

WPLYW SPOSOBU ROZDZIELANIA KOSZTÓW POŚREDNICH NA WYNIK OBLICZEŃ JEDNOSTKOWYCH KOSZTÓW WŁASNYCH W PAŃSTWOWYCH GOSPODARSTWACH ROLNYCH

Powszechne wprowadzenie obliczania kosztów własnych w Państwowych Gospodarstwach Rolnych — to ważny krok naprzód na drodze zwiększenia rentowności produkcji w PGR. Kosztami własnymi przedsiębiorstwa nazywamy sumę nakładów dokonanych na produkcję, wyrażoną we wspólnym mierniku — pieniądzu. Obliczanie kosztów własnych umożliwia poznanie tego, jak kształtują się poszczególne elementy tych kosztów. Analiza i porównywanie ich z poszczególnymi elementami kosztów własnych produkcji w przodujących gospodarstwach umożliwi wyciąganie wniosków, prowadzących do dalszego obniżania kosztów własnych produkcji PGR. Obliczanie kosztów własnych przyczyni się więc do wzrostu akumulacji, która stwarza podstawę dla wzrostu produkcji przy coraz mniejszych kosztach własnych, co jest jednym z głównych celów przedsiębiorstwa socjalistycznego służącego podstawowemu zadaniu podnoszenia dobrobytu mas pracujących.

Jak wiemy, w wyniku obliczania kosztów własnych poznajemy jednostkowe koszty własne poszczególnych produktów, na przykład 1 q pszenicy czy 1 litra mleka.

Analizować koszty własne możemy wówczas, kiedy dokładnie poznamy metodę ich obliczania, a także jej słabe strony i samą technikę obliczeń.

Powszechnie stosowaną metodą obliczania kosztów własnych produkcji przedsiębiorstwa rolnego jest metoda rozdzielcza. Polega ona na rozdzielaniu wszystkich nakładów przedsiębiorstwa, dokonanych w danym okresie operacyjnym, między wyprodukowane artykuły.

Metoda ta zastosowana przy obliczaniu kosztów własnych w przemyśle nie wzbudza poważniejszych zastrzeżeń metodologicznych, zastosowanie jej natomiast w odniesieniu do przedsiębiorstwa rolnego nasuwa szereg trudności.

Tematem niniejszego opracowania jest jedna z tych trudności, a mianowicie stosowanie tzw. „kluczy podziałowych“, które są technicznym rozwiązaniem trudności przy rozdzielaniu dokonanych nakładów między poszczególne produkowane artykuły.

Przedsiębiorstwo rolne charakteryzuje organiczne powiązanie działów produkcyjnych, a więc na przykład cały szereg wyprodukowanych artykułów będących przedmiotem produkcji staje się następnie środkiem produkcji w tym samym przedsiębiorstwie. Produkcja roślinna dostarcza

pasz, które zużywa produkcja zwierzęca, uboczny zaś produkt produkcji zwierzęcej — obornik — zużytkowuje produkcja roślinna. Produkcja zwierzęca, jako odbiorca pasz, umożliwia uprawianie większej ilości roślin motylkowych, które znów z kolei wpływają dodatnio na plony roślin uprawianych po nich na tych samych polach. Rośliny okopowe, dzięki szczególnie starannej uprawie i silnemu nawożeniu, które przy ich uprawie stosuje się, stwarzają dobre stanowisko dla roślin po nich następujących. Część więc nakładów na uprawy roślin okopowych zwraca się dzięki zwiększeniu plonów roślin, które uprawia się w następnych latach na tym polu. Uprawa roślin okopowych, motylkowych, jak również produkcja zwierzęca, a przede wszystkim hodowla bydła, dają więc korzyści trudne do wyrażenia liczbowego, które jednak należy w miarę możliwości uwzględnić przy obliczaniu kosztów własnych produkcji.

Rozdzielając dokonane nakłady między poszczególne produkowane artykuły, trudno jest uchwycić w pełni wzajemne zależności i wpływy między poszczególnymi gałęziami produkcji rolniczej. Trudno jest powiedzieć, w jakim stopniu należałoby odciążyć koszty jednej gałęzi produkcji, a obciążyć nimi inną gałąź.

Trudność uwzględniania tych wpływów i zależności jest ujemną stroną metody rozdzielczej w zastosowaniu do przedsiębiorstwa rolnego. Ponieważ jednak innej metody obliczania kosztów własnych dotychczas nie opracowano, a chce się otrzymać wyniki obliczeń najbardziej odpowiadające przebiegowi procesów produkcji rolniczej — należy starać się złagodzić błędy wynikające ze sztucznego nieco dzielenia gałęzi gospodarstwa rolnego.

Stosowanie stale tej samej metody obliczania kosztów własnych w zespołach, które będą porównywane, umożliwi na podstawie porównania wyciągnięcie wniosków prowadzących do obniżania kosztów własnych.

Nakłady dokonywane w przedsiębiorstwie rolnym, które w sumie składają się na koszty własne produkcji, są dwojakiego rodzaju: bezpośrednie i pośrednie. Koszty bezpośrednie są to nakłady, o których z łatwością można powiedzieć, na produkcję jakiego artykułu dokonano ich, i które wobec tego bezpośrednio, bez większych trudności można rozdzielić na poszczególne artykuły. Do kosztów bezpośrednich produkcji polowej zalicza się koszty uprawy, pielęgnacji i sprzętu roślin (wynagrodzenie pracowników, koszt użycia sił pociągowych i środków napędowych), koszty nawozów, sznurka do snopowiązałki itp.

