się do inwentarza po cenie kosztu własnego albo po cenie rynkowej z dnia sporządzenia inwentarza, jeżeli ta cena jest niższa od ceny kosztu własnego. Inne składniki ma-

jątkowe należy wycenić według ceny nabycia lub kosztów wytworzenia."

I tutaj rodzi się wątpliwość, co należy rozumieć pod pojęciem kosztu własnego. Przy próbie wstawienia w § 27 pojęcia kosztu własnego według schematu p. Wesolowskiego zauważymy od razu, że ustawodawca w tym wypadku pod te same słowa podkłada inną treść. Istnieje bowiem podstawowa zasada, że *ultra posse nemo obligatur* (ponad możność nikt nie jest obowiązany). Ołóż nie można nakładać na nikogo obowiązku, by przy wycenianiu inwentarza w kalkulowywał obok kosztów administracyjnych także i ogólne koszty sprzedaży, a tym mniej jeszcze specjalne koszty sprzedaży. Albowiem wtedy, gdy towar leży na składzie w magazynie, nikt nie może przewidzieć, na jakie specjalne koszty sprzedaży natrafi on przy upłynianiu. Jak zatem z powyższych wywodów wynika, autor rozporządzenia pod pojęciem „kosztu własnego” rozumiał inną treść niż p. Wesolowski.

Nasuwa się pytanie, jaką treść Ministerstwo Skarbu rozumie pod pojęciem „kosztu własnego”? Jak już o tym była mowa, w rozporządzeniu brak wyraźnej definicji pojęcia kosztu własnego. Musimy zatem przy ba-

daniu tego pojęcia oprzeć się tylko na tym, co nam daje § 27. Przy tych badaniach nasuwają się nam dwa momenty:

- a) pojęcie kosztu własnego jako podstawy wyceniania inwentarza towarów stanowiących przedmiot obrotu;
- b) przeciwstawienie kosztu własnego, który ma być podstawą wyceny towarów, cenie nabycia, która ma być podstawą wyceny innych składników majątkowych (np. inwentarza biurowego).

Wyżej przytoczone dwa momenty przemawiają za tym, że koszt własny jest pojęciem różnym od kosztu nabycia. Z drugiej strony istnieje poważne prawdopodobieństwo, że terminy „koszt nabycia” i „koszt własny” zostały użyte w rozporządzeniu *promiscue*, jako terminy zupełnie równoznaczne. Za tą hipotezą przemawia sformułowanie pojęcia „kosztu nabycia”, a w szczególności słowa „koszty związane z nabyciem towarów aż do chwili złożenia ich w magazynie”.

Z powyższych wywodów wynika, iż terminologia kosztu własnego i kosztu nabycia nie jest całkiem jasna. Pomijam już to, że w § 27 mowa jest nie o koszcie, lecz cenie nabycia.

Z PRAKTYKI DLA PRAKTYKI

Wydziały Planowania Finansowego w przemyśle

Pozostał poza nami okres wyteżonej pracy nad zestawieniem planu finansowego na rok 1949. Rozpoczęto obecnie szeroką i długą dyskusję nad jego zaletami i wadami. W toku dyskusji omawia się poszczególne wzory planu przemysłowo-finansowego zastosowane w tym roku po raz pierwszy.

Nie mam zamiaru pisać uwag o stosowaniu takiego lub innego wzoru, w niniejszej notatce pragnę zwrócić uwagę na zakres działania Wydziału Planowania Finansowego. Wiemy z różnych konferencji i odpraw, że planowanie przemysłowo-finansowe zapanowało niepodzielnie w całym organizmie gospodarczym kraju. Wiemy dobrze, jakie się temu planowaniu przypisuje znaczenie i jakie ma ono osiągnąć wyniki. Planowanie finansowe dzieli się jeszcze na dwa odrębne odcinki, z sobą nie związane. W praktyce bowiem stosujemy (np. w przemyśle metalowym) planowanie przemysłowo-finansowe, a więc planowanie finansowe dla jednostek gospodarczych, oraz planowanie administracyjne, czyli tak zwane budżety administracyjne. Ponieważ zasady obydwu planów finansowych mają jeden i ten sam cel, słusze byłoby połączenie opracowania tych planów w jednej komórce organizacyjnej pod nazwą:

„Wydział Planowania Finansowego”

Szczegółowa organizacja takiego wydziału mogłaby mieć następujący wygląd:

1. Podział Wydziału

- a) Sekcja planowania finansowo-przemysłowego,
- b) Sekcja planowania finansowo-administracyjnego.

2. Zadania Wydziału

- a) opracowywanie wytycznych dla planów, zgodnie z obowiązującymi zarządzeniami i w oparciu o ścisłą współpracę z oddziałem planowania produkcji,
- b) sprawdzanie zgodności zestawionych planów ze stanem faktycznym,
- c) sporządzenie zbiorczego planu dla jednostki wyższego rzędu,
- d) opracowanie wytycznych dla zestawienia sprawozdania z wykonania planu,
- e) sprawdzenie zgodności sprawozdań z wykonania planu finansowego,
- f) sporządzenie zbiorczego sprawozdania z wykonania planu.

3. Cel Wydziału

- a) doprowadzenie planowania finansowego do takiego stanu, by było ono realne,
- b) uzyskanie wyników stanowiących podstawę planowania długofalowego,
- c) kontrola rentowności jednostek gospodarczych oraz celowości gospodarczej jednostek administracyjnych.

4. Sposoby pracy Wydziału

- a) wydanie rzeczowych i jasnych instrukcji, zarządzeń i wskazówek, zawsze zgodnie z zasadą, że trzeba tak napisać instrukcję i zarządzenia, by zrozumiałe one były przez wszystkich w jednolity sposób i nie nasuwały żadnych wątpliwości,
- b) wprowadzenie łatwych i jednolitych wzorów planów i sprawozdań, a przy wzorach opracowanych

przez inne instytucje, szerokie ich omówienie, wskazujące na najdrobniejsze nawet szczegóły,

- c) wyjazdy w teren w celach przeprowadzenia inspekcji oraz służenia radami i wskazówkami na miejscu,
- d) utrzymanie ścisłej łączności z instytucjami, do których wnosi się plany finansowe i ich wykonanie, a to w celu bieżącego nastawienia pracy Wydziału dla potrzeb ogólnych.

5. Materiał podstawowy Wydziału

- a) zarządzenia, instrukcje i okólniki wydane przez instytucje nadrzędne,
- b) zarządzenia, instrukcje i okólniki wydane przez jednostkę finansującą,
- c) zarządzenia, instrukcje i okólniki wydane przez własne władze bezpośrednie, a dotyczące planowania finansowego bezpośrednio lub pośrednio,
- d) własne instrukcje i wskazówki wydane na zapytania z terenu.

6. Obsada personalna Wydziału

- a) kierownik Wydziału, księgowy bilansista i specjalista kosztów własnych,
- b) księgowi finansowi,
- c) księgowi kosztów własnych,
- d) siły pomocnicze.

H. Swoboda (Warszawa).

Nowoczesna kontrola wydajności pracowników i obliczanie wynagrodzeń

Każde przedsiębiorstwo oparte na nowoczesnych zasadach organizacyjnych dąży do właściwego, zbliżonego do rzeczywistych danych, rozdziału kosztów. Aby każda jednostka świadczenia było obciążona tymi nakładami, których powstania stała się przyczyną, i to w wysokości, odpowiadającej realnemu zużyciu poszczególnych dóbr, musi być należycie zorganizowany obieg formularzy, warunkujących rachunkowe odtworzenie ilościowo-wartościowych nakładów.

W rozważaniu niniejszym pragnę podać — oparty na wzorach zagranicznych — praktyczny i szybki sposób uchwycenia robocizny w przedsiębiorstwach o seryjnej produkcji.

Istnieją zakłady wytwórcze, w których robotnik zatrudniony przy obróbce jednostki materiałowej zużywa na swą czynność godzinę i więcej czasu; istnieją jednakże również zakłady, gdzie — przy daleko idącym podziale pracy — poszczególna operacja czynnościowa, wykonywana w skali jednostkowo-materiałowej nie trwa dłużej niż np. 3 minuty. Jak w tym wypadku uchwycić wydajność danego pracownika i w związku z tym ustalić wysokość jego zarobku, a tym samym część bezpośredniego obciążenia nakładowego danej jednostki świadczenia — oto pytanie nasuwające się zarówno sporządzającemu listy płac, jak i kalkulatorowi.

U nas używa się w tym wypadku tzw. kart międzyoperacyjnych, które jednakże przy szybkiej produkcji seryjnej (3 minuty pracy) nie nadają się do zastosowania. Jedynie racjonalny będzie tutaj omówiony niżej system formularzy kuponowych, towarzyszących jednostce materiałowej w jej wędrówce po przedsiębiorstwie. Kupon rozliczeniowy składa się z dwóch części — gór-

nej, przeznaczonej do dokładnego opisu danego zlecenia pod względem formalnym (nr zamówienia, nr klienta, data wpływu, termin wykonania itp.) oraz z dolnej, służącej do obliczeń i zestawień wydajnościowo-zarobkowych. Rzecz naturalna, że każdy rodzaj gatunku wytworu, przy którego wykonaniu spotykamy się z odmiennymi czynnościami produkcyjnymi, będzie musiał posiadać specyficzny układ formularza kuponowego, chyba że niezbyt duże zróżnicowanie czynności produkcyjnych umożliwi skompletowanie ich na jednym egzemplarzu. Każda jednostka materiałowa wyruszająca na teren fabryczny otrzymuje odrębny kupon towarzyszący.

Wypełnienie kuponów

| | | | |
|--|--|----------------|-------|
| Zlecenie odzieżowe | | Firma X Y Z | |
| Nr zlecenia | Nr klienta | | |
| 1564/B | 165/47/645 | | |
| Termin wykonania | Data | Wyst. | Kalk. |
| do 25. 8. 1948 | 2/4 | Gt. | |
| Artykuł: Zakiet damski (bolerko) | | | |
| Bliższe dane: długie rękawy | | | |
| Jakość: 850 | Forma: 165 | | |
| Barwa: biała | Wielkość: 4½ | | |
| Czynności dodatkowe | Waga surowca: Waga fabrykatu: Odpadki: | | |
| Uwagi dot. wysyłki: zostanie odebrane | | Uwagi: | |

| | Nr | Min |
|----------------------------------|----|-----|
| 1. Wykrojenie | 21 | 20 |
| 2. Załatanie | 22 | 40 |
| 3. Willcox. | 31 | 25 |
| 4. Przyszyć | 32 | 80 |
| 5. Przeszyć | 33 | 6 |
| 6. Dziurki guzikowe | 34 | 25 |
| 7. Przyszyć guzików | 35 | 15 |
| 8. Szycie guzików | 36 | 15 |
| 9. Wykańczanie | 51 | 60 |
| 10. Prasowanie | 61 | 20 |
| 11. Znakowanie towarowe. | 71 | 10 |

Przystępując do wykonania zamówienia klienta, wypełnia się obok zamieszczony kupon, ostemplowując go przy pomocy specjalnego numeratora. Trzeba zaznaczyć, iż przy należytej wprawie czas ostemplowania jednego egzemplarza kuponowego (ok. 30 cyfr) wynosi najwyżej ½ minuty.

Istnieje również możliwość powielania matrycowego, przy którym pozostawia się nie wypełnione te pola, które zawierają dane zmienne, np. nr klienta, data wpływu zamówienia itp.

Przy silnie standaryzowanej produkcji sięgamy nawet do druków maszynowych względnie kart dziurkowanych.

