

Instytut Ekonomiki Produkcji
Wydział Ekonomiczny UMCS

Henryk RONEK

**Możliwości i zalety zastosowania cen fabrycznych
w ewidencji księgowej wyrobów gotowych**

Возможности и достоинства применения фабричных цен в бухгалтерском учете
готовой продукции

The Possibilities and Advantages of the Application of Factory Prices
in the Ready Goods Book-keeping Records

FUNKCJONOWANIE PODWÓJNEGO UKŁADU CEN

W warunkach gospodarki socjalistycznej kształtowanie poziomu cen jest jednym z podstawowych narzędzi polityki ekonomicznej. Ustalając poziom cen oraz relacje wzajemne między cenami państwo stara się osiągnąć konkretne cele gospodarcze i społeczne. Określone ceny na środki produkcji mają wpływać na wybór właściwej struktury produkcji i techniki wytwarzania, natomiast ceny środków konsumpcji powinny zapewnić pożądaną strukturę konsumpcji i dokonywać korekty w podziale dochodu narodowego.¹

Realizacja polityki kształtowania cen prowadzi do odchylenia cen od wartości. Ogólną prawidłowością (zresztą często krytykowaną) jest ustalanie cen na środki produkcji poniżej ich wartości, a na środki konsumpcji (szczególnie luksusowe) powyżej ich wartości. W wyniku tego istniejący układ cen zbytu wywołuje znaczne różnice poziomu rentowności tak między poszczególnymi branżami, jak i wewnątrz nich. Istnieje uzasadniona obawa, że sytuacja ta wywierałaby wadliwy wpływ na wybór asortymentu produkcji, dokonywany przez przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwa

¹ Problemy polityki cen w gospodarce socjalistycznej omawia kompleksowo W. B. Szyber (*Teoria i polityka cen w gospodarce socjalistycznej*, PWN, Warszawa 1967).

bowiem, reagując na bodźce materialnego zainteresowania oparte na wynikach finansowych, mogłyby podejmować decyzje produkcyjne niepożądane z punktu widzenia ogólnogospodarczego i społecznego. Dążąc do maksymalizacji wyniku finansowego zakłady wytwórcze w ramach swoich możliwości i uprawnień przedstawiałyby się na produkcję tych wyrobów, których ceny odbiegają od wartości *in plus*. Oczywiście odbywałoby się to kosztem ograniczania produkcji wyrobów preferowanych, co stałoby w wyraźnej sprzeczności z potrzebami gospodarki i społeczeństwa.

Aby do tego nie dopuścić, problem rozwiązano przez wprowadzenie dwóch układów cen: cen fabrycznych dla dostawców i cen zbytu dla odbiorców. Według tej koncepcji dostawcy są rozliczani po cenach fabrycznych, co powoduje oderwanie ich od sytuacji rynkowej i występujących tam cen zbytu. Tym samym układ cen fabrycznych stał się jednym z głównych stymulatorów ekonomicznych produkcji. Natomiast występujący niezależnie od cen fabrycznych układ cen zbytu realizuje stawiane mu zadania bez wywierania wpływu na produkcję.

Obowiązujący system cen fabrycznych² został opracowany w 1966 r., lecz nie dotyczył wszystkich zjednoczeń i nie był konsekwentnie przestrzegany. Obecnie system ten nabiera większej wagi ze względu na stale rozszerzany jego zasięg, na lepsze skoordynowanie jego z obowiązującym systemem planowania i ze względu na istotne konsekwencje organizacyjne, które wywiera w księgowości.

Przed układem cen fabrycznych postawiono dwa najistotniejsze cele: wykorzystanie ich dla tworzenia bodźców ekonomicznych, oddziałujących na przedsiębiorstwo jako dostawcę, oraz tworzenie podstawy do rozliczeń przedsiębiorstwa z budżetem, centralą handlu zagranicznego i ze zjednoczeniem. W ramach celu bodźcowego wybijają się na plan pierwszy dwa podstawowe zadania cen fabrycznych: a) oddziaływanie na obniżkę kosztów własnych produkcji przedsiębiorstwa, b) oddziaływanie na przedsiębiorstwo, aby produkowało wyroby nowoczesne, atrakcyjne i — co jest bardzo ważne — poszukiwane na rynku.