Poważna jednak część nakładów, dokonywanych w przedsiębiorstwie rolnym dotyczy bądź całej działalności przedsiębiorstwa (tak zwane koszty ogólnogospodarcze lub administracyjne), bądź jednego z działów produkcji (tak zwane koszty ogólnoprodukcyjne).

Do kosztów ogólnogospodarczych zalicza się wynagrodzenia pracowników ogólnoadministracyjnych, opłaty pocztowe, bankowe, delegacje, utrzymanie budynków o charakterze ogólnym itp. oraz stosunkowo dość duże nakłady na wynagrodzenia za prace o charakterze ogólnogospodarczym (stróżowanie, porządki w podwórzu, obsługa środków lokomocji).

Do kosztów ogólnoprodukcyjnych zalicza się wynagrodzenia pracowników inżyniersko-technicznych danego działu produkcyjnego oraz wszel-

kie inne koszty specyficzne dla każdego z działów, jak na przykład w dziale produkcji polowej — konserwacje melioracji, wynagrodzenia za prace porządkowe w polu i inne. Nakładami tymi obciążyć bezpośrednio poszczególne produkowane artykuły jest niezmiernie trudno. Nakłady te nazywa się kosztami pośrednimi.

Koszty pośrednie, w celu obciążenia nimi poszczególnych artykułów, rozdziela się metodą proporcjonalności w stosunku do pewnych wielkości, które bądź występują w kosztach bezpośrednich wszystkich produkowanych artykułów (np. fundusz płac), bądź też charakteryzują każdy z wytwarzanych produktów (np. wartość globalnej produkcji).

Koszty ogólnogospodarcze rozdziela się między działy produkcyjne, a następnie w tych działach między artykuły. Koszty ogólnoprodukcyjne rozdziela się w każdym z działów, którego dotyczą, między artykuły produkowane w danym dziale.

Suma kosztów bezpośrednich produkcji danego artykułu i przypadające według proporcjonalnego podziału koszty pośrednie stanowią koszt własny produkcji tego artykułu.

Wielkości, w stosunku do których proporcjonalnie rozdziela się koszty pośrednie, nazywa się **kluczami podziałowymi**.

Koszty pośrednie stanowią dość poważną część ogólnej sumy nakładów i wskutek tego sposób ich rozdzielenia może mieć poważny wpływ na wynik obliczenia jednostkowego kosztu własnego.

Wysokość kosztu własnego produkcji danej gałęzi przedsiębiorstwa zależy przede wszystkim od wysokości bezpośrednich nakładów, dokonanych na tę produkcję, które stanowią przeciętnie około 70 procent sumy kosztów własnych. Wpływ na wysokość tych nakładów, a przede wszystkim na racjonalne ich dokonanie, mają zarówno robotnicy bezpośrednio zatrudnieni w danym dziale produkcji, jak i kierownictwo gospodarstwa i zespołu. Natomiast na koszty pośrednie, które stanowią przeciętnie około 30 procent kosztów własnych produkcji, pracownicy zatrudnieni bezpośrednio przy produkcji wpływają, przez dobre organizowanie robót o charakterze ogólnym, oszczędności w rozjazdach itp. Wpływ ten jednakże ogranicza się tylko do wpływu na ogólną ich sumę w przedsiębiorstwie. Rozdział tych kosztów między poszczególne produkowane artykuły, jakkolwiek nie zmienia ogólnej sumy kosztów własnych przedsiębiorstwa, może jednakże wpływać na wynik obliczenia jednostkowych kosztów własnych. Rozdział ten zależy od decyzji Ministerstwa, które rozważa różnego rodzaju względy przemawiające za zastosowaniem takich czy innych kluczy podziałowych.

Jeżeli zdamy sobie sprawę z wpływu, jaki wywierają na wynik obliczeń, między innymi, różne klucze podziałowe, łatwiej unikniemy wniosków błędnych, które można byłoby wyciągnąć przy bezkrytycznym przyjmowaniu wyników obliczenia jednostkowych kosztów własnych.

W celu zbadania wpływu, jaki wywiera sposób rozdziału kosztów pośrednich na wynik obliczenia jednostkowych kosztów własnych, dokonaliśmy szeregu przeliczeń w kalkulacji kosztów zespołu PGR *.

Po obliczeniu kosztów ogólnogospodarczych oraz kosztów ogólnoprodukcyjnych każdego z działów obliczaliśmy jednostkowe koszty własne artykułów, stosując kolejno różne sposoby rozdziału kosztów pośrednich.

W celu zbadania przyjęliśmy następujące klucze podziałowe:

- a) fundusz płac,
- b) koszty bezpośrednie, z których została wyłączona wartość zużytych artykułów pochodzących z własnej produkcji,
- c) koszty bezpośrednie — wszystkie,
- d) wartość globalnej produkcji,
- e) powierzchnia (dla działu produkcji roślinnej).