Obieg formularza kuponowego

Pracownik otrzymuje materiał wraz z towarzyszącym mu kuponem rozliczeniowym. Po wykonaniu danego aktu czynnościowego pracownik odrywa z drugiej, perforowanej części kuponu, odcinek z wypisaną na nim nazwą wykonanej czynności i stawką czasowo-zarobkową. Zbiór tych odcinków z całego dnia jest podstawą obliczenia zarobku dziennego każdego pracownika. Zajmuje się tym albo on sam, będąc równocześnie zobowiązanym do dostarczenia wyników swoich obliczeń wraz z podkładem kuponowym do oddziału obrachunkowego — albo też kierownik danego oddziału produkcyjnego, któremu pracownik oddaje oderwane odcinki. W tym wypadku sporządzenie obliczenia należy do kierownika, a pracownikowi przysługuje tylko prawo kontroli. Wykonuje je albo zapisując sobie na karteczce zarobione sumy odcinkowe, czego jednakże należy unikać (strata czasu), albo też — przez wprowadzenie równoczesnego obiegu 2 egzemplarzy kuponowych. Wówczas jeden — jako kopia — pozostaje w jego rękach. Rzecz naturalna, że odcinek oddawany przez pracownika czy to kierownikowi, czy oddziałowi obrachunkowemu, musi być zaopatrzony jego numerem (druk lub wpis odręczny).

Obliczenie sumy płac

Dzienny zbiór odcinków kuponowych dostarczają pracownicy od oddziału obrachunkowego, który zajmuje się obliczeniem sumy płac. Celem usprawnienia tej pracy wskazane jest odcinki kuponowe opiewające na te same sumy zbierać w osobne grupy i zestawiać na odrębnych listach. Praca ta musi przebiegać systematycznie i sprawnie, aby w dniu wypłaty poborów pracownikom nie było żadnych trudności z ustaleniem ostatecznych sum płac za przepracowany okres produkcyjny.

W wypadku, gdy pracownicy dostarczają odcinki kuponowe wraz z gotowym już obliczeniem zarobkowym, funkcją oddziału obrachunkowego jest tylko kontrola tego obliczenia.

Uwagi końcowe

Jeśli chodzi o techniczne wprowadzenie w obieg formularzy kuponowych, to bywają one bądź drukowane

(przy mało zróżnicowanej produkcji), bądź natychmiast po otrzymaniu zamówienia powielane.

Rzecz naturalna, że jak w innych dziedzinach, tak i w tej zachodzą możliwości nadużyć, tj. kradzieży lub podrabiania odcinków kuponowych. Ograniczeniem tej możliwości będzie wprowadzenie różnokolorowych nadruków, zmieniających co pewien okres czasu.

Korzyści ekonomiczne omawianego systemu streszczają się głównie w oszczędności czasu.

Stosowane dotychczas stopniowe spisywanie narastających zarobków danego pracownika zajmuje bezwzględnie więcej czasu, niż mechaniczne oderwanie wypełnionego już odcinka kuponowego.

Zestawianie sumy płac przebiega również o wiele szybciej przy zliczaniu drukowanych odcinków kuponowych niż przy żmudnym dodawaniu ręcznym często nieczytelnych sum.

Zasługuje również na uwagę możliwość dalszej rozbudowy formularza kuponowego, np. celem zapewnienia kontroli terminowego wykonywania zleceń. Można wprowadzić dodatkowe terminowe odcinki kuponowe, odrywane każdorazowo po wykonanej pracy i przesyłane do biura produkcji.

Możliwość różnorodnego wykorzystania kuponów rozliczeniowych do obliczeń kontrolnych, zestawień statystycznych itp. wraz z wyżej omówionymi korzyściami, uzasadnia zupełnie ich liczne zastosowanie w szeregu przedsiębiorstw.

Na czele krajów, które wprowadziły u siebie kupony rozliczeniowe, kroczy Ameryka. Silnie rozpowszechniają się one w Szwajcarii, gdzie — jak dotychczas — znalazły zastosowanie głównie w tekstylnych zakładach wytwórczych i w fabrykach obuwiu.

Omawiane kupony zdały w praktyce życiowej egzamin z wynikiem pozytywnym. Należałoby zatem i u nas zacząć wprowadzać je na większą skalę. Naturalnie, zastosowanie ich wymagać będzie należycie przemyślanego planu organizacyjnego oraz nowego rozwiązania szeregu zagadnień technicznych, lecz trud ten opłaci się so-
wicie.

Na podstawie mat. zagran.

oprac. Zbigniew Wyszowski (Kraków)

Informujemy i wyjaśniamy!

1. Zespół Fabryk Dołno-Sląskich (Nowa Sól)

Skrzynki formierskie i modele, wytworzone do produkcji bieżącej.

Jeżeli te elementy nie zużywają się w bieżącym okresie produkcyjnym (roku), lecz pozostają na następny okres i mogą być użyte do takiej samej czy podobnej produkcji, to mają charakter przedmiotów inwestycyjnych i muszą być traktowane w rachunkowości jako takie. Co do refundowania wydatków, poniesionych na ich wytworzenie, to rozstrzygają o tym przepisy i warunki B. G. K. dla finansowania inwestycji, obowiązujące między bankiem a przedsiębiorstwem. Wydatki składałyby

się z materiałów, robocizny i ogólnych kosztów fabrykacji tych przedmiotów.

Jeżeli te elementy produkcyjne zużywają się przy wykonaniu danego zamówienia, to należą do jego kosztów specjalnych i powinny obciążyć to zamówienie w całości. Jeżeli zaś są używane do wykonania dwóch lub więcej zamówień, to ich koszty obciążają owe uczestniczące zamówienia w odpowiednich częściach. W tym drugim wypadku są one kosztami wspólnymi dla odnoszonych fabrykatów (zamówień). Jeżeli da się ustalić udział każdego zamówienia, należy obciążyć nimi uczestniczące zamówienia (fabrykaty), a nie poszczególne oddziały fabrykacyjne, przez które mogła przechodzić fabrykacja.

2. Kupiecki Instytut Wiedzy Zawodowej (Rzeszów)

Pytanie 1. Czy są przepisy prawne, precyzujące techniczną stronę sporządzania inwentarza? Czy przytoczony stan faktyczny może być podstawą do unieważnienia ksiąg? Towary były w inwentarzu opisane jak w oryginalnych fakturach dostawców, z dodatkiem numeru faktury przy każdym towarze. Księgi zostały uznane za nieprawidłowe dlatego, że nie opisano w remanencie towarów, jak szale, plusze, rękawice, swetry.

Specjalne przepisy o technice inwentaryzacji są zawarte w rozporządzeniu o księgach handlowych z r. 1946. Jego § 3 nakazuje przechowywanie brudnopisów, stanowiących podstawę obliczenia ilości poszczególnych składników inwentarza. Brudnopisy te powinny być sporządzone atramentem lub ołówkiem atramentowym, powinny być numerowane, zeszyte i na ostatniej stronie lub karcie zaopatrzone w datę i podpisy osób, które je sporządziły. W razie dokonania spisu inwentarza według poszczególnych działów przez różne osoby, należy nadto sporządzić zestawienie spisów poszczególnych działów z oznaczeniem ich ilości i liczby stron lub kart. Zestawienie to powinno być podpisane przez wszystkie osoby, które brały udział w sporządzaniu inwentarza. Brudnopisy i zestawienie należy przechowywać przez sześć lat od końca roku podatkowego objętego księgami.

O sposobie opisywania towarów w inwentarzach nie ma nigdzie wzmianki po prostu dlatego, że opisywanie towarów nie należy do inwentarza. Wykazane w nim towary powinny być tylko oznaczone nazwami handlowymi, których używa się przy zawieraniu transakcji i które dlatego wymienia się w fakturach i rachunkach dostawców. Żądanie jakichkolwiek dalszych oznaczeń czy dodatkowych opisów towaru sprzeciwia się wyraźnym postanowieniom artykułu 86 dekretu o zobowiązaniach podatkowych. Jego punkt 1 brzmi: „U zakupujących rzeczy ruchome zapisami należycie udokumentowanymi są zapisy oparte na rachunkach”. Jeżeli zapisy w inwentarzach są oparte na rachunkach, to nie mogą zawierać więcej treści i innych dokładniejszych oznaczeń czy opisów, niż ich zawierają same rachunki i faktury, raczej mniej, aby oznaczenie nie było za długie. To samo wynika i z art. 85 punkt 2 tegoż dekretu: „Prawidłowe pod względem formalnym są również księgi, prowadzone zgodnie z przepisami kodeksu handlowego i innymi przepisami prawnymi, a także z zasadami księgowości.”

Otóż powołane tutaj zasady księgowości znają oznaczenie towarów według faktur dostawców jako jedyny sposób oznaczania ich w księgach handlowych. Jeżeli więc w zakwestionowanym inwentarzu towary były oznaczone zgodnie z fakturami dostawców, to wszelkim ustawowym i zwyczajowym wymaganiom stało się zadość i z tego powodu nie można dyskwalifikować ksiąg.

Gdyby wreszcie władza skarbową upatrywała jakie wady w opisie czy oznaczaniu towarów w inwentarzu, to ma zastosowanie jeszcze art. 89 punkt 1 powyższego dekretu: „W przypadku stwierdzenia przez władzę podatkową wadliwości ksiąg handlowych, polegających na formalnych usterkach i brakach, a nie mających w konkretnym przypadku istotnego znaczenia, władza podatkowa powinna uznać księgi za dowód (art. 86).” Dekret nie pozostawia więc władzom podatkowym swobody w takich wypadkach, lecz nakłada na nie obowiązek uznania ksiąg.

Pytanie 2. Czy materiały pakunkowe, których koszt nie jest doliczany do ceny sprzedaży, należy księ-

gować w księdze zakupu towarów? Stan faktyczny był następujący: kupiec prowadzący księgę podatkową (zakupu towarów) nie uwidoczniał w niej zakupna papieru pakunkowego, który nabył do użytku w sklepie. Wyszedł on z założenia, że papier pakunkowy nie jest dla niego towarem, bo jest nabyty nie dla odsprzedaży. Urząd skarbowy nie uznał ksiąg za prawidłowe.

Rozumowanie kupca jest słuszne. Zakupiony papier pakunkowy jest towarem u kupca, który handluje papierem pakunkowym, bo ten kupuje go do odsprzedaży. Ale nie jest towarem u kupca, który go nabywa do opakowania towarów sprzedawanych w sklepie, tak jak nie są nim np. żarówki, nabywane do użytku w sklepie, środki do czyszczenia okien lub podłóg itp.

Wpisywanie opakowania do księgi zakupu towarów jest niedopuszczalne także ze względu na podwyższenie podstawy opodatkowania obrotu, nie zamierzone przez ustawę o podatku obrotowym, według której (art. 1 punkt 1) podatkwowi podlegają odpłatne świadczenia rzeczy lub usług“. Wpisywanie towarów do księgi zakupów ma na celu dać władzy wymiarowej podstawę obliczenia obrotu, tj. cen sprzedaży przez doliczenie marży zarobkowej do ceny zakupna. Jeżeli kupiec nabył w ciągu miesiąca towarów za 100.000 zł, a jego marża zarobkowa wynosi 30 %, to jego obrót wyniesie zł 130.000,— i ta suma powinna być podstawą opodatkowania obrotu. Opakowanie zakupione np. za 1000 zł, ale dodawane odbiorcom bezpłatnie, nie podwyższa ceny sprzedaży i podstawy opodatkowania. Jeżeli natomiast opakowanie zostanie wpisane do księgi zakupu towarów, to obliczenie obrotu będzie następujące:

| | |
|-------------------------|--------------|
| cena zakupu towaru | zł 100.000,— |
| cena zakupna opakowania | „ 1.000,— |
| | zł 101.000,— |
| + 30 % marża zarobkowa | „ 30.300,— |
| | zł 131.300,— |

Ponieważ opakowanie jest dodawane bezpłatnie odbiorcom, przeto rzeczywista cena sprzedaży, czyli obrót i podstawa opodatkowania jest 130.000. Teraz zaś po wpisaniu i doliczeniu opakowania wynosi 131.300,—, z czego 1.300 zł jest świadczeniem bezpłatnym.