W celu wywierania wpływu na obniżkę kosztów własnych, ceny fabryczne otrzymały specjalną konstrukcję. Polega ona na tym, że obok średnich kosztów własnych produkcji występuje w nich pewien procentowy narzut zysku.³ O ile przedsiębiorstwo obniży indywidualne koszty

² Obowiązujący system cen fabrycznych został wprowadzony od 1 I 1967 r. Uchwałą nr 30 Rady Ministrów w sprawie zasad i trybu ustalania cen fabrycznych i rozliczeniowych w przemyśle uspołecznionym oraz ich stosowania (Monitor Polski, nr 7/1966, poz. 54).

³ Cytowana już Uchwała nr 30 Rady Ministrów dokładnie precyzuje, jakie średnie koszty własne mogą być wzięte do konstruowania cen fabrycznych i co może być podstawą do ustalania narzutu zysku.

własne, o tyle wzrośnie jego zysk. Zysk natomiast jest (tak uważa większość ekonomistów) najbardziej syntetycznym wskaźnikiem, świadczącym o efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa, i z nim związane są podstawowe bodźce materialnego i psychologicznego zainteresowania załogi. Zmusza to kierownictwo zakładu pracy do bardzo starannego śledzenia kształtowania się kosztów produkcji, aby w odpowiednim momencie można było reagować na niewłaściwe w tym zakresie tendencje.

Innym, nie mniej ważnym zadaniem o charakterze bodźcowym, postawionym przed systemem cen fabrycznych, jest stymulowanie wytwarzania wyrobów poszukiwanych na rynku. W naszej gospodarce jeszcze nazbyt często zdarzają się sytuacje zachwiania częściowej równowagi rynkowej na skutek niedostosowania struktury produkcji do struktury potrzeb. Zjawisko to jest szczególnie niekorzystne, jeśli chodzi o artykuły spożywcze pierwszej potrzeby. W tym wypadku dostosowanie popytu do podaży drogą podwyżki cen jest nie wskazane, bo obniża to poziom życia społeczeństwa, szczególnie osób najmniej zarabiających. Jedynie właściwym sposobem zaspokojenia popytu winno być odpowiednie dostosowanie produkcji.

Rolę ekonomicznego stymulatora produkcji, zgodnie z potrzebami społeczeństwa, spełniają ceny fabryczne, a ściślej biorąc — ich część odpowiadająca narzutowi zysku. Aby producent był zainteresowany wytwarzaniem wyrobów atrakcyjnych i poszukiwanych na rynku, ustala się dla nich ceny fabryczne o stosunkowo sporych narzutach zysku. Przykładowo z branży przemysłu mięsnego: w cenie fabrycznej kielbasy salami narzut zysku wynosi tylko 4%, zaś w cenie kielbasy śniadaniowej aż 19%.⁴ Kielbasa salami nie jest bowiem spożywana przez podstawową część społeczeństwa, natomiast ogólnie poszukiwana jest tania kielbasa zwyczajna. Gdyby kierownictwo przedsiębiorstwa mięsnego za jedyną przesłankę decyzji produkcyjnych przyjmowało cenę zbytu, w strukturze produkcji wyroby tanie zajmowałyby najmniejszy procent. Byłoby to sprzeczne z interesami ogółu ludności. Rozliczając producenta według cen fabrycznych odrywa się go od istniejącego układu cen zbytu i związanej z nim polityki gospodarczej państwa.

Jak wykazała praktyka, system cen fabrycznych okazał się mało skuteczny w stosunku do stawianych przed nim zadań.⁵ Podstawowe przyczyny osłabiające funkcjonowanie mechanizmu cen fabrycznych wynikają z:

⁴ Dane zaczerpnięte z katalogu cen fabrycznych nr Y/1-F/71 na wyroby mięsne opodatkowane, przeznaczone na zaopatrzenie rynku.