W celu zbadania wpływu, jaki wywiera sposób rozdziału kosztów ogólnogospodarczych między działy produkcyjne na obliczony wynik wysokości jednostkowego kosztu własnego, oraz wpływu na ten wynik sposobu rozdziału kosztów pośrednich w działach między artykuły — dzieliliśmy koszty ogólnogospodarcze między działy produkcyjne za pomocą innego klucza podziałowego niż ten, którym posługiwaliśmy się przy rozdzielaniu kosztów pośrednich między artykuły w obrębie każdego z działów.

Zastosowaliśmy w tym celu następujące kombinacje podstawowych kluczy podziałowych:

- 1) do rozdzielania kosztów pośrednich między działy — fundusz płac, do rozdzielania zaś między artykuły w działach:
 - a) wartość globalnej produkcji,
 - b) koszty bezpośrednie z wyłączeniem wartości artykułów własnych;
- 2) do rozdzielania między działy — koszty bezpośrednie z wyłączeniem wartości artykułów własnych, do rozdzielania między artykuły w działach:
 - a) fundusz płac,
 - b) wartość globalnej produkcji;
- 3) do rozdzielania między działy — wartość globalnej produkcji, do rozdzielania zaś między artykuły w działach:
 - a) fundusz płac,
 - b) koszty bezpośrednie z wyłączeniem wartości artykułów własnych,
 - c) powierzchnię w dziale produkcji roślinnej.

* Zespół Borek Strzeliński — planowe koszty własne produkcji 1952 roku. Przyjęliśmy za podstawę do przeliczeń kalkulację kosztów planowanych dlatego, żeby wyeliminować wpływ przypadkowych wysokości niektórych plonów na wskaźnik wysokości kosztu artykułów.

Zespół Borek Strzeliński jest przedsiębiorstwem dość dobrze charakteryzującym pod względem wzajemnego stosunku działu produkcji zwierzęcej i roślinnej przeciętne przedsiębiorstwa PGR.

OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA ZASTOSOWANYCH KLUCZY PODZIAŁOWYCH I TECHNIKI ROZDZIAŁU KOSZTÓW POŚREDNICH

Nie wszystkie klucze podziałowe, których wpływ badaliśmy, są odpowiednie dla rozdziału wszystkich kosztów pośrednich. Poza tym niektóre klucze podziałowe lepiej odpowiadają jednemu typowi gospodarstw, inne innym.

W Związku Radzieckim, gdzie koszty własne produkcji obliczane są we wszystkich sowchozach, stosowane są, jak podaje Prokofiew*, różne klucze podziałowe. W niektórych sowchozach stosuje się fundusz płac jako klucz podziałowy dla kosztów ogólnogospodarczych, w innych zaś — koszty bezpośrednie z wyłączeniem wartości artykułów własnej produkcji (sowchozy buraczane).

Wartość produkcji jako klucz podziałowy bywa stosowana przy rozdziale kosztów wspólnych produkcji sprzężonych, upraw wieloletnich oraz produkcji warzyw. Powierzchnia znów jako klucz podziałowy bywa stosowana przy rozdzielaniu wspólnych kosztów w sadach, inspektach. W Związku Radzieckim zwraca się dużą uwagę na uzyskanie w wyniku obliczenia jak najbardziej rzeczywistych jednostkowych kosztów własnych. Stosowana jest też w tym celu, jak wynika ze wspomnianej już pracy Prokofiewa, duża, stosunkowo ilość różnego rodzaju kluczy podziałowych, przy czym przy doborze tych kluczy uwzględnia się typy sowchozów, charakter poszczególnych produkcji itp., na co PGR-om, które dopiero przystąpiły do tych obliczeń, trudno jest sobie pozwolić.

Ponieważ nie ma ścisłej proporcjonalności między wielkością kosztów pośrednich a kosztami bezpośrednimi produkcji czy też innymi wielkościami, którymi posługujemy się jako kluczami podziałowymi, każdy z kluczy podziałowych jest tylko częściowo trafny. Dlatego też wybór klucza podziałowego można by częściowo wykorzystać, naszym zdaniem, do poprawienia nieścisłości metody rozdzielczej w odniesieniu do przedsiębiorstwa rolnego, o której mówiliśmy na wstępie.

Elementy kosztów pośrednich, takie na przykład jak wynagrodzenia pracowników inżyniersko-technicznych, delegacje, opłaty pocztowe itp., zależą od wielkości produkcji i jej intensywności, a tym samym od kosztów bezpośrednich produkcji — im większa produkcja, tym większe są nakłady na pracę bezpośrednią, siły pociągowe bezpośrednie, sprzęt, materiały itd. Z tej samej przyczyny wysokość kosztów pośrednich przedsiębiorstwa rolnego jest też w pewnej mierze uzależniona od stopnia mechanizacji. W wypadku zaś proporcjonalnego rozdziału kosztów pośrednich w stosunku do płac w gospodarstwach o różnorodnej produkcji, gałęzie produkcji bardziej pracochłonne pochłaniają część kosztów pośrednich, które powinny by obciążyć inne gałęzie przedsiębiorstwa.

Omawiając kolejno badane klucze podziałowe, podamy pokrótce ich ważniejsze dodatnie i ujemne cechy.