3. Gminna Spółdzielnia „Samopomoc Chłopska“ (Ożarów)

Jeżeli auto ciężarowe pierwotnej wartości inwentarzowej 151.135 zł (może to była cena nabycia?) zostało całkowicie zamortyzowane, to nie może figurować w inwentarzu z wartością inną niż 1 zł dla pamięci i jako znak obecności w majątku spółdzielni, mimo dokonanej amortyzacji. Do tej wartości inwentarzowej należy dodać koszty remontu, co uczyni razem sumę 650.001 zł. Jeżeli zarząd ocenia używalność odremontowanego wozu na 3 lata, to należy odpisać z tej sumy co roku jedną trzecią. Dokładność byłaby większa, gdyby ocenić wartość wozu, która pozostanie po wyczerpaniu jego używalności, np. 20.000 zł i gdyby amortyzować w ciągu 3 lat tylko różnicę 630.001 zł. Ale wobec niepewności takiej oceny można jej zaniechać.

4. „R. S. B.“

Amortyzowanie ryczałtowe wszystkich przedmiotów inwestycyjnych i to obliczane także od przedmiotów już zamortyzowanych jest nieprawidłowe i niedopuszczalne tak ze stanowiska rachunkowości, jak i przepisów po-

datkowych. Rozporządzenie o księgach handlowych z r. 1946 (§ 10) wprowadza właśnie dlatego obowiązek utrzymywania tabel amortyzacyjnych dla poszczególnych przedmiotów inwestycyjnych, aby uniemożliwić amortyzowanie ryczałtowe. Proponowana likwidacja obecnego stanu rzeczy w przedsiębiorstwie jest racjonalna.

5. Prenumeratorka Nr 3705.

Pytanie 1. Wytwórnia wyrobów papierniczych oddaje do drukarni swój papier celem umieszczenia nadruku i z tego papieru, zaopatrzonego nadrukami, wyrabia artykuły biurowe. Otóż ten papier zaopatrzony nadrukami nie jest już surowcem, bo nie nadaje się już do pierwotnego użytku; jest on półfabrykatem. Koszty nadruku należą do kosztów produkcji i powinny być kontowane na 406. W bilansie papier zaopatrzony nadrukiem powinien być zaliczony do półfabrykatów.

Pytanie 2. Przedsiębiorstwo przemysłowe, które dzierżawi maszynę produkcyjną od właściciela za stałym czynszem, powinno kontować ten czynsz na 460. Maszyna jako cudza własność należy do sum pozabilansowych (19) z wartością zbliżoną do kosztów ewentualnego odkupu lub reprodukcji. Taka ocena i wykazanie w bilansie będzie wskazane ze względu na ubezpieczenie i obowiązek ewentualnej restytucji czy odszkodowania w razie zniszczenia, kradzieży itp.

Pytanie 3. Napiwki zwyczajowe dla dozorczy domu, w którym mieści się firma, będzie najstosowniej kontować na 469. Koszty mydła do rąk i proszku do szorowania podłóg należą do kosztów biurowych (448 lub 449).

Pytanie 4. Drobne narzędzia i przybory ulegające zużyciu w toku fabrykacji i uzupełniane nowymi zakupami najstosowniej traktować i kontować jako materiały

UWAGA KSIĘGOWI!

Ukazał się

„PORADNIK KSIĘGOWEGO 1949“

Cena egzemplarza zł 740,—.

Członkowie Stowarzyszenia Księgowych zamawiają go zbiorowo przez swoje Oddziały, gdyż ekspedycja pojedynczych egzemplarzy może trwać czas dłuższy. Przy zamówieniach tych obowiązuje cena zniżona.

Adres: „Instytut Wiedzy“, Gliwice, ul. Grodowa 5

techniczne (grupy 32, 33 lub 34). Ich kontowanie bezpośrednio na grupę 44 oznaczałoby, że zaraz po nabyciu ulegają zużyciu, co przecież nie odpowiada rzeczywistości. Po stwierdzeniu zużycia miesięcznego lub kwartalnego choćby w sposób uproszczony i sumaryczny część zużyta pójdzie na grupę 44. W inwentarzu należy wykazać pozostały zapas obliczony i oszacowany podobnie jak inne materiały.

Pytanie 5. Czy w razie odrzucenia ksiąg handlowych przez władzę skarbową urządzić nowe księgi, czy też zamknąć stare i rozpocząć w nich nowy, poprawny okres?

Zasadniczo jest to wszystko jedno. Ale praktyczniej będzie może zaprowadzić nowe księgi, aby nie przypominały poprzednich zdyskwalifikowanych. Nowa rewizja mogłaby nadto pomieszać stare zapisy z nowymi, z czego mogłyby wynikać nieporozumienia, wymagające sprostowań, wyjaśnień itp.

oprac. prof. Tomasz Lulek (Kraków).

A B C... KSIĘGOWEGO

Kontowanie zużycia materiałowego w przedsiębiorstwie przemysłowym *)

W przedsiębiorstwie przemysłowym, które rzadko dokonuje sprzedaży surowców lub towarów obcej produkcji, spotykamy się z grupami kont 35—37 sporadycznie. Natomiast charakterystycznymi kontami materiałów w klasie 3 będą¹⁾:

Grupa 30—31, materiały do wytwarzania, w której prowadzone będą poszczególne surowce oraz nabyte wyroby gotowe, służące jako części składowe do własnych wyrobów, np. motory, zegary. Należą tu również opakowania będące integralną częścią składową wyrobów własnej produkcji, np. puszki do konserw.

Grupa 32—34, materiały techniczne, ruchu i inne, rejestruje wszelkie materiały nie dające się zaszeregować do grupy 30—31, np. materiały opałowe, materiały pędne i do oświetlenia, materiały budowlano-inwestycyjne, mat. gospodarcze i do konserwacji (ubrania ochronne i robocze, mydło, ręczniki, mat. lecznicze), art. żywnościowe dla stołówek, pasza dla koni, drobne narzędzia, części zapasowe do maszyn, mat. piśmienne, druki i inne.

Grupa 39 obejmuje ewidencje opakowań wysyłkowych.

W odróżnieniu od przedsiębiorstwa handlowego, w przedsiębiorstwie przemysłowym zużyte materiały księgowane są w ciężar klasy 4, która zbiera wszystkie koszty. Dla omówienia tematu posługiwać się będziemy tylko wyceną i księgowaniem materiałów do wytwarzania, gdyż odgrywają one zasadniczą rolę w produkcji przedsiębiorstwa i rozważania powyższe dadzą się zastosować przez analogię i do innych materiałów.

Przy rozpatrywaniu kosztów surowca rozróżnić należy dwie fazy, a mianowicie:

pozyskanie surowców oraz ich zużycie celem otrzymania wyrobu gotowego.

Nabycie nie jest nakładem, względnie kosztem produkcyjnym, lecz jedynie przesunięciem składników majątkowych. Obliczając wartość nabytych surowców należy doliczyć do ceny fakturowej dostawcy wszystkie koszty połączone ze sprowadzeniem surowca, aby otrzymać w ten sposób cenę nabycia. Materiały zużywane do produkcji, przenoszone są z klasy 3 do grupy 40. Podsta-

*) patrz artykuł w poprzednim numerze (listopadowym).

wowym problemem będzie tutaj właściwe rozliczenie ilości i wartości zużytych materiałów.

Istnieją trzy metody zarachowywania kosztów materiałów:

- 1) metoda inwenturowa,
- 2) metoda rachunku wstecznego,
- 3) metoda ciągłego notowania.

ad 1) W ciągu okresu rachunkowego nie prowadzi się ewidencji zużytych materiałów ani pod względem ilościowym, ani wartościowym. Wartość zużytych materiałów wyprowadza się, jak niżej:

| | |
|----------------------------------|----------|
| Remanent początkowy | 1.000,— |
| + zakupy | 10.000,— |
| razem przychód | 11.000,— |
| — remanent końcowy | 5.000,— |
| zużyto do produkcji za | 6.000,— |

W przedsiębiorstwie przemysłowym, którego rachunkowość oparta jest na jednolitym planie kont, jak również w związku z przepisami o księgach handlowych i obowiązku prowadzenia przymusowej kontroli ilościowej materiałów i towarów, ten sposób obliczania jest niedopuszczalny.

ad 2) Tutaj nie rejestruje się również zużytego surowca. Znając ilość wyprodukowanych wyrobów gotowych i współczynnik ilości surowców do wyrobów gotowych, dla jednostki wyrobu czy surowca, można obliczyć, ile potrzeba było surowców na wytworzenie określonej ilości wyrobów gotowych. Metodę tę można by zastosować przy produkcji masowej, gdzie względy ekonomiczne przemawiają za odstąpieniem od metody ciągłego notowania, np. ilość drzewa w fabryce celulozy lub przy tanich surowcach. Ze względów podanych wyżej może ona mieć raczej zastosowanie jako czynnik kontrolny przy metodzie ciągłego notowania, np. w tkalniach, przędzalniach.

ad 3) Jest to metoda najdroższa, zapewnia jednak najwyższy stopień kontroli zużycia materiałów. Przy zastosowaniu jej wyliczenie kosztu własnego zużytych materiałów może nastęrczyć poważne trudności. Wynikać one mogą:

- a) z wahań cen surowców,
- b) wskutek ubocznych kosztów nabycia surowca.

Zmienne koszty surowca:

Sposób postępowania bywa tutaj różny. Do częściej spotykanych należeć będą:

I. Wyksięgowanie zużycia według kolejności cen

surowiec x/y

nr karty 3001

| data 1948 | treść zapisu | i l o ś ć | | | Cena jedn. | w a r t o ś ć | |
|--------------|------------------------------|-----------|--------|------|---------------|---------------|---------|
| | | przych. | rozch. | stan | | przychód | rozchód |
| 2. 1. | Remanent | 5 | | 5 | 200,— | 1.000,— | |
| 5. 1. | C. P. Ch. Rk 6 | 50 | | 55 | 230,— | 11.500,— | |
| 31. 1. | zużycie za styczeń | | 5 | 50 | 200,— | | 1.000,— |
| 31. 1. | zużycie za styczeń | | 20 | 30 | 230,— | | 4.600,— |

II. Stosowanie ceny przeciętnej, ważonej, wyliczanej bądź to z końcem miesiąca, bądź też po każdorazowym zakupie:

| | | | | |
|-----------|---------------------------------|-------|--------------|----------|
| Styczeń 1 | remanent pocz. | sztuk | 60 à 200,— | 12.000,— |
| „ 31 | zakupy w styczniu ²⁾ | „ | 100 à 220,— | 22.000,— |
| „ 31 | zakupy w styczniu | „ | 50 à 230,— | 11.500,— |
| | | | 210 à 216,67 | 45.500,— |
| „ 31 | rozchód za styczeń | | 100 à 216,67 | 21.667,— |
| | pozostało | | 110 à 216,67 | 23.833,— |

Cenę przeciętną 216,67 otrzymano dzieląc 45.500,— przez 210. Jeżeli wycena wydanych materiałów odbywać się będzie częściej niż raz w miesiącu, np. codziennie, wyliczanie ceny przeciętnej może nastęrczać pewne trudności techniczne, tym nie mniej cena ta pozwoli każdorazowo dokładnie ustalić wartość zużytych i pozostałych materiałów.

