

Alicja KUKLA

### Rachunek kosztów produkcji pomocniczej w przedsiębiorstwie rolnym

Измерение полных затрат на вспомогательное производство  
в сельскохозяйственном предприятии

Cost Calculus of Auxiliary Production in an Agricultural Enterprise

Zadania stawiane przed przedsiębiorstwem rolnym w zakresie wzrostu produkcji, przy jednoczesnym polepszaniu jej jakości, realizowane są w toku działalności podstawowej i pomocniczej.

Produkcja podstawowa stanowi główne narzędzie realizacji celu stawianego przed przedsiębiorstwem, natomiast produkcja pomocnicza ma charakter służebny. Ułatwia ona i warunkuje produkcję podstawową. Od jej rozmiarów i struktury zależy wybór odpowiednich kierunków produkcji rolnej. Szczególnie doniosła jest rola produkcji pomocniczej w dużym przedsiębiorstwie o znacznej dyspersji terytorialnej, w którym różnego rodzaju usługi transportowe, remontowe, naprawcze, jak też i bezpośrednio związane z pracami w polu stanowią pokaźną wielkość. W sytuacji tej stały najem siły pociągowej, maszyn, dokonywanie inwestycji, remontów lub też drobnych napraw systemem zleconym naruszyłyby niejednokrotnie sprawność i terminowość wykonania prac w przedsiębiorstwie. Celem więc produkcji pomocniczej, w ramach której wyróżnia się: sprzężaj (żywa siła pociągowa), traktory, warsztaty oraz park transportowy, jest przede wszystkim świadczenie usług na rzecz produkcji podstawowej (roślinnej i zwierzęcej). Rzadziej występują wzajemne świadczenia między działami produkcji pomocniczej, zaś sprzedaż usług odbiorcom zewnętrznym stanowi bardzo wąski odcinek jej działalności.

Rola służebna nie stanowi jedynego celu, dla którego prowadzona jest produkcja pomocnicza. Społecznym skutkiem wprowadzenia tego rodza-

ju działalności w przedsiębiorstwie rolnym jest ulżenie pracy zatrudnionym robotnikom, a tym samym stworzenie lepszych pod względem zdrowotnym warunków pracy. Nie bez znaczenia jest też dla przedsiębiorstwa zatrzymanie w nim młodego pokolenia, przez stworzenie bardziej atrakcyjnych, nowoczesnych oraz postępowych metod produkcji. Ponadto, „zastosowanie w rolnictwie nowoczesnych, wysoko wydajnych maszyn oraz wprowadzenie na wielką skalę traktorów jako podstawowego źródła mechanicznej siły pociągowej pozwala na intensywniejsze wykorzystanie użytków rolnych oraz umożliwia przeznaczenie znacznego obszaru gruntów rolnych, łąk i pastwisk zajmowanych dotychczas pod uprawę roślin pastewnych potrzebnych na paszę dla zwierząt pociągowych, pod inną produkcję”.<sup>1</sup>

Zastąpienie pracy żywej przez uprzedmiotowioną, a przez to przyczynienie się do wzrostu wydajności pracy — to jeszcze jeden argument przemawiający za wielką rolą produkcji pomocniczej w przedsiębiorstwie rolnym, a tym samym w gospodarce narodowej.

Produkcja pomocnicza powinna być rozpatrywana w przedsiębiorstwie rolnym w dwóch aspektach. Z jednej strony — jako wachlarz korzyści, jakie mu przynosi, z drugiej — jako element kosztów. Wykonywanie bowiem zadań przez poszczególne działy produkcji pomocniczej wymaga wyposażenia jej w odpowiednie środki produkcji (konie, stajnie, wozownie, wozy, tokarki, zestawy tokarskie, sprzężarki, betoniarki, traktory, przyczepy, samochody, garaże, pasze, paliwo itp.) i siłę roboczą (fornale, stajenni, traktorzyści, kierowcy, kowale, ślusarze, pracownicy brygad remontowych). Zużycie wyżej wymienionych elementów procesu produkcyjnego stanowi koszt pod warunkiem, że jest ono utrzymane w granicach społecznie niezbędnych i daje efekt użytkowy.