1) Fundusz płac jako klucz podziałowy jest jednym z najłatwiejszych do zastosowania w księgowości przy obliczaniu kosztów własnych

* J. M. Prokofiew, „Wykorzystanie środków księgowości w Radzieckich Gospodarstwach Rolnych (sowchozach)“, Warszawa 1951.

na bieżąco. Aby przygotować do niego dane, należy jedynie rejestrować bezpośrednie płace w oddzielnej rubryce każdego z kont produkcyjnych. Po zsumowaniu płac ze wszystkich kont produkcyjnych okresu operacyjnego, dla którego obliczono koszty pośrednie — wylicza się, ile złotych kosztów pośrednich przypada na 1 złoty funduszu płac.

W celu obciążenia kosztami pośrednimi poszczególnych produkowanych artykułów, przy zastosowaniu funduszu płac jako klucza, dokonuje się narzutu na bezpośrednie płace w wysokości odpowiednich procentów. Narzutu dokonuje się na płace tego okresu, dla którego zostały obliczone koszty pośrednie, a więc — roku. Nakłady bezpośrednie poszczególnych upraw działu produkcji polowej, dokonane jesienią ubiegłego roku, obciąża się kosztami pośrednimi z roku, w którym były dokonane, rozdzielonymi w ten sam sposób.

2) Koszty bezpośrednie (wszystkie). Technika rozdziału kosztów pośrednich, przy zastosowaniu tego klucza podziałowego, jest podobna do rozdzielania proporcjonalnego do płac. Procent narzutu kosztów ogólnogospodarczych jak też ogólnoprodukcyjnych oblicza się w tym wypadku, jak to wskazuje nazwa klucza; w stosunku do sumy kosztów bezpośrednich produkcji.

Taki sposób rozdzielania kosztów pośrednich posiada jednak zasadnicze braki, z których najważniejszy jest ten, że działy, które zużywają więcej artykułów własnej produkcji — obciąża się dwukrotnie kosztami pośrednimi. Raz — kosztami pośrednimi, zawartymi w koszcie własnym zużytych pasz własnej produkcji, a następnie, po raz drugi, przy proporcjonalnym rozdziale kosztów pośrednich.

Potwierdzają to obliczenia dokonane przy zastosowaniu tego klucza, z których widać wyraźnie, że koszty własne bydła (dużo pasz własnych) oraz ziemniaków (sadzeniaki) są wyższe. Tym kluczem podziałowym z powyższych względów nie posługiwaliśmy się przy szczegółowych badaniach, tym bardziej że na ogół nie stosuje się go.

3) Koszty bezpośrednie z wyłączeniem wartości artykułów własnej produkcji. Zasada techniki rozdzielania kosztów pośrednich przy tym kluczu podziałowym jest taka sama jak przy poprzednich. Nie zalicza się do kosztów bezpośrednich, służących jako klucz podziałowy, wartości pasz własnych i nasion. Z tego względu nie ma on ujemnych cech poprzedniego klucza. Przy stosowaniu tego klucza podziałowego użyte przy poszczególnych produkcjach siły pociągowe i napędowe biorą udział przy rozdziale kosztów pośrednich. Ujemną stroną są stosunkowo dość duże trudności techniczne w opracowywaniu tego klucza, jak konieczność dodatkowych rubryk na kontach produkcyjnych i inne. Przygotowanie tego wymaga więc wyższych kwalifikacji pracowników księgowości. Dobrym rozwiązaniem tych trudności jest obliczanie współczynników raz na kilka lat dla poszczególnych roślin, co stosuje się w Związku Radzieckim.

4) Wartość globalnej produkcji. Uzasadnieniem zastosowania tego klucza podziałowego przy rozdziale kosztów ogólnogospodarczych i ogólnoprodukcyjnych jest to, że większość kosztów pośrednich to

koszty związane z organizacyjną stroną działalności produkcyjnej przedsiębiorstwa, jakim są PGR.

Rozdział kosztów pośrednich, proporcjonalny do wartości globalnej produkcji jest więc solidarnym uczestnictwem wszystkich produkowanych artykułów w ponoszeniu kosztów, które dla przedsiębiorstwa jako całości są konieczne w takim stopniu, w jakim wszystkie gałęzie przedsiębiorstwa składają się na osiągnięty produkt globalny.

Klucz podziałowy, jakim jest wartość globalnej produkcji, jest na ogół łatwy do technicznego opracowania. Ujemną cechą tego klucza podziałowego jest to, że wartość globalnej produkcji różnych gałęzi narasta nierównomiernie w czasie, a więc koszty pośrednie trudno jest rozdzielić wcześniej niż przy końcu roku. Jednym z ubocznych momentów, przemawiających na korzyść wartości globalnej produkcji jako klucza podziałowego, jest to, że przy tym sposobie rozdzielania kosztów pośrednich nie powiększa się — w wyniku obliczenia jednostkowych kosztów — własnych błędów, jeśli takie zdarzają się na skutek niedokładności przy obciążaniu poszczególnych artykułów kosztami bezpośrednimi. Jeżeli bowiem jakiś artykuł mylnie obciąży się na przykład płacami lub innymi kosztami bezpośrednimi, wówczas, rozdzielając koszty pośrednie proporcjonalnie do tych wielkości — zwiększa się jeszcze bardziej koszty niesłusznie przydzielone na ten artykuł. Nie ma to praktycznego znaczenia przy obliczaniu kosztów planowych. Trzeba jednak o tym pamiętać, aby nie lekceważyć dokładnego przydzielania kosztów bezpośrednich poszczególnym roślinom, gdyż błędy na razie nawet nieduże wzrastają wskutek narzutu kosztów pośrednich (wspólne przygotowanie gleby pod uprawę kilku rodzajów roślin na jednym polu).