III. Stosowanie cen rozrachunkowych lub standardowych, które usuwają trudności rachunkowe i przez swą stałość eliminują wpływ wahań koniunkturalnych, powodując za to różnice kalkulacyjne, np. cena rozrachunkowa wynosi. zł 10,—

| | | |
|--------|-----------|-----------------|
| 10. 1. | zakupiono | 50 sztuk à 11,— |
| 12. 1. | „ | 100 „ à 9,50 |

Księgowanie będzie miało przebieg następujący:

| 30 surowce | | 28 Różnice kalkulacyjne | |
|------------|--------|-------------------------|------|
| 12. 1. | 500,— | 10. 1. | 50,— |
| 10. 1. | 1000,— | 12. 1. | 50,— |

Przy wycenie zużytych surowców stosujemy ciągle tę samą cenę jednostkową = zł 10,—.

Stosowanie ceny rozrachunkowej wymaga jej korygowania, o ile zauważymy na koncie grupy 28 jedno-

stronne i wykazujące stałe tendencje wzrostu różnice kalkulacyjne. Powyższe różnice kalkulacyjne można by księgować w grupie 38, dążąc tam do ich wyrównania, a dopiero saldo ostateczne przenieść do grupy 28.

Koszty nabycia surowców

W celu umożliwienia porównania księgowości finansowej z kartoteką towarową, co jest nieodzownym warunkiem zestawienia prawdziwego bilansu³⁾, zaleca się prowadzenie w księgowości finansowej konta, wzgl. kont surowców po cenach fabrycznych, a wszelkich kosztów ubocznych związanych z ich zakupem na osobnych kontach, które według Skalskiego⁴⁾ powinny być z końcem okresu przenoszone na konta materiałów. Uzgodnienie kartoteki materiałów nastąpiłoby przed tym przeniesieniem, pod koniec każdego miesiąca. Zauważyć jednak należy, że przeniesione koszty uboczne zwiększą stan kont grupy 30—31 i muszą zostać rozliczone w tej mierze, w jakiej surowce zostały zużyte do dalszej produkcji. Przeniesienie tych kosztów mogłoby nastąpić tylko na tych zasadach, jakie podano w poprzednim artykule w odniesieniu do przedsiębiorstw handlowych.

Grupa 30—31, materiały do wytwarzania.

W grupie tej powinny być umieszczone wszelkie materiały i nabyte gotowe części, wchodzące w procesie wytwórczym w skład wyrobów i traktowane w kalkulacji jako koszty bezpośrednie. Zależnie od zwyczajów branżowych oraz potrzeb kalkulacji i sprawozdawczości mogą być ujmowane na osobnych kontach koszty transportowe i inne. Zagadnienie należytej wyceny zużytych do produkcji materiałów urasta ze względu na dokładność kalkulacji do zagadnienia pierwszorzędnej wagi. Wycena ta wiąże się ściśle ze sposobem księgowania kosztów ubocznych, co znowu może mieć znaczny wpływ na łatwość uzgadniania księgi towarowej i finansowej, bez którego to uzgodnienia nie możemy być nigdy pewni, czy bilans jest prawdziwy. W. Nowaczek (Gdynia)

- 1) Jednolity Plan Kont. Prof. W. Skalski i mgr Feige-Górski.
- 2) przy czym obojętną jest rzeczą, czy na kontach notowane są ceny fabryczne, czy też razem z kosztami ubocznymi na jednym koncie.
- 3) patrz „Rachunkowość-Podatki“, lipiec/sierpień, mgr B. Paździor: „Kontrola towarów hurtowych w przedsiębiorstwach handlowych“ st. 198/199.
- 4) Jednolity Plan Kont. Prof. W. Skalski i mgr Feige-Górski, str. 47.

WARTOŚĆ DOŚWIADCZENIA

Doświadczenie jest wiedzą praktyczną. Jego szczególna wartość uwydatnia się w tym, że czyni nas ono zdolnymi do działania. Wiedza daje wyłącznie znajomość faktu, doświadczenie zaś umożliwia ponadto przewidywanie następstw danego faktu. Posiadanie doświadczenia jest rzeczą niezbędną i to w każdym zawodzie. O ile chodzi o sam fakt, można w niektórych wypadkach zastąpić doświadczenie przez szczególnie wnikliwe myślenie i zdolność (talent) kombinowania. Nie należy jednak przeceniać faktu, że konieczny będzie wtedy wtedy proces myślowy, a więc swego rodzaju praca, która nie wchodzi w grę u doświadczonego. Działając szybciej przewyższa on nowicjusza także i pod względem ilości pracy, którą może wykonać. Stanowisko jego jest dalej o tyle korzystniejsze, że wzorując się na wypadkach uprzednich, przystępuje on do rozwiązania problemu bieżącego z całkowitą pewnością, podczas gdy nie-doświadczony kieruje się wyłącznie tym, co dyktuje mu jego umysł. Jest on tym samym pozbawiony pewności, czy działa poprawnie. Dobrze więc czyni ten, kto pyta o radę i przyjmuje pomoc osób doświadczonych. Nabycie doświadczenia wymaga niewątpliwie czasu, tego cennego dobra naszego ludzkiego hytu. Trudno z góry

określić, ile czasu, jednak nawet dziesięć długich lat nie zawsze tu wystarczy. Widać stąd jasno, jak wielką wartość przedstawia doświadczenie.

Rozszerza ono horyzont myślowy, pozwala myśleć dokładnie. Doświadczony wnioskuję z danego faktu także i o innych okolicznościach, mogących się z nim pośrednio łączyć. Z łatwością wyciąga on wnioski tam, gdzie nowicjusz nie może rozpoznać nawet czynników zasadniczych. Doświadczony ogarnia w sposób plastyczny, obrazowy, całokształt zagadnienia, natomiast pole widzenia laika jest ograniczone do pewnego fragmentu, zjawiska chwilowego.

Gdy chodzi o samo nabycie doświadczenia, podkreśliliśmy już znaczenie czasu. To jednak nie wyczerpuje jeszcze zagadnienia. Nacisk specjalny trzeba bowiem położyć na samo słowo „nabywać“. Dostojnie siwa głowa nie zawsze wskazuje na człowieka o bogatym doświadczeniu. Sam czas doświadczenia nie przynosi. Doświadczenie trzeba zdobywać, trzeba go szukać wokół siebie i dalej.

Chroni nas ono przed popełnianiem błędów, otacza zakład pancernym, o który rozbija się niejedno niebezpieczeństwo, nadciągające z zewnątrz. Ta właśnie zdolność ochrony przed niebezpieczeństwem, a więc przed stratami, jest jednym z najważniejszych walorów doświadczenia. Rzecz jasna, doświadczenie nie ma tak trwałej wartości w czasie, jak np. piękna cnota wierności i inne, w charakterze ugruntowane cechy. Upływ czasu może spowodować, że dotychczasowe spostrzeżenia, same w sobie trafne, tracą swą aktualność tak, że nie możemy na nich poprzestać i ignorować osiągnięć nowych. Jesteśmy więc często zmuszeni, pracując nawet w tej samej dziedzinie, gromadzić doświadczenia nowe, inaczej bowiem doświadczenia raz nabyte, a nie aktualizowane, zamiast przynosić korzyści stałyby się czynnikiem wręcz szkodliwym. Znaczenie doświadczenia nie rzuca się w oczy w warunkach normalnych, codziennych. Wyrażniej natomiast widać je tam, gdzie trzeba rozwikłać problem nowy. W pogodny dzień wystarczy na pokładzie okrętu młody oficer, gdy jednak zerwie się sztorm, miejsce jego zajmuje doświadczony kapitan.

Kto pozwoli się pochłoniąć wydarzeniom dnia i podchodzi do pracy z wolą zrozumienia jej celowości i wartości, kto się w tę pracę wczuje, ten najszybciej dobędzie doświadczenia. Droga do doświadczenia wiedzie poprzez trud codziennej pracy. A jednak warto o nie walczyć! Pamiętaj o tym! Przemysł to!

oprac. M. Trytko (Kraków)

KARTY REJESTRACYJNE NA ROK 1949

Karty rejestracyjne na rok podatkowy 1949 winny być wykupione w grudniu br. Oplaty za karty rejestracyjne wynoszą: dla zakładów handlowych i usługowych, zobowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych — zł 7.500,— rocznie, dla zobowiązanych do prowadzenia ksiąg uproszczonych — zł 5.000,— i dla pozostałych — zł 3.000,—. Przedsiębiorstwa handlu rozwożnego i jarmarczno opłacają zł 1.500,—, handlu obnośnego — 500 zł. Zakłady przemysłowe, rzemieślnicze obowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych — 7.500 zł, obowiązane do prowadzenia ksiąg uproszczonych — 5.000,— zł i pozostałe 1.500,— zł. Składy — 500,— zł, zajęcia zawodowe — 5.000,— zł, pomocnicy podróżujący — 1.000,— zł, adwokaci i obrońcy — 2.500,— zł, notariusze, inżynierowie, architekci i technicy — 2.000,— zł, lekarze, felczerzy, technicy dentyści, położne i pielęgniarki — 1.500,— zł. Wszystkie inne przedsiębiorstwa, zakłady oraz zajęcia zawodowe i zatrudnienia o celach zarobkowych, obowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych — 7.500,— zł, obowiązane do prowadzenia ksiąg uproszczonych — 5.000,— zł i pozostałe — 1.500,— zł.

VADEMECUM PODATKOWE

JANUSZ BIAŁOBRZESKI (Warszawa)

Nowelizacja przepisów w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym

Ogłoszony w Dzienniku Ustaw Nr 52, poz. 414 dekret z dnia 25. 10. 1948 r. o podatku dochodowym, wprowadza w zakresie obciążenia tym podatkiem szereg istotnych zmian w porównaniu z przepisami dotychczas obowiązującymi. Nowelizacja przepisów była konsekwencją przeobrażeń gospodarczych, które się tymczasem dokonały, i odpowiada roli, którą powinien odgrywać podatek dochodowy jako czynnik wpływający na odpowiedni podział dochodu społecznego oraz rozmiary planowej kapitalizacji.

Zanim przejdę do omówienia zasadniczych zmian wprowadzonych nowym dekretem, chciałbym dla lepszego uwypuklenia istoty tych zmian podkreślić okoliczność, że dla podatku dochodowego, pojętego jako regulator dochodu społecznego, nie może być obojętny rodzaj źródła przychodu, z którego podatek czerpie dochód. Jeżeli poddamy analizie źródła przychodów, musimy rozróżnić dochód wypracowany osobistym wysiłkiem podatnika oraz dochód uzyskany dzięki włożonemu kapitałowi, bądź też formę pośrednią, w której oba te czynniki grają dla uzyskania dochodu równorzędną rolę. Zasada sprawiedliwego podziału dochodu społecznego domaga się zróżniczkowania wysokości obciążenia poszczególnych rodzajów dochodów. Postulat ten spełniony zostaje w nowym dekreście o podatku dochodowym.