Dominującą pozycję w strukturze kosztów poszczególnych działów produkcji pomocniczej stanowi amortyzacja będąca fizycznym zużyciem środków trwałych. Następnymi w kolejności pozycjami analitycznymi są: płace i ubezpieczenia społeczne, materiały (pasje, paliwo, smary), ubezpieczenia koni, remonty, usługi obce oraz pozostałe koszty, które nie dadzą się zaliczyć do wyżej wymienionych.

Z uwagi na to, iż głównym odbiorcą usług „sprzężaju”, „traktorów”, „warsztatów” i „transportu” jest produkcja podstawowa, obciąża się ją w końcu okresu sprawozdawczego niemal wszystkimi kosztami tych działów. W związku z tym każda nawet minimalna obniżka kosztów produkcji pomocniczej wpłynie na obniżkę ogólnej sumy kosztów przedsiębiorstwa, a tym samym na poprawę wyniku finansowego, tj. relacji między

<sup>1</sup> M. Kosieradzki: *Znaczenie i metody mechanizacji rolnictwa* [w:] *Ekonomia rolnictwa i polityka rolna*, Warszawa 1962, s. 331.

dochodem ze sprzedaży, a kosztem własnym sprzedanej produkcji. Tak więc przez racjonalną gospodarkę posiadanymi środkami, jak też właściwą organizację usług produkcja pomocnicza może stać się, niewątpliwie pośrednio, ważnym czynnikiem rozwoju przedsiębiorstwa. Uzyskane bowiem w wyniku podziału zysku fundusze będą między innymi służyły powiększaniu majątku produkcyjnego.

Jak dotychczas, działalność usługowa w wielu przedsiębiorstwach rolnych traktowana była marginesowo, nie bacząc na to, że w niej tkwią wielkie, niewykorzystane rezerwy wzrostu produkcji oraz obniżki kosztów własnych. Rezerwy te może uruchomić prawidłowo przeprowadzany rachunek kosztów produkcji pomocniczej.

## 2. ISTOTA, ZADANIA I ZAKRES RACHUNKU KOSZTÓW

Rachunek kosztów jest najprostszą z metod rachunku ekonomicznego. Na temat istoty, zakresu, zadań i przedmiotu rachunku kosztów nie wykrystalizowały się dotychczas jednolite poglądy. W ujęciu *largo* stanowi on ogół czynności, zmierzających do ustalenia kosztów własnych działalności gospodarczej danej jednostki.

Staatmüller definiuje rachunek kosztów „jako zakres prac ewidencyjnych i obliczeniowych obejmujących grupowanie kosztów w przekrojach potrzebnych do analizy i kontroli działalności przedsiębiorstwa oraz ustalenie kosztów jednostkowych wyrobów i usług”.<sup>2</sup> W podobny sposób formułuje istotę rachunku kosztów E. Terebucha. W jego ujęciu, rachunek kosztów w praktyce „jest częścią rachunkowości jako funkcji gospodarczej, zajmująca się pomiarem, ewidencją i rozliczaniem kosztów własnych, jak też sporządzaniem kalkulacji kosztów jednostkowych oraz sprawozdawczości z tego zakresu w ramach przedsiębiorstwa, celem wykorzystania tych danych do potrzeb zarządzania”.<sup>3</sup> Z. Fedak rozumie rachunek kosztów „jako ogół działań zmierzających do odzwierciedlenia procesów zaopatrzenia, produkcji i zbytu, zachodzących w przedsiębiorstwie, przez ujęcie, zgrupowanie i interpretację — w stosowanych przekrojach — kosztów własnych zaopatrzenia i zbytu wytworzonych produktów pracy działalności przedsiębiorstwa, mierzonych ilościowo i wartościowo za pewien okres czasu, w celu uzyskania możliwie wszechstronnych danych do kierowania przedsiębiorstwem lub zespołem”.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Staatmüller: *Wybrane zagadnienia z rachunkowości i analizy finansowej*, Wrocław 1968, s. 30.