⁵ Por. W. B. Sztyber: *Funkcjonowanie nowego systemu cen fabrycznych*, „Ekonomista” 1969, nr 3, s. 702—703.

a) utrzymania systemu zarządzania poprzez wskaźniki dyrektywne dotyczące ilości i jakości produkcji, którą zakład musi wytworzyć, przy jednoczesnym limitowaniu zatrudnienia, funduszu płac, ilości i jakości surowca itp., co ogranicza inicjatywę przedsiębiorstw;

b) zachowania zasady rozliczania przedsiębiorstw według niezmiennych wskaźników finansowych (chodzi tu głównie o wskaźnik produkcji towarowej wyliczany według cen zbytu) — może to rodzić tendencje do wytwarzania produktów o wysokich cenach zbytu, co nie zawsze jest zgodne z preferencjami społecznymi;

c) niedokładności kalkulacji wstępnej, na której wynikach oparto ceny fabryczne, przez co rzeczywiste stawki zysku znacznie odbiegają od stawek planowanych, stwarzając zupełnie nie przewidziane bodźce i anty-bodźce;

d) systematycznego podnoszenia dyrektywnego wskaźnika rentowności, przez co efekt obniżki kosztów w postaci zwiększonego zysku nie pozostaje w przedsiębiorstwie, lecz jest przejmowany przez budżet.

EWIDENCJA WYROBÓW GOTOWYCH WEDŁUG CEN FABRYCZNYCH

Z mankamentami funkcjonowania mechanizmu cen fabrycznych wiąże się jeszcze jeden problem — rozwiązania ewidencji księgowej wyrobów gotowych. Otóż, aby przedsiębiorstwo mogło operatywnie reagować na bodźce tkwiące w systemie cen fabrycznych, wiele zależy od terminowości i jakości informacji otrzymywanych przez zarząd zakładu pracy. Źródłem tych informacji jest w przedsiębiorstwie przede wszystkim dział księgowości. Od organizacji pracy w tym dziale zależy w znacznym stopniu operatywność i trafność decyzji, podejmowanych przez kierownictwo. Tymczasem zasady prowadzenia ewidencji wyrobów gotowych nie odpowiadają bieżącym potrzebom zarządzania. Stwierdzenie to odnosi się głównie do przyjętych w praktyce cen, według których prowadzi się ewidencję wyrobów. Zgodnie z obowiązującym *Typowym planem kont dla państwowych przedsiębiorstw przemysłowych*, za cenę ewidencyjną obecnie przyjmuje się: a) planowany koszt wytworzenia, b) cenę sprzedażną, c) rzeczywisty koszt wytworzenia.

Żadna z tych cen (jako cena ewidencyjna) nie zapewnia kierownictwu przedsiębiorstwa potrzebnych i terminowych informacji co i jak produkować, aby dostosować się do potrzeb społeczeństwa.

Wydaje się, że prawidłową reakcją systemu księgowości na nowe zadania gospodarcze winno być wprowadzenie cen fabrycznych jako cen ewidencyjnych na wszystkie wyroby. Stawiając ten postulat, należy udo-

⁶ Por. *Typowy plan kont dla państwowych przedsiębiorstw przemysłowych*, Warszawa 1968, s. 287.

wodnić, że przyjęcie w ewidencji cen fabrycznych jest możliwe, że rozwiązanie to dostarczy potrzebnych przesłanek do operatywnego zarządzania, a osiągnięcie tego nie spowoduje zwiększenia pracochłonności.