Przechodząc do charakterystyki tego dekretu omówię kolejno tylko ważniejsze zmiany, które zaszły w zakresie konstrukcji przepisów, rozmiaru obowiązku podatkowego oraz podstawy i wysokości opodatkowania, nie będą natomiast zajmował się przepisami, które w porównaniu z dotychczas obowiązującymi nie uległy zmianie. Nowy dekret dzieli się na cztery działy, z których pierwszy zawiera ogólne zasady opodatkowania, a więc określa, kto jest obowiązany do płacenia podatku dochodowego i kto jest od tego obowiązku zwolniony, określa przedmiot i podstawę opodatkowania oraz zwolnienia przedmiotowe. Dział II zawiera zasady i wysokość opodatkowania podatników prywatnego sektora gospodarczego. Dział III dotyczy opodatkowania spółdzielczości oraz przedsiębiorczości państwowej, samorządowej i zakładów ubezpieczeń. Dział IV wreszcie zawiera przepisy przejściowe i końcowe.

Zwracam uwagę na omówioną wyżej nową systematykę zastosowaną w dekreście, gdyż ma ona istotne znaczenie przy kwalifikacji rozmiaru obowiązku podatkowego poszczególnych podatników, jako obowiązku według określonego działu dekretu, co w praktyce oznacza nie tylko stosowanie właściwej skali podatku, ale także i sprecyzowane dla każdego z działów pojęcie podstawy opodatkowania.

Jeśli chodzi o zakres zwolnień od podatku, ze zwolnienia przewidzianego dotychczas w art. 6 pkt 6, a obecnie w art. 3 pkt 6, dla osób prawnych obracających dochody na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe, wyznaniowe, dobroczynne i opieki społecznej, wyłączone zostały zakłady ubezpieczeń, a nadto obowiązek podatkowy tej grupy podatników rozszerzony został na dochody osiągane ze wszystkich źródeł przychodów podlegających podatkowi obrotowemu, a od tego podatku nie zwolnionych, podczas gdy w przepisach dotychczasowych obowiązek ten ograniczał się tylko do przedsiębiorstw obliczonych na zysk. Uchylone zostało nadto podmiotowe zwolnienie dla związków zawodowych, które korzystać będą ze zwolnienia od podatku na tych samych warunkach, co inne osoby prawne, wymienione w art. 3 pkt 6, z tym tylko wyjątkiem, że zwolnione będą nadto od podatku

z dochodu osiąganego z wydawnictw własnych. Jako nowe wprowadzono zwolnienie podmiotowe dla rolniczych spółdzielni produkcyjnych, spółdzielni parcelacyjno-osadniczych oraz ośrodków maszynowych.

Nowe przepisy wprowadzają zmianę w zakresie opodatkowania udziałowców osób prawnych, a więc spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjnych i spółdzielni.

Zwolnienie od podatku dochodów z udziału w zyskach i dywidend zachowane zostało nadal jedynie do otrzymujących tego rodzaju dochody podatników opodatkowanych według przepisów działu III, tj. podatników sektora publicznego, jeśli idzie natomiast o podatników sektora prywatnego niezależnie od opodatkowania danej osoby prawnej od całości zysku, udziały w zyskach i dywidendy podlegać będą również opodatkowaniu u otrzymujących je udziałowców i spółników, przy czym dochody te zakwalifikowane zostały jako dochody z kapitałów. Do tej samej kategorii odmiennie od dotychczasowych przepisów zaliczone zostały dochody komandytariusza i cichego spółnika, przy czym dekret wprowadza obowiązek udowodnienia umową uczestnictwa w spółce oraz wysokości udziału w zyskach lub stratach, w przeciwnym bowiem razie dochód ustala się bez uwzględnienia udziału cichego spółnika, w tym ostatnim jednak przypadku cichy spółnik nie podlega już opodatkowaniu od swego udziału w zysku.

Zmiana nastąpiła również w zakresie opodatkowania przychodów z gospodarstwa rolnego. Przychody z gospodarstwa rolnego są wolne, jeżeli użytkuje je osoba podlegająca podatkowi gruntowemu, która bądź nie posiada poza gospodarstwem rolnym innych źródeł przychodów, bądź też dochód z tych źródeł nie przekracza 120.000 zł rocznie.

Podlegają jednak opodatkowaniu przychody z wydzierżawienia gospodarstwa rolnego, mimo że na wydzierżawiającym ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku gruntowego. Zasady ustalania nadwyżki z gospodarstwa rolnego ustalone zostaną w rozporządzeniu wykonawczym do dekretu. Jeśli mowa o gospodarstwie rolnym, to zaznaczyć nadto należy, że w myśl przepisów dekretu sprzedaż gospodarstwa rolnego stanowić będzie obecnie źródło przychodów podlegające opodatkowaniu na równi ze sprzedażą innych nieruchomości gruntowych i budynkowych.

Rozszerzony został również obowiązek podatkowy podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, tzn. nie mających na obszarze Rzeczypospolitej miejsca zamieszkania lub pobytu bądź siedziby lub zarządu, na osiągnięte na terenie Polski dochody z praw autorskich oraz sprzedaży przedmiotów i praw majątkowych. Automatycznie powoduje to również rozszerzenie możliwości zwolnienia od podatku na zasadzie wzajemności u osób podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu dochodów z tych źródeł osiągniętych za granicą (art. 12 pkt 4).

O najbardziej zasadniczym charakterze zmiana nastąpiła, jeśli chodzi o podatników opodatkowanych według działu II, tj. podatników sektora nieuspołecznionego, zarówno w zakresie pojęcia dochodu, jak i sposobu i wysokości jego opodatkowania.

Jak już zaznaczyłem na wstępie, dekret wprowadził zróżniczkowanie źródeł przychodów w zależności od udziału w wypracowaniu dochodu elementów pracy, jej rentowności oraz kapitału.

W oparciu o to kryterium źródła przychodów podzielone zostały na pięć grup (art. 9) o różnej wysokości obciążenia w tych grupach. Grupy te są następujące:

- I działalność i twórczość artystyczna, naukowa, literacka i publicystyczna, nie podlegająca przepisom o podatku od wynagrodzeń;
- II drobne rzemiosło;
- III wolne zawody służby zdrowia i techniczne;
- IV przedsiębiorstwa handlowe, przemysłowe i usługowe, gospodarstwa rolne, zakłady rzemieślnicze nie zaliczone do II grupy oraz pozostałe wolne zajęcia zawodowe i zatrudnienia o celach zarobkowych;
- V nieruchomości, kapitały, dzierżawa, jeśli idzie o przychód wydzierżawiającego, oraz sprzedaż przedmiotów i praw majątkowych; do dochodu z kapitałów należą, jak już zaznaczyłem, dochody komandytariusza, cichego spółnika oraz dochody z udziałów w osobach prawnych.

Zmieniło się również pojęcie dochodu przez wprowadzenie pojęcia dochodu częściowego i dochodu ogólnego. Suma nadwyżek ze źródeł przychodów należących do jednej grupy stanowi dochód częściowy. U podatnika, który posiada kilka źródeł przychodów należących do różnych grup źródeł przychodów występuje więc tyle dochodów częściowych, do ilu grup należą te źródła. Zaznaczyć należy, że przy ustalaniu dochodu częściowego ewentualnie poniesione niedobory (straty) z poszczególnych źródeł nie podlegają potrąceniu od sumy nadwyżek. Poszczególne dochody częściowe opodatkowane zostają w przewidzianej dla każdej grupy wysokości.

Dekret wprowadza mianowicie nową skalę podatku (art. 19) przewidującą obciążenie w wysokości od 5% przy dochodzie ponad 120.000 zł, do 50% przy dochodzie ponad 5.400.000 złotych rocznie. Skala ta — nazwijmy ją zasadniczą — ma zastosowanie do dochodów częściowych, osiąganych ze źródeł przychodów zaliczonych do czwartej grupy, a więc najpowszechniejszej. Zróżniczkowanie obciążenia dla dochodów częściowych, osiąganych w pozostałych grupach, następuje drogą zniżki bądź zwwyżki od skali zasadniczej, a mianowicie: dochody częściowe osiągnięte ze źródeł przychodów zaliczonych do pierwszej grupy opłacają podatek o 25% niższy, dla drugiej grupy zniżka ta wynosi 20%, dla trzeciej grupy 10%, od dochodów częściowych natomiast należących do piątej grupy opłaca się podatek podwyższony o 25%.

W związku z wprowadzeniem pojęcia dochodu częściowego mogłoby się zdarzyć, że podatnik, który posiadałby źródła przychodów należące do różnych grup, skutkiem czego posiadałby kilka dochodów częściowych odrębnie opodatkowanych, wobec progresji skali byłby w lepszej sytuacji aniżeli inny podatnik, który osiągałby dochód tylko z jednego źródła, aczkolwiek ogólny dochód tych obu podatników mógłby być jednakowy. Aby temu zapobiec wprowadzony został przepis, że jeżeli podatnik posiada źródła przychodów należące do różnych grup, wówczas dla obliczenia podatku od poszczególnych dochodów częściowych stosuje się taką stopę podatku, jaka odpowiada łącznej sumie dochodów częściowych, z zastosowaniem zniżki lub zwwyżki przewidzianej dla danej grupy. Tak więc jeżeli np. podatnik osiągnął dochody częściowe:

z przedsiębiorstwa (IV grupa) 500.000 zł
z nieruchomości (V grupa) 70.000 „

razem: 570.000 zł

od każdego z tych dochodów częściowych należy się podatek według stopy podatku odpowiadającej dochodowi 570.000 zł, tj. 22% z odpowiednią zwyzką dla grupy V, a więc od dochodu czwartej grupy 22% od 500.000 zł, czyli 110.000 zł od dochodu piątej grupy 22% od 70.000 zł ze zwyzką 25%, czyli 19.250 zł.

Zwrócić należy uwagę również na przepis, który stanowi, że jeżeli księgami handlowymi objęte są wyniki ze źródeł przychodów należących do różnych grup źródeł przychodów, a sposób prowadzenia ksiąg nie daje możliwości ustalenia wysokości nadwyżek z poszczególnych źródeł, wtedy cały dochód wykazany księgami podlega opodatkowaniu według skali właściwej dla tego źródła przychodów, które należy do najwyższej

opodatkowanej grupy źródeł przychodów. Jeżeli więc z ksiąg, którymi objęte są np. działalność przedsiębiorstwa (IV grupa) oraz nieruchomości czynszowa (V grupa), nie można wyodrębnić nadwyżek osiągniętych z każdego z tych źródeł, cały dochód wynikający z ksiąg traktuje się jako dochód częściowy w danym przypadku V grupy.

Niezależnie od opodatkowania dochodów częściowych wprowadzone zostało pojęcie dochodu ogólnego, na który składają się sumy dochodów częściowych po potrąceniu niedoborów, z wyjątkiem niedoborów ze sprzedaży przedmiotów i praw majątkowych, bądź też gdy podatnik posiada jedno tylko źródło przychodów, jeden dochód częściowy. Jako rzecz dotychczas nieznaną wprowadził nadto dekret kumulację w pewnym przypadku dochodu z przychodem z wynagrodzeń podlegających podatkowi od wynagrodzeń. Następuje to mianowicie u tych podatników, u których suma dochodów częściowych (podkreślam: suma dochodów częściowych, a nie dochód ogólny) przekracza 360.000 zł rocznie, a którzy osiągają przychody podlegające podatkowi od wynagrodzeń, przy czym wynagrodzenia dolicza się bez względu na ich wysokość, tzn. nawet gdyby nie przekraczały kwoty wolnej od podatku od wynagrodzeń i bez potrącania należnego od nich podatku od wynagrodzeń. W tym przypadku zatem wynagrodzenia potrącone zostały jako jeden z dochodów częściowych i jako takie weszły w skład dochodu ogólnego.