<sup>3</sup> E. Terebucha: *Ogólne problemy teoretyczne rachunku kosztów produkcji*, Szczecińskie Towarzystwo Naukowe, Szczecin 1964, s. 15.

<sup>4</sup> E. Terebucha: *Rachunek kosztów przedsiębiorstw przemysłowych*, Warszawa 1967, s. 213.

Konsekwencją niejedności poglądów na temat istoty rachunku kosztów jest trudność w ustaleniu jego zakresu. W tej kwestii najogólniej spotykane są dwa poglądy:

- minimalistyczny, zaliczający do rachunku kosztów bieżącą ewidencję, rozliczanie kosztów, kalkulację i sprawozdawczość,
- maksymalistyczny, który oprócz wyżej wymienionych problemów dołącza jeszcze analizę kosztów i ewentualne ich planowanie.

Najwięcej zwolenników zarówno w kraju, jak też za granicą ma pogląd drugi. Z uwagi na to, że zadaniem rachunku kosztów powinno być dostarczanie danych liczbowych, charakteryzujących proces kształtowania się kosztów, dla potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem konieczne jest zaliczenie do jego zakresu również analizy kosztów.

Właściwie zorganizowany rachunek kosztów powinien dać odpowiedź na trzy podstawowe pytania:

1. Jak wysokie były koszty w danym czasie?
2. Jaki był cel i miejsce ich powstania?
3. Ile wynosi jednostkowy koszt własny wyrobu lub usługi?

Odpowiedzi na wymienione wyżej pytania należy również wymagać od rachunku kosztów produkcji pomocniczej przedsiębiorstwa rolnego. Sprościć może stawianym przed nim zadaniom tylko wówczas, kiedy będą prawidłowo zorganizowane prace na wszystkich jego etapach.

### 3. ETAPY RACHUNKU KOSZTÓW PRODUKCJI POMOCNICZEJ

Z uwagi na to, że ewidencja, rozliczanie, kalkulacja i sprawozdawczość odbywają się po zakończeniu roku gospodarczego, do zgromadzenia niezbędnych danych muszą być dokumentowane na bieżąco wszystkie operacje gospodarcze. „Jeśli księgowość jednostki gospodarczej można porównać z filmem, przedstawiającym w liczbach historię danej jednostki w okresie sprawozdawczym, pisze w *Rachunkowości rolniczej* R. Manteuffel, to poszczególnymi obrazami tego filmu będą dokumenty ujmujące w liczbach skomentowanych zwartym tekstem słownym poszczególne zdarzenia gospodarcze”.<sup>5</sup>

Dokumentacja, oprócz spełnienia podstawowej roli, jaką jest odzwierciedlenie operacji gospodarczych i uzasadnienie zapisów księgowych, ułatwia również kierowanie przedsiębiorstwem oraz wykonywanie funkcji kontrolnych (znaczenie gospodarcze, kontrolne i analityczne, ochrona mienia społecznego itp.).

Każdy dobrze sporządzony dokument oprócz nazwy, kolejnego numeru i daty wystawienia powinien zawierać: nazwę i adres przedsiębiorstwa

<sup>5</sup> R. Manteuffel: *Rachunkowość rolnicza*, PWRiL, Warszawa 1968, s. 46.

wystawiającego, nazwę i adres zewnętrznego kontrahenta, a w przypadku dokumentów wewnętrznych nazwy komórek organizacyjnych lub nazwiska osób biorących udział w danej operacji, dokładny opis dokonanej operacji gospodarczej z podaniem danych wartościowych i ewentualnie ilościowych, podpisy osób biorących udział w danej operacji i osób odpowiedzialnych za jej prawidłowe przeprowadzenie.<sup>6</sup>

Dokumenty rejestrujące koszty działalności usługowej przedsiębiorstwa rolnego grupuje się zazwyczaj według merytorycznej klasyfikacji dokumentów dokonanej przez R. Manteuffla.<sup>7</sup> Wyróżnia ona podział dokumentów na 3 grupy: pierwsza dotyczy środków i zobowiązań przedsiębiorstwa, druga — siły roboczej, trzecia — zdarzeń gospodarczych różnego charakteru (dziennik gospodarczy).