5) Rozdział kosztów pośrednich w dziale produkcji polowej proporcjonalnie do powierzchni jest łatwy technicznie, ale logiczny jest tylko w stosunku do niektórych elementów kosztów pośrednich, jak na przykład amortyzacji i konserwacji melioracji, toteż nie jest na ogół stosowany przy podziale kosztów pośrednich produkcji rolnej.

Ujemną stroną tego klucza podziałowego jest jego sztywność nie uwzględniająca tego, że intensywność upraw powoduje zwiększenie nakładów w ogóle, a więc i nakładów o charakterze pośrednim.

Powierzchnia jako klucz podziałowy może mieć naszym zdaniem zastosowanie poza działami wspomnianymi poprzednio (ogrodnictwo), w wypadku potrzeby rozdzielania kosztów ogólnoprodukcyjnych produkcji roślinnej między działły produkcji polowej rolnej i polowej ogrodniczej.

OMÓWIENIE WYNIKÓW Z WYKONANYCH OBLICZEŃ

Stosując kolejno każdy ze sposobów rozdzielania kosztów pośrednich, obliczaliśmy najpierw jednostkowe koszty własne pasz własnej produkcji, a dopiero później koszty własne produkcji zwierzęcej, przyjmując wartość zużytych pasz własnych według obliczonych kosztów.

Wyniki z dokonanych przeliczeń przedstawione są na wykresach (przy końcu tego artykułu) w postaci słupków. U podstawy podane są klucze

podziałowe, przy zastosowaniu których otrzymano dane wyniki. Poczynając od dołu podajemy klucz podziałowy, zastosowany do rozdzielania kosztów ogólnogospodarczych między działy produkcyjne, a idąc dalej ku górze — ku podstawie słupków — sposób rozdzielania kosztów pośrednich (og.-gosp. i og.-prod.) w obrębie każdego z działów między artykuły produkowane w danym dziale (wykresy 3 i 4).

Słupki na wykresach 1 i 2 przedstawiają wielkość kosztu własnego poszczególnych artykułów oznaczoną w złotych na skali pionowej. Poziomymi liniami oznaczone są ceny artykułów.

Wykresy 3, 4 i 5 przedstawiają wielkość wskaźników wysokości kosztu własnego artykułów w ujęciu grupowym. Skala z lewej strony określa w tym wypadku wielkość wskaźników. Linia poziomą oznaczone są na wykresach 3 i 4 — granice rentowności (100), na wykresie 5 — wskaźnik wysokości kosztu własnego zespołu jako całości. Na wykresie 5 przy każdej grupie słupków zaznaczony jest „stopień rozstrzelenia” wskaźników, o którym powiemy niżej.

Wskaźnikiem wysokości kosztu własnego nazywamy liczbę wskazującą, ile procent wynoszą koszty własne w stosunku do ceny danej jednostki artykułu lub też ile procent wynoszą nakłady produkcyjne (koszty własne) jakiegoś działu, lub całości przedsiębiorstwa w stosunku do wartości jego produkcji. Iloczyn wskaźnika wysokości kosztu i ceny jednostkowej artykułu podzielony przez 100 daje jego jednostkowy koszt własny. Na przykład jeżeli wiemy, że wskaźnik wysokości kosztu pszenicy = 62 procent, a cena 1 q pszenicy — 106,50 zł — to koszt własny 1 q pszenicy wynosił: $(106,50 \times 62) : 100 = 66,03$ zł. Wskaźnik wysokości kosztu własnego niższy od 100 stwierdza, że dany artykuł czy też dział produkcji jest rentowny. Liczba uzupełniająca wskaźnik do 100 określa procent zysku. Liczba zaś, o którą dany wskaźnik przekracza 100 — określa procent straty.

Wskaźnik wysokości kosztu przedsiębiorstwa jako całości określa procent nakładów przedsiębiorstwa w stosunku do wartości jego globalnej produkcji. Wskaźnik ten dla badanego zespołu = 91,5 procent, a więc zespół ten jako całość wykazuje rentowność.

Ponieważ wszystkie nakłady, dokonane w przedsiębiorstwie, zostają przy obliczaniu kosztów własnych produkcji rozdzielone między produkowane artykuły, można by więc wyciągnąć wniosek, że jeżeli przedsiębiorstwo dobrze jest prowadzone, wskaźnik wysokości kosztu własnego poszczególnych gałęzi nie powinien bardzo odbiegać od wskaźnika wysokości kosztu całości przedsiębiorstwa. Wskaźnik „rozstrzelenia” jednostkowych kosztów własnych może, naszym zdaniem, charakteryzować to, czy w danym zespole dobrze działają wszystkie gałęzie produkcji, a więc może być używany przy porównywaniu pod tym względem różnych zespołów.