Dochód ogólny, jeżeli przekracza 360.000 zł rocznie, podlega opodatkowaniu według specjalnej skali (art. 21) w wysokości od 2% przy dochodzie ponad 360.000 zł do 15% przy dochodzie ponad 5.400.000 zł rocznie.

Podobnie jak w dotychczasowych przepisach utrzymana została zasada zniżek i zwyzek rodzinnych z tą zmianą, że zniżki stosuje się, jeżeli suma dochodów częściowych nie przekracza 360.000 zł rocznie i tylko w stosunku do podatku należnego od dochodów częściowych ze źródeł przychodów zaliczonych do pierwszych czterech grup.

Jeżeli chodzi o zwyzkę dla nie posiadających na utrzymaniu dzieci, zwyzkę stosuje się do łącznej sumy podatku od dochodów częściowych i dochodu ogólnego, gdy suma dochodów częściowych przekracza 240.000 zł rocznie, w przypadku jeżeli ma być zastosowana zwyzka 20%, i 300.000 zł, gdy ma zastosowanie zwyzka 10%.

Najwyższą granicę obciążenia podatnika łącznie podatkiem od dochodów częściowych, podatkiem od dochodu ogólnego, ewentualnie wraz z podatkiem od wynagrodzeń, gdy wynagrodzenie wliczone zostało do dochodu ogólnego, oraz ewentualną zwyzką rodzinną, ustala dekret na 65% dochodu ogólnego.

W zakresie pojęcia kosztów uzyskania przychodów należy również zanotować kilka istotnych zmian. W myśl nowych przepisów niedopuszczalna jest amortyzacja inwentarza żywego, ograniczone zostało nadto prawo jednorazowego odpisania całkowitej wartości przedmiotów przez podatników prowadzących księgi handlowe tylko do tych przedmiotów, których koszt nabycia nie przekracza 20.000 zł.

Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów — poza dotychczasowymi — także i opustów z cen udzielanych przez

UWAGA CZYTELNICY!

Posiadamy na składzie niewielką ilość kompletów, które pozbyć możemy jako komplety oprawne.

Cena jednego kompletu, obejmującego wszystkie numery od numeru lipiec—sierpień 1947 do numeru grudzień 1948 wyniesie

złotych 2500,—

Reflektanci prześlą zamówienia do Redakcji: Kraków, Grottgera-Boczna 9, do 31 stycznia 1949, wpłacając należność na konto III 309. W całości stoi do dyspozycji niewiele ponad 100 kompletów.

osoby prawne udziałowcom i wartości wszelkich nieodpłatnych świadczeń na rzecz tych udziałowców oraz nadwyżek pensji i wszelkiego rodzaju wynagrodzeń wypłacanych ponad normy układu zbiorowego.

Omówione przepisy co do pojęcia dochodu i wysokości opodatkowania (dział II) dotyczą podatników sektora nieuspołecznionego, w dziale III dekretu zawarte są natomiast przepisy dotyczące sektora publicznego, a mianowicie w rozdziale I spółdzielczości i w rozdziale II przedsiębiorczości państwowej, samorządowej i zakładów ubezpieczeń.

W zakresie opodatkowania spółdzielczości przepisy dekretu dostosowane zostały do nowej struktury spółdzielczości, przy czym odmiennie od dotychczasowych przepisów wszystkie spółdzielnie kredytowe zostały potraktowane w tej samej płaszczyźnie co pozostałe spółdzielnie.

Co do pojęcia podstawy opodatkowania w spółdzielniach dekret zmian w stosunku do przepisów dotychczasowych, poza omówioną zmianą w zakresie pojęcia kosztów uzyskania, nie wprowadza. Spółdzielnie opłacać będą podatek według skali zasadniczej ze zniżką 25% przy zachowaniu dotychczasowej granicy najwyższego obciążenia spółdzielni podatkiem, tj. 33 1/3% podstawy opodatkowania.

Jeśli chodzi o przedsiębiorstwa państwowe, państwowo-społdzielcze, samorządowe i zakłady ubezpieczeń oraz pociągnięte do obowiązku podatkowego według przepisów działu III przedsiębiorstwa państwowe, mające formę prawną spółek handlowych oraz przedsiębiorstwa o kapitale mieszanym: państwowym, spółdzielczym i związków samorządu terytorialnego, podstawą opodatkowania jest zysk bilansowy wynikający

z zamknięcia rachunkowego, sporządzonego zgodnie z przepisami finansowymi, odnoszącymi się do przedsiębiorstwa lub majątku. Podatek dochodowy od tej grupy podatników wynosi zasadniczo 50% zysku, jeżeli jednak co do danego przedsiębiorstwa obowiązują ustalone zasady podziału zysku, podatek wymierza się w wysokości określonej zasadami podziału zysku nie mniej jednak niż jego 10%.

Jeśli idzie o zakres obowiązku podatkowego przedsiębiorstw państwowych, zwolnienie podmiotowe dla przedsiębiorstw prowadzonych na potrzeby administracji państwowej rozszerzone zostało w odniesieniu do przedsiębiorstw podległych Ministerstwu Obrony Narodowej również na te przedsiębiorstwa, które oprócz prac na potrzeby administracji państwowej wykonują świadczenia wyłącznie na rzecz innych przedsiębiorstw wojskowych.

Przepisy nowego dekretu mają zastosowanie do dochodów osiąganych poczynając od dnia 1 stycznia 1949 r., a więc po raz pierwszy przy obliczaniu zaliczki należnej za miesiąc stycznia 1949 r.

Wprawdzie w chwili obecnej wobec braku przepisów wykonawczych do tego dekretu pozostaje otwartych wiele zagadnień regulowanych rozporządzeniami, jak np. wysokość mnożników przy amortyzacji oraz sprzedaży przedmiotów majątkowych, sposób obliczania zaliczek, pobór przebieglat, normy wynagrodzeń wyższej administracji itd., w myśl jednak specjalnego przepisu dekretu wszystkie dotychczasowe rozporządzenia zachowują nadal moc obowiązującą do czasu zastąpienia ich nowymi rozporządzeniami, o ile nie są z tym dekretem sprzeczne.

Mgr STANISŁAW WEJROCH (Warszawa)

Reforma podatku obrotowego

W numerze 52 Dzienniku Ustaw z dnia 12 listopada 1948 ogłoszony został dekret z dnia 25 października 1948 o podatku obrotowym, uchylający z dniem 1 stycznia 1949 m. in. przepisy obowiązujące obecnie dekretu z dnia 21 grudnia 1945 o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. z 1946 Nr 3, poz. 23) oraz ustawy z dnia 25 lutego 1948 o zmianie dekretu z dnia 21 grudnia 1945 o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. Nr 12, poz. 94). Ze względu na zmiany wprowadzone w nowym dekrete w zakresie dotychczasowych przepisów o podatku obrotowym i związane z tymi zmianami częściowe przekształcenie systemu danin państwowych, przepisy dekretu podajemy w szczególności przeglądzie, poprzedzając go omówieniem motywów dekretu.

1. Motywy i uwagi ogólne

Przemiany ustroju gospodarczego, którego zręby podstawowe położone zostały w pierwszym okresie, nie zostały zakończone. Nieunikniona etapowość tych przemian znajduje swój odpowiednik w sukcesywnym dostosowaniu do nich systemu podatkowego. Jeśli chodzi o podatek obrotowy — pierwszym aktem prawnym w tym zakresie był dekret z 21 grudnia 1945 o podatku obrotowym. Dekret ten w oparciu o konstrukcję przedwojennego podatku obrotowego wprowadził różniczkowanie opodatkowania przede wszystkim w związku z nacjonalizacją podstawowych gałęzi produkcji.

Doświadczenia trzyletniego okresu, jaki upłynął od ukształtowania też zawartych we wspomnianym dekrete, dają dziś szerszą podstawę oceny realnego wkładu poszczególnych sektorów gospodarczych i warstw ludności w dzieło odbudowy gospodarczej Państwa i budowy ustroju. Ocena stała wynikająca pozwala obecnie przystosować również trzonowy w systemie danin państwowych podatek obrotowy do wniosków, wynikających z tej oceny.

Poza tymi przesłankami dekretu o podatku obrotowym istnieją oczywiście fiskalne motywy, wynikające z faktu, że podatek obrotowy stanowił wydatną pozycję po stronie dochodów w bieżących budżetach Państwa. Z tego względu nie jest obojętne, w jakim stosunku pozostaje czysty wynik finansowy podatku do kosztu obsługi administracyjnej.

Proporcja efektu finansowego podatku do ponoszonych kosztów administrowania jest w omawianym dekrete zagadnieniem wykraczającym poza zasięg dotychczasowego podatku obrotowego, związanym z przeprowadzonym w tym dekrete scaleniem podatku obrotowego z akcyzą.

W zakresie wspomnianych przesłanek nieliskalnych dekret wprowadza (art. 9) stawki podatku od obrotów osiągniętych ze sprzedaży lub wymiany (wyluczając sprzedaż do dalszej odsprzedaży, wytwarzania lub przerobu) towarów luksusowych o 10% wyższe od stawek ogólnych, wymienionych w art. 7. Ponieważ te wyższe stawki mają zastosowanie wyłącznie do końcowej fazy obrotu, tj. do sprzedaży konsumentowi, sprzedawca będzie miał możliwość przerzucenia podatku na konsumenta przez podwyższenie ceny sprzedaży, przy czym brana jest pod uwagę ewentualność odpowiedniego zwiększenia dopuszczalnych marż zarobkowych na sprzedaży detalicznej tych artykułów, które by to przerzucenie umożliwiło. W ten sposób ciężar zwiększonego podatku skierowany będzie w całości na nabywcę artykułu luksusowego, a przez to oddziału hamującego na przerosty akumulacji siły nabywczej. Należy już tu podkreślić, że w podstawowej intencji dekretu nieoddziaływania na poziom cen przepis omówionego art. 9 stanowi w zakresie towarów luksusowych wyjątek zupełnie odosobniony.

Również na wspomnianych wyżej motywach jest oparte różniczkowanie stawek podatku od uspołecznionej sprzedaży lub wymiany wytwarzanych surowców, półwyrobów lub wyrobów gotowych (art. 7 ust. 1 pkt 5 lit. a w związku z art. 7 ust. 1 pkt 6), istniejące w obowiązującym dekrete tylko dla spółdzielni, różniczkowanie stawek podatku od świadczeń usługowych wolnych zawodów (art. 7 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 7 ust. 1 pkt 8 i 10) i wreszcie opłat za karty rejestracyjne wolnych zawodów (art. 26 pkt 5 lit. c, d, e). Należy tu także podkreślić całkowite zwolnienie od podatku świadczeń rolniczych spółdzielni produkcyjnych, spółdzielni parcelacyjno-osadniczych oraz ośrodków maszynowych na warunkach, które określi rozporządzenie Ministra Skarbu (art. 4 pkt 26—28).

Przewidziane w art. 7 projektu dekretu stawki podatku w zestawieniu z art. 17 obowiązującego dekretu o podatku obrotowym wykazują zwyzkę we wszystkich niemal rodzajach

świadczeń wykonywanych w sektorze prywatnym, a także — w nieco węższym zakresie — w sektorach uspołecznionych. Zwyżką stawek podatku nie zostały objęte świadczenia przedsiębiorstw wydawniczych i budowlanych, a nałto w sektorach uspołecznionych — przedsiębiorstw wytwórczych państwowych i większej wytwórczości spółdzielczej.