Poważną pozycją w grupie środków gospodarczych są materiały, których obroty znajdują odbicie w dokumentach przychodowych (magazyn przyjęcie) i rozchodowych (magazyn wyda, zbiorcze kwity wydania, raport zużycia pasz).

Amortyzacja, jako wyraz zużywania się zaangażowanych w procesie świadczenia usług środków trwałych, rejestrowana jest w tabeli amortyzacyjnej, która służy do ustalenia: umorzeń, kosztów amortyzacji, rozliczenia tych kosztów według odpowiednich przekrojów (np. według miejsc powstawania kosztów).

Rozwiązania układu i techniki prowadzenia „tabeli amortyzacyjnej” mogą być różne w zależności od wielkości przedsiębiorstwa, ilości miejsc powstawania kosztów itp. Mimo dużej swobody tabela powinna być czytelna, a minimalny zakres jej treści ma zawierać:

- 1) okres którego dotyczy,
- 2) nazwę zespołu rodzajowego oraz miejsce użytkowania środków trwałych objętych tabelą,
- 3) wartość początkową obiektów,
- 4) roczną kwotę odpisów umorzeniowych i amortyzacyjnych,
- 5) datę wpisania.

Tabela amortyzacyjna może być prowadzona według miejsc użytkowania środków trwałych, bądź według układu rodzajowego tych środków. Dokumentami służącymi do ewidencji pracy i płac są miesięczne karty zarobków oraz listy płac. O prawidłowości rachunku kosztów decyduje nie tylko stan dokumentacji kosztów, ale również stan dokumentacji uzyskanej produkcji (dziennik brygadzysty). Wymienione wyżej dokumenty nie wyczerpują oczywiście ogółu dokumentów, które mogą być prowa-

<sup>6</sup> J. Szczepaniak: *Księgowość przedsiębiorstw przemysłowych*, Warszawa 1967, s. 213.

<sup>7</sup> Manteuffel: *op. cit.*, s. 55.

dzone w przedsiębiorstwie rolnym, a które dotyczą jego działalności usługowej. Są to najważniejsze dokumenty prowadzone w większości przedsiębiorstw rolnych, dotyczące ich działalności usługowej.

Na podstawie dokumentów potwierdzających powstanie operacji gospodarczych dokonywana jest ich ewidencja, dzięki czemu możliwe jest uogólnienie danych liczbowych, które charakteryzują działalność gospodarczą przedsiębiorstwa w formie sprawozdań opracowywanych dla potrzeb analizy.

Ze względu na zbyt długi okres dzielący powstanie, udokumentowanie operacji gospodarczych i ich uogólnienie w formie sprawozdań, konieczne jest takie zorganizowanie ewidencji, aby mogła ona być wystarczającym, aktualnym narzędziem kontroli działalności przedsiębiorstwa. Rozwiązanie tego problemu ułatwia wybór właściwej techniki księgowości. Stosowana w wielu przedsiębiorstwach rolnych technika rejestrowa polega na tym, iż większość operacji gospodarczych księgowana jest w specjalnych urządzeniach, zwanych rejestrami, przy czym każdy rejestr stanowi odrębny bilans zagadnieniowy. Obejmuje on ściśle określony wycinek księgowości, stanowiący zamkniętą całość i bilansujący się wewnątrznie. Tak na przykład, gdy rejestr kasy obejmuje całość zagadnień obrotu gotówkowego, w rejestrze zakupu znajduje odbicie cały proces zaopatrzenia materiałowego itp. Rejestry, jako bilanse zagadnieniowe, nie tylko umożliwiają bieżącą kontrolę zachodzących w przedsiębiorstwie procesów gospodarczych, ale także eliminują konieczność prowadzenia szeregu urządzeń analitycznych, co znacznie ułatwia pracę personelu księgowego.