Podstawowym wymogiem stawianym cenie ewidencyjnej jest jej stałość w określonym przedziale czasowym. Ten atrybut ceny ewidencyjnej nadaje jej sens stosowania: dzięki temu ułatwia, umożliwia i upraszcza pracę w księgowości. W momencie przyjmowania wyrobów gotowych do magazynu kalkulacja sprawozdawcza z reguły jest jeszcze nie gotowa. Można ją przeprowadzić dopiero *ex post*, a więc wtedy, kiedy są już znane wszystkie koszty dotyczące tej produkcji. Ale w ciągu całego okresu sprawozdawczego przekazywane są bieżąco z produkcji na skład, a następnie sprzedawane wyroby gotowe, które należy odpowiednio wycenić. Nie znając *ex ante* rzeczywistego kosztu wytworzenia, stosuje się właśnie stałą cenę ewidencyjną. Tylko dzięki temu można prowadzić ewidencję bieżącą na wszystkich kontach dotyczących wyrobów gotowych, tak w układzie syntetycznym, jak i w układzie analitycznym. Jest to bardzo poważne uproszczenie w zakresie prowadzenia kartotek ilościowo-wartościowych wyrobów gotowych, dzięki czemu dostarczane są na bieżąco informacje co do ruchu wyrobów gotowych wewnątrz przedsiębiorstwa i na zewnątrz (sprzedaż), w sumie globalnej i w sumach cząstkowych.

Ponieważ cena fabryczna jest w swoim założeniu stała w ciągu pewnego okresu czasu (nawet w ciągu kilku lat), nadaje się doskonale do ewidencji wyrobów gotowych.

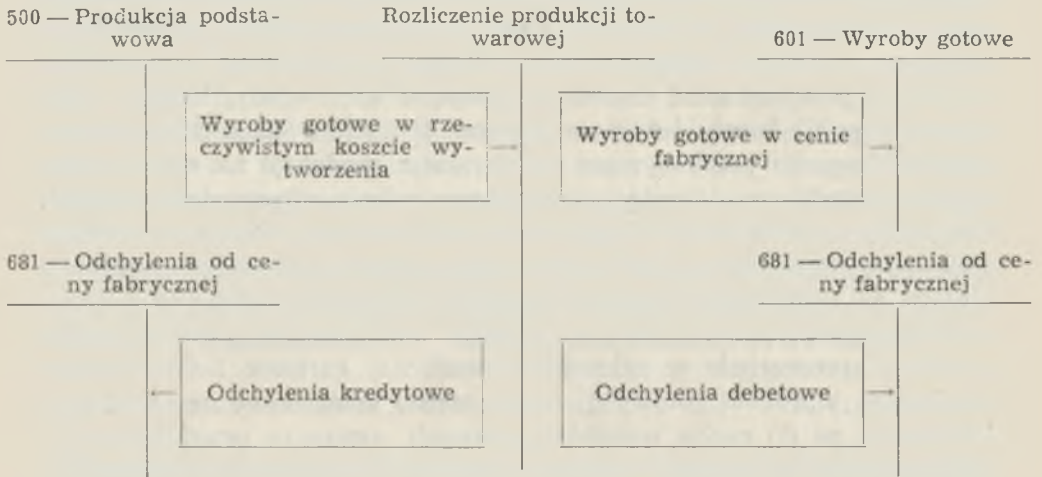
Zgodnie z założeniami programowymi, układ cen fabrycznych powinien oddziaływać na obniżkę kosztów własnych produkcji i stymulować podejmowanie produkcji nowoczesnej i poszukiwanej na rynku. Aby kierownictwo przedsiębiorstwa mogło operatywnie reagować na bodźce wmontowane w ceny fabryczne, musi otrzymywać potrzebne informacje co do kształtowania się kosztów i zysków danej produkcji.

Odpowiedniego materiału porównawczego do tej analizy może dostarczyć wyłącznie dział księgowości. Prowadząc ewidencję wyrobów gotowych według ceny fabrycznej, księgowość będzie w stanie w sposób bezpośredni ustalić na koncie 580 — „Rozliczenie produkcji towarowej”, jak kształtują się rzeczywiste koszty produkcji w porównaniu z ich wzorcami występującymi w cenie fabrycznej. Istotne jest tu również i to, że wykaże się równocześnie, jakie są konsekwencje zmian w zakresie kosztów — zmniejszenie lub zwiększenie zysku.