Zwyżka stawek podatku jest ogólnie nieznaczna i nie może w żadnym stopniu oddziaływać na zwyżkę cen. Jeśli obniżanie kosztów własnych produkcji w przedsiębiorstwach państwowych daje w efekcie zwiększenie kwot zysku odprowadzanego do Skarbu Państwa, to wydaje się słuszne, aby również w wytwórczej i handlowej działalności przedsiębiorstw prywatnych osiągany był pewien procent obniżki kosztów własnych, w której znalazłaby pokrycie zwyżka stawki podatku obrotowego i to bez uszczerbku dla wyznaczanej przez Ministerstwo Przemysłu i Handlu marży zarobkowej, a w każdym razie bez podniesienia ceny sprzedaży towaru, czy odpłaty za świadczone usługi.

Motywy fiskalne omawianego projektu mają swe źródło w szerszej, realizowanej obecnie reformie systemu podatkowego i pozostają w bezpośrednim związku z oceną akcyz, jako odrębnej dotychczas daniny na rzecz Państwa.

Od czasu wprowadzenia podatku obrotowego, opartego na przychodzie brutto, wyrażonym w wartościach pieniężnych, akcyza stała się swego rodzaju anachronizmem, który przetrwał wielokrotne zmiany naszego systemu podatkowego chyba głównie dzięki odrębnemu postępowaniu i systemowi poboru akcyzy od jednostki towaru (wagi, objętości, sztuki) oraz związanej z tym ilościowej kontroli produkcji i obrotów produktami akcyzowymi.

Jeśli jednak wziąć pod uwagę, że w obecnej gospodarce planowej wpłaty przedsiębiorstw państwowych na rachunki różnic cen, podatku obrotowego i akcyz pokrywane są z różnicy między ceną sprzedażą centralnych agend zbytu a kosztem własnym przedsiębiorstwa, przy czym tylko pośrednio decydują o cenie produktu, a to wskutek ściśle obowiązującego poziomu cen ustalanych przez Ministerstwo Przemysłu i Handlu — brak jest podstaw do kontynuowania tej dwutorowości w odprowadzaniu części wpływów przedsiębiorstw (poza podatkiem dochodowym) na różne rachunki budżetowe Ministerstwa Skarbu, skoro podatek obrotowy i akcyza nie wykazują różnic w swej istocie gospodarczej. To, co powiedziane zostało odnośnie do akcyz pobieranych w sektorze państwowym, dotyczy w zasadzie również spółdzielczości i sektora prywatnego, a to ze względu na reglamentację cen i odprowadzanie części zysku przedsiębiorstw spółdzielczych i prywatnych w trzech formach: podatku obrotowego, podatku dochodowego i akcyzy.

Na tych przesłankach oparty jest więc przepis art. 8 projektu dekretu, przewidujący odrębne stawki podatku dla wytwórcy i importera tych produktów akcyzowych, które są wytwarzane również poza przedsiębiorstwami państwowymi (państwowo-spółdzielczymi, pozostającymi pod zarządem państwowym), przy czym wysokość stawek ustalono przez zsumowanie obciążenia akcyzą (jako stosunek procentowy stawki akcyzowej do ceny sprzedaży wytwórcy) z podatkiem obrotowym, z pewnymi zaokrągleniami. Co do produktów akcyzowych, wytwarzanych (przerabianych, importowanych) w przedsiębiorstwach państwowych, państwowo-spółdzielczych i pozostających pod zarządem państwowym stworzono (art. 19) możliwość wprowadzania przez Ministra Skarbu w porozumieniu z właściwymi Ministrami stawek podatku w wysokości innej niż przewidziana w art. 7, 8 i 9 i od innej niż obrót podstawy opodatkowania, co praktycznie pozwoli również w zakresie tych przedsiębiorstw przeprowadzić scalenie stawek akcyzy ze stawkami podatku obrotowego i połączenie ich z dotychczasowym scalonym podatkiem obrotowym.

W konstrukcji prawnej dekretu zastosowano nową systematykę opartą na podziale materii na cztery działy, z których pierwszy zawiera ogólne zasady opodatkowania, drugi — szczególne zasady opodatkowania, trzeci — obowiązek zgłoszenia i czwarty — przepisy przejściowe i końcowe. Przepisy działy pierwszego i trzeciego mają zastosowanie ogólne z tym jednak, że wykorzystanie przez Ministra Skarbu delegacji zawartych w dziale II (art. 17—20) uchyli automatycznie stoso-

wanie przepisów działy I w kwestiach uregulowanych opartymi na tych delegacjach zarządzeniami Ministra Skarbu. W ten sposób w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw państwowych, państwowo-spółdzielczych oraz pozostających pod zarządem państwowym zapewniona została elastyczność dostosowania podatku obrotowego do potrzeb administracji sektora państwowego.

2. Przegląd przepisów dekretu

W związku z recepcją dotychczasowej akcyzy przez nowy podatek obrotowy nie mogło być utrzymane dotychczasowe określenie przedmiotu podatku, jako zbyt wąskie. Jeśli więc „prywatno-prawne zawodowe i odpłatne świadczenia rzeczy lub usług” pozostają nadal podstawową i ogólną kwalifikacją przedmiotu opodatkowania (wraz z jego odpowiednikiem, tj. obrotem, czyli odpłatą za wykonane świadczenie, stanowiącą podstawę opodatkowania), to musiały być jednak wprowadzone i równorzędnie potraktowane kryteria nowe, według których — w ściśle określonych przypadkach — sam towar albo nawet tylko pewna fikcyjna ilość towaru podlega podatkowi (art. 3 ust. 1 zdanie drugie, ust. 2, 3 i 9).

Powołane przepisy stanowią, że:

1. podatkowi podlega również wartość towarów (półwyrobów) likwidowanego przedsiębiorstwa, przy czym przepis ten ma zastosowanie do każdego rodzaju towarów,
2. u wytwórców zaś i importerów towarów, o których mowa w art. 8, podatkowi podlegają:
 - a) deputaty pracownicze, wydawane przez podatnika jako pracodawcę w wytwarzanych lub importowanych towarach, o ile przekraczają granice norm określonych przez Ministra Skarbu,
 - b) wytworzone lub importowane towary, pobrane do konsumpcji własnej,
 - c) ubytki towarów albo ich półwyrobów wytwarzanych lub importowanych, powstałe w czasie wytwarzania, formowania, rozlewu, pakowania, magazynowania bądź przewozu, jeżeli ubytki te przekraczają normy dozwolonego zaniku lub wydajności.
 - d) inne braki towarów lub ich półwyrobów, wytworzonych lub importowanych, magazynowanych lub przewożonych — z tym, że cytowane przepisy o opodatkowaniu deputatów pracowniczych, konsumpcji własnej, ubytków i innych braków mają odpowiednie zastosowanie do przerabianego lub zużywającego wspomniane towary lub ich półwyroby w przypadku, gdy przy sprzedaży tych towarów (półwyrobów) ze względu na ich przeznaczenie zastosowano niższą stawkę podatku lub nastąpiło zwolnienie od podatku. Pojęcia ubytku towaru, norm wydajności, przerobu i zużycia określają przepisy art. 3 ust. 4—7.

Przy tak określonym przedmiocie podatku, nie będącym świadczeniem, skoro podatkowi podlega towar (likwidacja przedsiębiorstwa, deputat pracowniczy, konsumpcja własna) albo nawet jego fikcyjna ilość (jak np. przy ubytkach i innych brakach), nie występuje moment odpłaty związanej ze świadczeniem, inaczej mówiąc, nie powstaje obrót podatkowy w dotychczasowym rozumieniu. Podatkowym odpowiednikiem dotychczasowego pojęcia obrotu jako odpłaty za zbycie rzeczy (bądź za wykonane usługi) staje się zatem równorzędnie wartość sprzedażna towaru, rozumiana jako wartość obliczona według cen rynkowych, a w razie ich braku — według cen szacunkowych ustalonych przez władzę podatkową (art. 6 ust. 6 i 7).

Zwolnienia od podatku, zawarte w art. 4 dekretu, uległy znacznemu rozszerzeniu, częściowo jednak tylko pod względem formalno-prawnym, mianowicie przez przeniesienie do dekretu niektórych przepisów § 95 obowiązującego jeszcze rozporządzenia wykonawczego Ministra Skarbu, opartych na przewidzianej w art. 22 dekretu z dnia 21 grudnia 1945 r. delegacji do stosowania przedmiotowych zwolnień. Chodzi tu o zwolnienia sprzedaży ryb, pochodzących z połowu na wodach zamkniętych i otwartych, świadczeń (sprzedaży) spółdzielni skupujących od rolników wytwory gospodarstw rolnych i wreszcie świadczeń sprzedaży po cenach nominalnych znaczków skarbowych, pocztowych i sądowych oraz blankietów

wekslowych (pkt 18, 24 i 35). Należy również wspomnieć o zwolnieniu świadczeń przedsiębiorstw żeglugi morskiej w zakresie żeglugi morskiej z wyjątkiem żeglugi przybrzeżnej oraz świadczeń holownictwa i ratownictwa (pkt 31 i 32), które to zwolnienie zostało wprowadzone z dniem 1 stycznia 1948 r. ustawą z 25 lutego 1948 r. o zmianie dekretu z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym.

Jako nowe, nie istniejące dotychczas, należy wymienić zwolnienia świadczeń banków państwowych (pkt 3), zakładów ubezpieczeń (pkt 4), szkół wyższych i ich zakładów w zakresie wydawania prac naukowych (pkt 7), zakładów leczniczych dla zwierząt, prowadzonych przez Państwo lub związki samorządu terytorialnego (pkt 12), wywózki drewna z lasów państwowych, wykonywanej przez rolników osobiście albo z udziałem najwyżej jednego członka najbliższej rodziny (pkt 19), dostawy produktów leśnych i łakowych własnego zbioru, wykonywanej ubocznie przez rolników lub pracowników rolnych osobiście albo z udziałem najwyżej jednego członka najbliższej rodziny (pkt 21), Centralnego Związku Spółdzielczego, central spółdzielni i central spółdzielczo-państwowych w zakresie otrzymywanych przez nie opłat od spółdzielni, jeżeli opłaty te nie przekraczają norm określonych przez Ministra Skarbu (pkt 22) oraz rolniczych spółdzielni produkcyjnych, spółdzielni parcelacyjno-osadniczych i ośrodków maszynowych — na warunkach, które określi rozporządzenie Ministra Skarbu (pkt 26—28). Poza wymienionymi świadczeniami art. 4 pkt 40 wprowadza zwolnienie od podatku od towarów i ubytków towarów w określonych w tym przepisie przypadkach.