W końcu miesiąca na podstawie podsumowanych i uzgodnionych rejestrów sporządza się polecenie księgowania, które stanowi podstawę do dokonania zapisów na kontach syntetycznych.

Kontem syntetycznym o najwyższym stopniu uogólnienia, służącym do ewidencji kosztów działalności usługowej przedsiębiorstwa rolnego, jest konto „Produkcja pomocnicza”. W razie nieprowadzenia przez przedsiębiorstwo tego konta, co wydaje się być niewłaściwe, koszty gromadzi się na kontach: „Sprzężaj”, „Traktory”, „Warsztaty”, „Samochody”.<sup>8</sup> Na kontach tych rejestrowane są koszty podstawowe, tj. takie, które łączą się z samym procesem świadczenia usług i wynikają z istoty tego procesu, np. amortyzacja środków trwałych zaangażowanych bezpośrednio w produkcję usług, zużycie surowców, materiałów itp., oraz ta część kosztów

<sup>8</sup> Konta „Sprzężaj”, „Traktory”, „Warsztaty”, „Samochody” w dobrze zorganizowanej księgowości powinny stanowić pierwszy stopień analityki do konta „Produkcja pomocnicza”, co zwiększyłoby przydatność zapisów do celów analizy ekonomicznej działalności usługowej przedsiębiorstwa rolnego.

ogólnych, która jest związana z organizacją i kierowaniem pracą działów. Debetowa strona tych kont może być także obciążona częścią kosztów ogólnogospodarczych, tj. takich, które są związane z organizacją i zarządzaniem przedsiębiorstwem rolnym jako całością, w przypadku, gdy część produkcji pomocniczej zbywana jest na zewnątrz.

Ewidencją analityczną do kont kosztów produkcji pomocniczej może być rejestr kosztów, w którym przewidziane są oddzielne kolumny dla poszczególnych kont kosztów w układzie rodzajowym (płace, składki ZUS, przedmioty nietrawne, pasze, usługi, amortyzacja). Zgromadzone na kontach syntetycznych koszty produkcji pomocniczej podlegają w dalszej kolejności podziałowi na poszczególne nośniki kosztów, celem obciążenia nimi odbiorców usług.

Procedura rozliczeń przyjęta przez przedsiębiorstwa rolne jest bardzo prosta. Sumę kosztów zgromadzonych na kontach kosztów poszczególnych działów produkcji pomocniczej dzieli się przez wielkość wykonanej produkcji, otrzymując w ten sposób koszt jednostki produkcji. Mnożąc zaś koszt jednostkowy przez ilość jednostek zużytych przez każdego odbiorcę, uzyskuje się wielkość kosztów, którymi należy uznać konta wydziału pomocniczego i obciążyć konta odbiorców usług.

Przykładowo, proces rozliczeń traktorów w Rolniczym Rejonowym Zakładzie Doświadczalnym w Końskowoli w roku 1967/68 przebiegał następująco:

|   |                               |             |
|---|-------------------------------|-------------|
| koszty eksploatacji traktorów             |                               | 1 071 327,— |
| liczba wykorzystanych traktorogodzin      |                               | 37 167      |
| koszt 1 traktorogodziny                   | $\frac{1\ 071\ 327}{37\ 167}$ | = 28,82,—   |
| koszt przypadający na:                    |                               |             |
| — produkcję roślinną ogółem               | 20169 godz. × 28,82 =         | 581 471,—   |
| — ziemię pracowniczą                      | 2473 godz. × 28,82 =          | 71 272,—    |
| — szkółki                                 | 1897 godz. × 28,82 =          | 54 585,—    |
| — inwentarz żywy zakładowy                | 3299 godz. × 28,82 =          | 95 477,—    |
| — bydło pracowników                       | 47 godz. × 28,82 =            | 1 355,—     |
| — sprzężaj                                | 6 godz. × 28,82 =             | 173,—       |
| — warsztaty                               | 625 godz. × 28,82 =           | 18 013,—    |
| — koszty przerobu                         | 883 godz. × 28,82 =           | 25 448,—    |
| — działalność naukowo-badawczą            | 1288 godz. × 28,82 =          | 37 154,—    |
| — remonty bieżące budynków i budowli      | 80 godz. × 28,82 =            | 2 305,—     |
| — remonty inwentarza martwego             | 429 godz. × 28,82 =           | 12 364,—    |
| — koszty ogólnogospodarcze                | 4738 godz. × 28,82 =          | 136 549,—   |
| — koszty sprzedaży                        | 295 godz. × 28,82 =           | 8 502,—     |
| — remonty kapitalne systemem gospodarczym | 254 godz. × 28,82 =           | 7 320,—     |
| — usługi na zewnątrz                      | 685 godz. × 28,82 =           | 19 742,—    |