Aby otrzymać bardziej szczegółowe informacje dotyczące kształtowania się kosztów i zysku na poszczególnych wyrobach, konieczna będzie ewidencja analityczna do konta 580 — „Rozliczenie produkcji towarowej”. Jeśli prowadzenie analityki dla każdego rodzaju wyrobów byłoby nieopłacalne, można utworzyć grupy wyrobów zbliżonych do siebie procesem

technologicznym i stopniem rentowności i dla grup tych zaprowadzić oddzielne konta szczegółowe.

Schemat księgowania
Book-keeping schema
580



Zagadnienia te ilustruje najlepiej podany schemat księgowania. Wyroby gotowe, przyjmowane bieżąco do magazynu w ciągu okresu sprawozdawczego, wycenia się według stałej ceny fabrycznej. Księgowanie przychodu powoduje obciążenie konta 601 — „Wyroby gotowe” i uznanie konta 580 — „Rozliczenie produkcji towarowej”. Na koniec okresu rzeczywiste koszty wytworzenia produkcji przeksięgowuje się z konta 500 — „Produkcja podstawowa” na stronę Winien konta 580 — „Rozliczenie produkcji towarowej”. Wtedy dopiero, na koncie 580 — „Rozliczenie produkcji towarowej” można porównać wartość tych samych wyrobów, liczoną z jednej strony (Ma) po cenach fabrycznych, a z drugiej (Winien) — według rzeczywistego kosztu wytworzenia. W wyniku takiego porównania otrzymuje się pewne różnice, czyli odchylenia od ceny fabrycznej. W zasadzie odchylenia te powinny mieć charakter kredytowy, bo wartość wyrobów w cenie fabrycznej jest z reguły wyższa od rzeczywistego kosztu własnego wytworzenia tych produktów (ceny fabryczne zapewniają rentowność produkcji).

Istotą odchylen kredytowych jest planowany w cenie fabrycznej zysk, powiększony o zysk wynikający z obniżki kosztów. Może wystąpić i taka sytuacja, że odchylenia kredytowe oznaczać będą planowany w cenie fabrycznej zysk, pomniejszony o podwyżkę kosztów, z tym jednak zastrzeżeniem, że ogólna suma podwyżki kosztów nie przekroczy ogólnej

wartości planowanego zysku. W skrajnym przypadku, mianowicie w przedsiębiorstwach deficytowych, mogą wystąpić odchylenia debetowe. Wystąpienie odchyleń debetowych oznaczałoby, że w danym przedsiębiorstwie koszty własne wytwarzania wyrobów są wyższe od wartości produkcji liczonej w cenie fabrycznej.

Tak więc kształtowanie się odchyleń od ceny fabrycznej będzie informowało o tendencjach występujących w kosztach własnych danego przedsiębiorstwa oraz o opłacalności produkcji wytwarzanych wyrobów. Dane stąd płynące powinny stać się istotną przesłanką do podjęcia przez kierownictwo przedsiębiorstwa decyzji o charakterze organizacyjnym, zmierzających do obniżki kosztów własnych oraz do podejmowania produkcji zgodnie z potrzebami społeczeństwa.

Wprowadzenie cen fabrycznych do ewidencji wyrobów gotowych umożliwi szybkie dostarczanie potrzebnych danych do analizy i sprawozdawczości z zakresu wykonania podstawowych wskaźników finansowych w przedsiębiorstwie: produkcji towarowej i zysku. Wskaźnik produkcji towarowej może być ustalony bezpośrednio na koncie 580 — „Rozliczenie produkcji towarowej” (obroty strony Ma i tego konta), zaś zrealizowanym zyskiem będzie narzut odchyleń od ceny fabrycznej na sprzedane wyroby, skorygowany o koszty sprzedaży poniesione w fazie zbytu.