Jeśli chodzi o obowiązujące dotychczas zwolnienia od podatku, które ze zmianami zostały utrzymane w omawianym dekrete, należy spórzyć nich wymienić:

- 1) rozszerzenie zwolnienia świadczeń przedsiębiorstw państwowych i związków samorządu terytorialnego oraz przedsiębiorstw pozostających pod zarządem państwowym lub tych związków, a prowadzonych wyłącznie na potrzeby administracyjne — na te przedsiębiorstwa, podległe Ministerstwu Obrony Narodowej, które oprócz pracy na potrzeby administracji państwowej wykonują także świadczenia wyłącznie na rzecz innych przedsiębiorstw wojskowych, a więc nie tylko na zaspokajanie potrzeb administracyjnych tych przedsiębiorstw (art. 4 pkt 1),
- 2) zmianę pojęcia „przedsiębiorstw centralnie rozliczających się ze Skarbem Państwa” przez wprowadzenie określenia „przedsiębiorstw, wchodzących do budżetu państwowego dochodami i wydatkami brutto” oraz równorzędne zwolnienie wymienionych w ustawie skarbowej przedsiębiorstw typu przejściowego, rozliczających się z budżetem państwowym wynikami netto (art. 4 pkt 2),
- 3) zwężenie zwolnienia działalności naukowej, oświatowej, artystycznej, literackiej i publicystycznej przez wyłączenie przypadków łączenia takiej działalności nie tylko z prowadzeniem przedsiębiorstwa (jak dotychczas), lecz także z własnym nakładem (art. 4 pkt 6),
- 4) rozszerzenie zwolnienia stołówek pracowniczych na przypadki, w których posiadają one samodzielną formę organizacyjną (art. 4 pkt 15),
- 5) ograniczenie zwolnienia tzw. eksportu pośredniego do dokonywanej z przeznaczeniem na eksport sprzedaży przez przedsiębiorstwa państwowe, państwowo-spółdzielcze i pozostające pod zarządem państwowym innym przedsiębiorstwom tych samych typów, jak również przedsiębiorstwom o kapitale mieszanym (państwowym, spółdzielczym i związków samorządu terytorialnego), dokonującym wywozu towarów poza granice celne Państwa (pkt 33).

Zwyżka stawek podatku zostały objęte: sprzedaż uspołeczniona (spółdzielnie, centrale spółdzielczo-państwowe, przedsiębiorstwa państwowo-spółdzielcze, przedsiębiorstwa państwowe i związków samorządu terytorialnego oraz przedsiębiorstwa pozostające pod zarządem państwowym i tych związków) nabytych w celu dalszej sprzedaży, nie przerobionych towarów — z 1% do 1,5% (art. 7 ust. 1 pkt 2 lit. a),

mniejsza wytwórczość spółdzielcza: spółdzielnie zatrudniające łącznie do 50 robotników i zatrudnionych przy produkcji członków spółdzielni oraz spółdzielnie specjalnego typu, zrzeszające rzemieślników, chałupników bądź osoby trudniące się przemysłem ludowym lub domowym — z 1% do 1,5% (art. 7 ust. 1 pkt 2 lit. b i c), sprzedaż nabytych w celu dalszej sprzedaży nie przerobionych towarów — z 2% do 2,5% (art. 7 ust. 1 pkt 4), sprzedaż towarów wytworzonych na rachunek własny lub na zamówienie kontrahenta we własnym lub obcym przedsiębiorstwie — z 3% do 3,5% (art. 7 ust. 1 pkt 6), obroty notariuszy, inżynierów, architektów i techników — z 4% do 5% (art. 1 pkt 10), obroty adwokatów i obrońców sądowych — z 4% do 5% (art. 7 ust. 1 pkt 8),

tzw. obroty prowizyjne (komis i pośrednictwo) — z 8% do 10% (art. 7 ust. 1 pkt 9).

Ponadto stawka ogólna, mająca zastosowanie do obrotów nie wymienionych we wszystkich poprzedzających ją punktach, została podwyższona z 4% do 5% (art. 7 ust. 1 pkt 10).

Omówione stawki podatku (art. 7 ust. 1) mają zastosowanie do obrotów, które nie podlegają opodatkowaniu według stawek art. 8 lub art. 9, tzn. nie stosują się do obrotów osiągniętych ze sprzedaży dotychczasowych produktów akcyzowych, wymienionych w art. 8, względnie do obrotów ze sprzedaży towarów luksusowych (art. 9).

W zakresie opodatkowania towarów luksusowych należy podkreślić, że wyższe stawki podatku, ustalone w art. 9 ust. 1, mają zastosowanie tylko do końcowej fazy obrotu tymi towarami, tj. do sprzedaży konsumentom, przy czym zwyżka stawki wynosi 10% odpowiednio do poszczególnych rodzajów obrotów, określonych w art. 7 ust. 1. Należy także nadmienić, że lista towarów luksusowych może być zmieniana i uzupełniana rozporządzeniami Ministra Skarbu w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu.

Specjalnego omówienia wymaga przepis art. 10 ust. 3, stanowiący, że jeśli przerabiający lub zużywający używa nabytego towaru niezgodnie z przeznaczeniem, które było podstawą zastosowania niższej stawki podatku lub nabycia towaru po niższej cenie, obowiązany jest uiszczyć tytułem podatku dopłatę do najwyższej stawki podatku lub do najwyższej ceny towaru. Przepis ten stanowi swego rodzaju akcję o niesłusne wzbogacenie kosztem Skarbu Państwa i koncepcyjnie pochodzi z dotychczasowego prawa akcyzowego, został jednak zmodyfikowany w sposób, umożliwiający poszukiwanie pełnej należności Skarbu Państwa w przypadku, jeśliby ulgę podatkową zastosowano nie w postaci niższej stawki podatku, lecz przez ustalenie niższej ceny towaru nabywanego przez przerabiającego lub zużywającego.

Z przepisem tym pozostaje w związku następny z kolei przepis art. 10 ust. 4, stanowiący, że ubytki i braki towarów, do których mają zastosowanie przepisy art. 3 ust. 2, 3 i 9, tj. dotychczasowych produktów akcyzowych, podlegają opodatkowaniu według najwyższej stawki podatku przewidzianej dla danego towaru. Ponieważ co do ubytków, przekraczających normy zaników, względnie normy wydajności, i co do innych braków towarów należy w zasadzie domniemywać zamiar uchylenia się od należności podatkowej, ustalonej według stosunkowo wysokiej stawki podatku — również i w tym przypadku chodzi o przeciwdziałanie uszczuplaniu należności Skarbu Państwa.

Powstanie i koniec obowiązku podatkowego zostały w stosunku do określeń dotychczasowych rozszerzone (art. 12) odpowiednio do omówionych już nowych przedmiotów opodatkowania, tj. deputatów pracowniczych, towarów pobranych do konsumpcji własnej, ubytków i innych braków towarów, będących dotychczasowymi produktami akcyzowymi bądź ich półwyrobami. Z chwilą zatem powstania tych okoliczności powstaje obowiązek podatkowy, a obowiązek ten kończy się z upływem roku podatkowego, w którym one ustają.

Wśród przepisów Działu II, zawierającego szczególne zasady opodatkowania, należy zwrócić uwagę na wspomniany już w uwagach ogólnych przepis art. 19, na którego podstawie Minister Skarbu w zakresie opodatkowania

przedsiębiorstw państwowych, państwowo-spółdzielczych oraz przedsiębiorstw pozostających pod zarządem państwowym może (w drodze zarządzeń) ustalać materialne i proceduralne zasady opodatkowania, odmienne od zasad zawartych w Dziale I dekretu. Ponadto sformułowane w ust. 2 i 3 uprawnienia Ministra Skarbu przewidują współdziałanie w ustalaniu cen towarów w tych przypadkach, gdy stawki podatku zostały określone w różnej wysokości, uzależnionej od przeznaczenia towaru oraz ustalanie cen towarów objętych w dniu 31 grudnia 1948 roku monopolami skarbowymi. To ostatnie uprawnienie pozostaje w związku z przepisem art. 36 ust. 4, upoważniającym Ministra Skarbu do uchylenia w drodze rozporządzenia m. i. przepisów o monopolach skarbowych, dotyczących opłat monopolowych, ponieważ w przypadku uchylenia tych przepisów powstałoby zagadnienie nowej formy opodatkowania, zastępującej dotychczasowe opłaty monopolowe, przy czym podatek mógłby być zawarty również w cenie towaru.

Jeśli chodzi o przepisy Działu III, dotyczące obowiązku zgłoszenia, zwraca uwagę art. 26, w którym wysokość opłaty za kartę rejestracyjną zróżniczkowano w zależności wyłącznie

od rodzaju zakładu (przedsiębiorstwa) bądź zajęcia zawodowego czy zatrudnienia o celach zarobkowych, względnie od istnienia lub nieistnienia obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych lub ksiąg uproszczonych. Z powyższego wynika, że obecnie odpadło również uzależnienie opłaty od tzw. klas miejscowości, w których prowadzone są zakłady (przedsiębiorstwa) bądź wykonywane zajęcia.

W zakończeniu przeglądu przepisów dekretu o podatku obrotowym należy wspomnieć o art. 30, nowelizującym dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym. Na podstawie tego przepisu Minister Skarbu jest uprawniony w zakresie produkcji, przerobu, zużycia, magazynowania, przewozu oraz sprzedaży niektórych towarów lub grup towarów do wprowadzania w drodze rozporządzeń m. i. specjalnego nadzoru podatkowego i odrębnego postępowania podatkowego, a także do wydawania specjalnych przepisów w zakresie księgowości. W ten sposób stworzona została możliwość wprowadzenia kontroli podatkowej w zasięgu odpowiednim w szczególności dla istniejącego dotychczas nadzoru akcyzowego i skarbowego, dla których przepisy dekretu o postępowaniu podatkowym nie zawierały ram dość szerokich.

Znana od 25 lat we wszystkich
krajach europejskich
Księgowość przebitkowa

Taylorix

gwarantuje maksymalną wydajność pracy, bogaty asortyment druków dla PRZEMYSŁU, HANDLU, BANKÓW, URZĘDÓW, IZB I ZRZESZEŃ (budżetowa) Księgowości pomocnicze: magazynowa, płacy, fabryczna (warsztatowa), majątku stałego; wzory druków, prospekty, cennik i porady bezpłatnie

» **Hawag** «

SPOŁKA PRZEMYSŁOWO-HANDLOWA SP. Z O. O.
WARSZAWA, UL. JASNA 5 — TELEFON 8-32-85

**TYSIĄCE KOMPLETÓW —
— KSIĘGOWOŚCI PRZEBITKOWEJ**

SYSTEMU „EL-ES”

pracuje w przemyśle i handlu

Proste, trwałe, łatwe w użyciu aparaty i druki dla księgowości finansowej i towarowej, bilansówki, karty rozdzielcze oraz wszelkie artykuły biurowe poleca:

**SPÓŁDZIELNIA WYTWÓRCZA
MATERIAŁÓW BIUROWYCH I SZKOLNYCH
z odp. udziałami
„ZESPÓŁ” - WARSZAWA
Al. Jerozolimskie 43 - telefon 8-75-36**

Na nowy rok gospodarczy!

KSIĘGOWOŚĆ PRZEBITKOWA

polecamy

pełne asortymenty druków

dla wszystkich dziedzin księgowości

„Perfecta”

Poznań, 27 Grudnia 19 Tel. 26-30

Dla zagwarantowania terminowych dostaw prosimy o wcześniejsze składanie zamówień

Przedstawicielstwa we wszystkich większych miastach Polski

Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatki” wynosi (wraz z przesyłką pocztową) półrocznie zł 750,—. Numer pojedynczy kosztuje zł 125,—. Cennik ogłoszeń: ogłoszenia za tekstem: cała str. 75.000,— zł, 1/2 str. 40.000,— zł, 1/4 str. 22.000,— zł, 1/8 str. 14.000,— zł, 1/16 str. 9.000,— zł. (Miejsce wybrane drożej). Za teksty ogłoszeń Redakcja nie odpowiada. Adres Redakcji: Kraków, ulica Grottgera Boczna 9/7. — Adres Administracji: Katowice, ul. 3 Maja 23, telefon 317-73. — Konto P. K. O. Katowice III 309. Druk: KDK, Katowice, Warszawska 58 — telefon 313-30/337-58. R-71501