R a z e m 37167

1 071 327,—

Na podstawie polecenia księgowania wystawianego dla każdego odbiorcy usług dokonywane są zapisy księgowe w syntetyce z uznaniem konta „Traktory”, a obciążeniem kont: „Produkcja roślinna”, „Ziemia pracownicza”, „Szkółki” itd.

Zasygnalizowany sposób rozliczania działów produkcji pomocniczej może być przeprowadzony jeden raz w roku, po zakończeniu okresu gospodarczego, co pozwala na wyeliminowanie występującego szczególnie ostro w produkcji rolnej czynnika sezonowości. Dokonywanie natomiast miesięcznych rozliczeń kosztów doprowadziłoby do zniekształcenia wyników, nie dając prawidłowego obrazu dobrej lub złej pracy poszczególnych działów. I tak np. dział traktorowy pracuje przede wszystkim w okresie wiosennym, letnim i jesiennym, natomiast największe nasilenie remontów przypada na okres zimowy, gdy ilość wykonywanych przez niego robót jest niewielka. Porównanie wówczas kosztu jednostkowego (jednej godziny traktorowej) z okresu nasilenia prac z kosztem okresu zimowego dawałoby nieprawidłowy obraz rzeczywistości.

Z punktu widzenia charakteru produkcji pomocniczej oraz kierunków przekazywania wytworów jej pracy, decydujących o sposobie rozliczania kosztów, wyróżnia się:

- 1) produkcję zużywaną na wewnętrzne potrzeby wytwarzającego ją działu,
- 2) produkcję przekazywaną na rzecz innych działów pomocniczych w ramach wzajemnych świadczeń,
- 3) produkcję świadczoną na rzecz działalności podstawowej oraz działalności ogólnogospodarczej,
- 4) produkcję świadczoną na rzecz odbiorców z zewnątrz,
- 5) produkcję przekazaną na skład materiałów (obornik, narzędzia i inne).

Przy produkcji przeznaczonej na potrzeby wewnętrzne wytwarzających ją działów możliwe jest:

- 1) całkowite pomijanie tej części produkcji przy rozliczaniu kosztów, przez co oczywiście odpowiednio wzrasta koszt świadczeń przekazywanych przez działu,

- 2) uproszczenie rozliczenia, np. przez kalkulowanie robót wykonywanych na własne potrzeby tylko w wysokości kosztów bezpośrednich.

W przedsiębiorstwach rolnych ma miejsce wyłącznie wariant pierwszy, ponieważ stosuje się uproszczony sposób ewidencji i rozliczeń kosztów.

Rozliczanie kosztów utrudnia w dużym stopniu występujące w produkcji pomocniczej obok czynnika sezonowości zjawisko wzajemnych świadczeń między poszczególnymi działami. Nasuwa się przy tym problem uwzględniania lub też nieuwzględniania wzajemnych świadczeń przy



rozliczaniu poszczególnych działów i ich wyceny. Praktyczne zastosowanie mają w zasadzie trzy warianty rozliczeń.