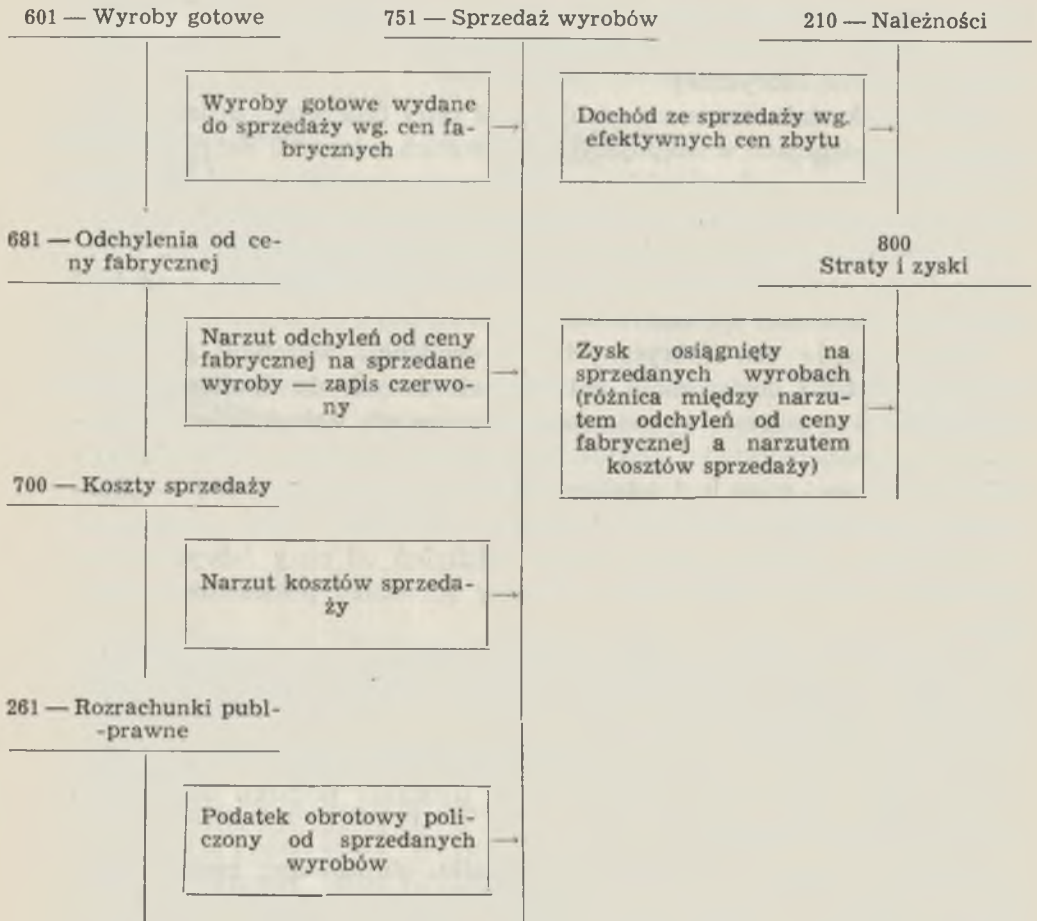
Problem ustalania narzutu odchyleń nabiera w tej sytuacji bardzo istotnego znaczenia. Jest to jednak zagadnienie szersze i dlatego też należy mu poświęcić oddzielne miejsce.

Kolejne zadanie stawiane przed cenami fabrycznymi ma charakter rozliczeniowy. Mianowicie służą one do ustalania podatku obrotowego i dotacji przedmiotowych.

Znane są trzy metody obliczania podatku obrotowego: metoda kwotowa, procentowa i różnicowa. Ceny fabryczne oddają znaczne usługi przy wyliczaniu podatku obrotowego metodą różnicową. Wielkość jego jest w tym wypadku różnicą między wartością sprzedanych wyrobów liczoną w cenie zbytu a wartością tych samych produktów wyrażoną w cenach fabrycznych. Powyższy sposób ustalania podatku obrotowego jest bardzo prosty i dogodny w użyciu ze względu na niewielką pracochłonność wyliczeń.