Z wykonanych przeliczeń, przedstawionych na wykresie 3, wynika, że sposób rozdzielania kosztów ogólnogospodarczych między działy produkcyjne mało stosunkowo wpływa na wynik obliczenia jednostkowego kosztu własnego. Na wykresie 3 wysokość słupków, obrazujących wskaźniki danej gałęzi czy też danej grupy artykułów, w pierwszej grupie słupków jest podobna do wysokości tych słupków w grupie drugiej oraz

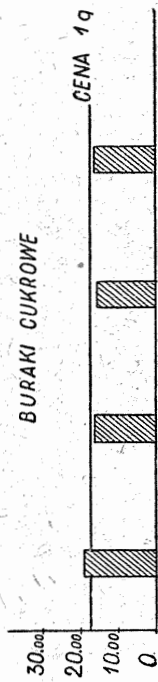
trzeciej, gdzie przedstawiają one wyniki otrzymane przy zastosowaniu różnych kluczy podziałowych dla rozdzielania kosztów ogólnogospodarczych między działy produkcyjne, ale jednakowego klucza podziałowego do rozdzielania kosztów pośrednich w poszczególnych działach między artykuły. Tak samo odpowiednie słupki w grupach: czwartej, piątej i szóstej czy wreszcie w grupach: siódmej, ósmej i dziewiątej są podobne.

Obserwujemy natomiast (wykres 4) znacznie większe zmiany w wyniku obliczenia wskaźników kosztu własnego w zależności od zastosowanego klucza podziałowego przy rozdzielaniu kosztów pośrednich w poszczególnych działach między artykuły. Przy rozdziale kosztów pośrednich proporcjonalnie do płac — otrzymujemy wysoki wskaźnik kosztu własnego roślin okopowych i bydła zarówno mlecznego, jak też bydła w całości, ujętego jako gałąź działu produkcji zwierzęcej. Rozdział kosztów pośrednich w stosunku do kosztów bezpośrednich, z których została wyłączona wartość artykułów własnej produkcji, obniża wskaźnik kosztu bydła, a podnosi wskaźnik trzody, natomiast w dziale produkcji polowej obniża wskaźnik roślin okopowych, a podnosi wskaźnik roślin kłosowych. Klucz ten zmniejsza otrzymane przy obliczeniu różnice między wskaźnikami wysokości kosztu własnego poszczególnych artykułów w danym dziale produkcyjnym w porównaniu z różnicami otrzymanymi przy rozdziale proporcjonalnym do płac. Rozdzielenie kosztów pośrednich w stosunku do wartości globalnej produkcji jeszcze wyraźniej odciąża rośliny okopowe i bydło, obciążając rośliny kłosowe i trzodę, które mimo to w wyniku obliczeń wykazały rentowność. Powierzchnia, zastosowana jako klucz podziałowy w dziale produkcji polowej, obniżyła zasadniczo wskaźnik wysokości kosztu własnego roślin okopowych (poniżej 100), a przez to obniża też wskaźnik kosztu własnego trzody. Koszty własne bydła są w tym wypadku wysokie, ze względu na dość znaczny wzrost, przy zastosowaniu tego klucza podziałowego, kosztu własnego siana i zielonek.

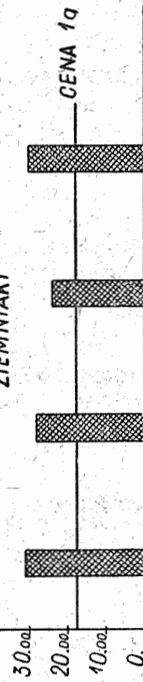
Przedstawiony na wykresie 5 „wskaźnik rozstrzelenia” jednostkowych kosztów własnych jest różny w zależności od zastosowanego do rozdzielania kosztów pośrednich klucza podziałowego, z czego jest łatwo wyciągnąć wniosek, że porównywać jednostkowe koszty własne różnych zespołów można tylko wtedy, gdy zastosowany klucz podziałowy jest taki sam.