Pierwszy wariant polega na rozliczaniu usług według rzeczywistego kosztu wytworzenia bez uwzględnienia tzw. usług powrotnych (wzajemnych), wykonywanych na rzecz działów rozliczanych w pierwszej kolejności. Ważne jest tu ustalenie właściwej kolejności rozliczania działów produkcji pomocniczej, by ograniczyć do minimum świadczenia powrotne.<sup>9</sup>

Przy drugim wariantcie rozliczeń uwzględnia się świadczenia powrotne, wyceniając je według stawek umownych (koszty okresów ubiegłych, rzadziej koszty planowane). W pierwszej kolejności rozlicza się działy, w których występują wzajemne usługi (inaczej niż w pierwszym wariantcie).

Trzeci wariant rozliczeń polega na tym, że wszystkie usługi świadczone przez dany dział (nie tylko powrotne) wycenia się według cen ewidencyjnych, zaś w końcu roku dokonuje się ich korekty do kosztu rzeczywistego. Natomiast w dwu pierwszych wariantach usługi ewidencjonowane są na bieżąco w jednostkach fizycznych (dziennik brygadzysty, miesięczne zestawienia prac sprzężaju itp.). Obciążenie zaś odbiorców odbywa się według kosztu rzeczywistego po jego obliczeniu, a więc po zakończeniu okresu gospodarczego. W praktyce najczęściej stosuje się drugi wariant rozliczeń, przy czym za ceny ewidencyjne usług powrotnych przyjmuje się koszty z ubiegłego roku.

Rozliczeń kosztów dokonuje się w wielu przedsiębiorstwach rolnych na opracowanych przez IER rachunkach rozdzielczych, przy czym sporządza się je dla każdego działu produkcji pomocniczej z osobna. Budowa ich jest dwuczęściowa. W pierwszej części następuje zgrupowanie poniesionych w ciągu roku kosztów (strona Dt odpowiednich kont syntetycznych), w drugiej natomiast ich podział bezpośrednio na usługi kalkulowane lub na inne rachunki rozdzielcze. Sporządzenie pierwszej części rachunku nie następuje trudności. Żeby jednak przeprowadzić drugą część rachunku, niezbędne jest dokonanie czynności związanych z obliczeniem kosztu jednostkowego odpowiednio dobranych jednostek kalkulacyjnych<sup>10</sup>, zwanych przez W. Gorczyckiego kluczami podziału.<sup>11</sup> Według niego, kluczem podziału jest określona wielkość, w stosunku do której proporcjonalnie kształtuje się dany koszt, a więc: dla sprzężaju — konio-

<sup>9</sup> W pierwszej kolejności powinny być rozliczane działy, które świadczą dużo usług na rzecz innych działów produkcji pomocniczej, w następnej działy, które świadczą w małym stopniu usługi na rzecz działów rozliczanych w pierwszej kolejności lub ich wcale nie świadczą.

<sup>10</sup> S. Skrzywan: *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Warszawa 1968, s. 139.

<sup>11</sup> E. Terebucha: *Ogólne zasady rachunkowości*, Warszawa 1961, s. 68.

dni lub koniogodziny wykonanej pracy, dla parku traktorowego — hektary orki średniej (hektary przeliczeniowe).<sup>12</sup>

Przez podzielenie ogólnej sumy kosztów (pierwsza część rachunku) przez liczbę jednostek kalkulacyjnych (kluczy podziału) oblicza się koszt jednostki kalkulacyjnej. W drugiej części rachunku dokonuje się wyceny usług, mnożąc koszt jednostkowy przez liczbę jednostek składających się na daną usługę.

Ostateczne więc rozliczenie kosztów produkcji pomocniczej musi być poprzedzone przeprowadzeniem kalkulacji. Zadaniem kalkulacji jest ustalenie kosztu jednostkowego wykonanej usługi. Prawidłowe przeprowadzenie kalkulacji służy nie tylko kontroli jakości pracy poszczególnych działów produkcji pomocniczej, ale również ustaleniu cen zbytu usług, stworzeniu podstaw do planowania kosztów i ich obniżania na okresy następne.

Żeby jednak kalkulacja mogła spełniać stawiane przed nią zadania, nie wystarczy dobór właściwej metody jej przeprowadzenia. O dokładności i praktycznej przydatności kalkulacji decydują również w dużym stopniu dane liczbowe dostarczone przez dokumentację, ewidencję, rozliczanie kosztów.