W sytuacji, gdy produkcja niektórych wyrobów jest deficytowa, przedsiębiorstwo może otrzymać dotację przedmiotową. Dotacje tego typu są z góry planowane na poziomie różnicy między wartością produktów wyliczoną przy pomocy cen fabrycznych i przy pomocy cen zbytu. Ewidencja wyrobów gotowych według cen fabrycznych znacznie upraszcza i przyspiesza wyliczanie potrzebnych przedsiębiorstwu dotacji przedmiotowych i umożliwia porównanie ich z planem.

Schemat ilustrujący sposób ustalania zysku
 A schema illustrating the method of calculating profit



Oddzielny problem to rola cen fabrycznych w rozliczaniu się przedsiębiorstwa z centralami handlu zagranicznego. Zgodnie z cytowaną już uchwałą, na artykuły i usługi przeznaczone na eksport, ceny fabryczne ustala się w innym trybie i w oparciu o inne zasady niż na wyroby obrotu krajowego. W związku z tym, na te same wyroby są dostarczane przedsiębiorstwom oddzielne katalogi cen fabrycznych. Producent rozlicza się z centralami handlu zagranicznego po ustalonej cenie fabrycznej, co gwarantuje mu odpowiednie zyski niezależnie od poziomu ceny dewizowej. Ma to istotną zaletę, gdyż zwiększa zainteresowanie wytwórcy podniesieniem produkcji eksportowej o szerokim asortymencie. Rozliczanie przedsiębiorstw z centralami handlu zagranicznego ma swoje odbicie w ewidencji księgowej. Również i tutaj, wprowadzenie cen fabrycznych

do ewidencji wyrobów umożliwi szybkie i sprawne przeprowadzanie procesu rozliczania. Warunkiem spełnienia tego zadania jest prowadzenie oddzielnych kont dla produktów eksportowych.

Reasumując należy stwierdzić, iż jednym z warunków wypełnienia zadań stawianych przed cenami fabrycznymi jest wprowadzenie ich do ewidencji księgowej wyrobów gotowych w przedsiębiorstwach. Ważne przy tym jest i to, że zbieranie i prezentowanie tych danych jest połączone z jednoczesnym uproszczeniem pracy w dziale księgowości.

BIBLIOGRAFIA

1. Fedorowicz Z.: *Finanse w gospodarce socjalistycznej*, PWE, Warszawa 1970.
2. Gordon J.: *Kształtowanie cen wyrobów przemysłowych*, PWE, Warszawa 1963.
3. Miastkowski L.: *Różnicowanie cen w gospodarce socjalistycznej*, PWE, Warszawa 1966.
4. *Mała encyklopedia rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971.
5. *Typowy plan kont dla państwowych przedsiębiorstw przemysłowych*, Warszawa 1968.
6. Skrzywan S.: *Rachunkowość w przemyśle*, PWN, Warszawa 1951.
7. Skrzywan S., Fedak Z.: *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1963.
8. Sztyber W. B.: *Funkcjonowanie nowego systemu cen fabrycznych*, „Ekonomista” 1967, nr 3.
9. Sztyber W. B.: *Teoria i polityka cen w gospodarce socjalistycznej*, PWN, Warszawa 1969.

РЕЗЮМЕ

Экономические предпосылки привели к созданию фабричных цен. Перед ними были поставлены 2 важнейшие задачи — стимулирование производства современных и пользующихся спросом изделий и воздействие на снижение себестоимости производства.

Для того, чтобы заключенные в фабричных ценах стимулы действовали эффективно, было бы целесообразным применение этих цен как учетных цен на готовые изделия. Это обеспечило бы руководство предприятий информацией, необходимой при принятии им каких-либо производственных решений. Важным является и тот факт, что собрание и представление этих данных связано с одновременным упрощением работы Отдела бухгалтерского учета.

SUMMARY

The establishment of the factory price system was decided by economical data. These prices should fulfil two most important tasks: stimulate the production of modern and demanded on the market products and effect the decrease of prime production costs.

In order that the incentives contained in factory prices are effective, the application of these prices as record prices for ready goods seems to be advisable. Such a solution will ensure the supply of information needed by the factory management for undertaking production decisions. At the same time it is important that the collection and presentation of these data are connected with the simultaneous simplification of work in the book-keeping department.