WYKRES 1

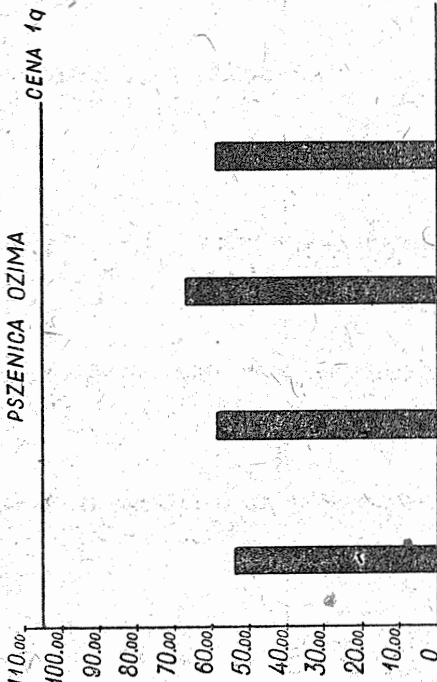
JEDNOSTKOWY KOSZT WŁASNY W ZALEŻNOŚCI
OD ZASTOSOWANYCH KLUCZY PODZIAŁOWYCH



ZIEMIENIAKI



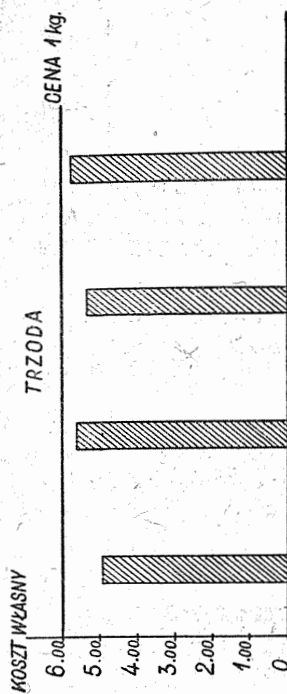
PSZENICA OZIMA



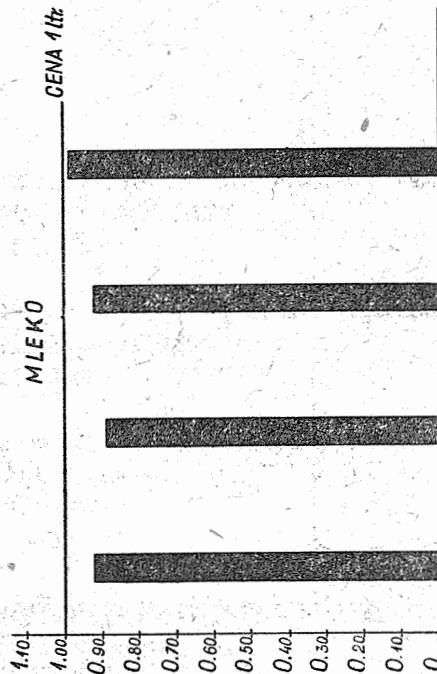
FUND. PLAC
K. BEZP. Z WYŁĄCZ. WARTOŚCI ART. WŁAS.
WART. GLOB. PROD.
K. BEZP. WSKAZYWNE W DZIAŁACH
MIEDZY ART. - DZIAŁY PROD.

WYKRES 2

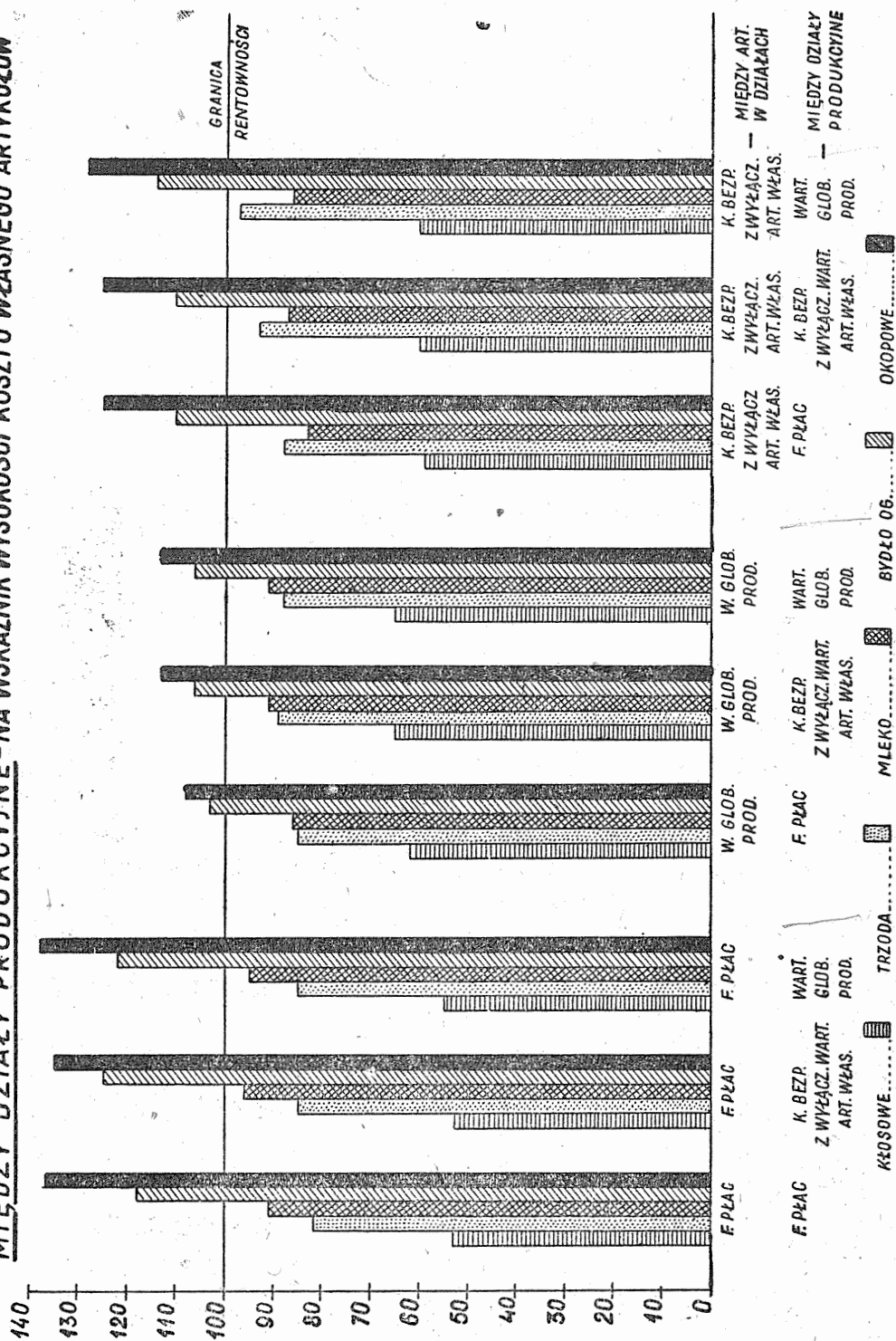
JEDNOSTKOWY KOSZT WŁASNY W ZALEŻNOŚCI
OD ZASTOSOWANYCH KLUCZY PODZIAŁOWYCH



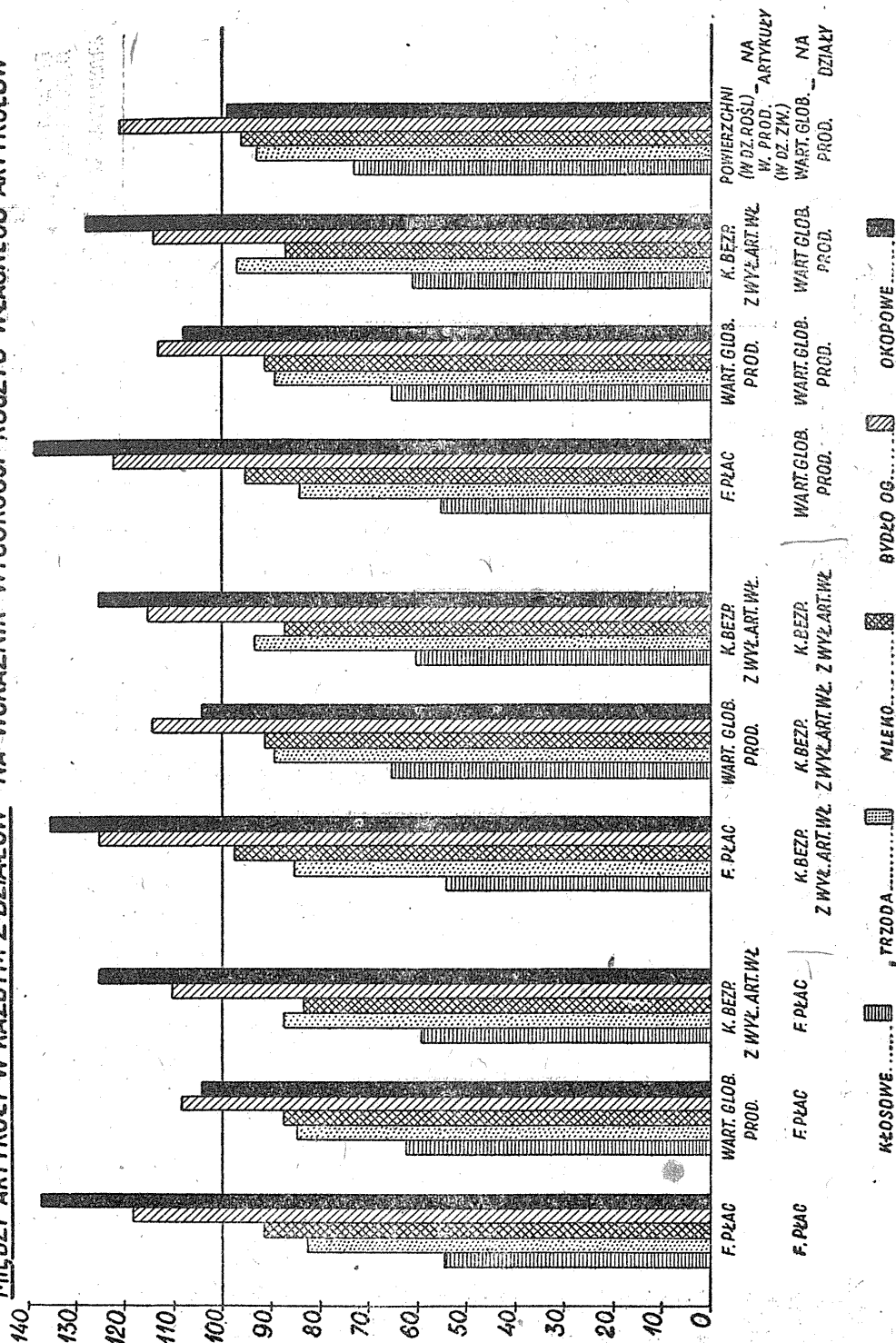
MLEKO



FUND. PLAC
K. BEZP. Z WYŁĄCZ. WARTOŚCI ART. WŁAS.
WART. GLOB. PROD.
K. BEZP. WSKAZYWNE W DZIAŁACH
MIEDZY ART. - DZIAŁY PROD.



WPŁYW SPOSOBU ROZLICZENIA KOSZTÓW POŚREDNICH
MIĘDZY ARTYKUŁY W KAŻDYM Z DZIAŁÓW – NA WSKAŹNIK WYSOKOŚCI KOSZTU WŁASNEGO ARTYKUŁÓW



WYKRES 5
STOPIEŃ ROZSTRZELENIA WSKAŹNIKÓW WYSOKOŚCI KOSZTU WŁASNEGO
ARTYKUŁÓW PRZY RÓŻNYCH KLUCZACH PODZIAŁOWYCH