Sekwencja tego jest prosta — rachunek kosztów jest logicznie zwartą całością, składającą się z systematycznie następujących po sobie etapów, przy czym są one od siebie zależne i określają się wzajemnie. Wystarczy małe tylko niedopatrzenie przy sporządzaniu dokumentacji źródłowej, żeby wszystkie następujące po niej etapy rachunku kosztów obciążone były błędem i nie stanowiły żadnej wartości poznawczej. Kalkulacja w wielu przedsiębiorstwach rolnych jest końcowym etapem rachunku kosztów produkcji pomocniczej, zaś sprawozdawczość i analiza kosztów potraktowane są marginesowo. Celem sprawozdawczości powinno być przecież dostarczenie danych, które byłyby pomocne przy podejmowaniu konkretnych decyzji przez kierownictwo przedsiębiorstwa. Umieszczenie jednak w sprawozdaniu z wykonania planu kosztów łącznej sumy kosztów wszystkich działów produkcji pomocniczej w jednej pozycji, nie ma żadnego znaczenia poznawczego, nie daje podstaw do analizy tych kosztów.<sup>13</sup> Dopiero uwzględnienie w sprawozdaniu z wykonania planu kosztów da-

<sup>12</sup> Ustalenie takiego klucza podziału wynika stąd, że ilość wykonanych przez ten dział robót mierzy się ilością hektarów. Ponieważ jednak wielkość pracy wykonanej na jednym hektarze poszczególnego rodzaju robót jest różna, nie można sumować hektarów bez ich uprzedniego przeliczenia. Stosuje się więc odpowiednie współczynniki przeliczeniowe, określające stosunek pracochłonności poszczególnych robót do orki średniej, np. współczynnik przeliczeniowy dla orki ugorów wynosi 2, gdyż pracochłonność orki ugorów jest dwa razy większa od orki średniej.

<sup>13</sup> Takie ujęcie kosztów produkcji pomocniczej jest najczęściej spotykane w praktyce przedsiębiorstw rolnych.

nych dotyczących kształtowania się kosztów w układzie rodzajowym w poszczególnych działach produkcji pomocniczej dawałoby szersze podstawy do analizy kosztów i pozwoliłoby na podjęcie właściwych decyzji gospodarczych. W sprawozdaniach z wykonania planu produkcji zamieszczane są dane dotyczące jedynie produkcji, która stanowi cel i przeznaczenie przedsiębiorstwa, a więc produkcji podstawowej (roślinna i zwierzęca). Fakt ten jeszcze raz potwierdza brak zainteresowania przedsiębiorstwa jego działalnością usługową.

Analiza jako ostatni etap rachunku kosztów powinna zająć się z jednej strony wynikami produkcyjnymi, z drugiej natomiast kształtowaniem się kosztów i w konsekwencji dać właściwą ocenę organizacji procesu gospodarczego w przedsiębiorstwie.

Z właściwie przeprowadzonej analizy muszą wypływać odpowiedzi na następujące pytania: czy plan usług został wykonany, czy wielkość usług w porównaniu z latami ubiegłymi wzrasta, czy asortyment usług jest zgodny z zamówieniami, jaka jest jakość wykonanych usług. Z drugiej strony analiza ma umożliwić ocenę gospodarki posiadanymi zasobami oraz dać charakterystykę aktywności zatrudnionego personelu.

Analiza zmierza do ustalenia, czy występują odchylenia między planowanymi a osiągniętymi wynikami oraz czy w trakcie osiągania tych rezultatów w pełni wykorzystano posiadane zasoby i zatrudniony personel, tj. czy w trakcie działania przedsiębiorstwa występują jakieś rezerwy lub straty.

Analiza kosztów wykazuje przede wszystkim, gdzie należy szukać początku nieprawidłowości i od czego zacząć ich usuwanie. Żeby jednak analiza ekonomiczna mogła dać właściwe odpowiedzi na stawiane jej pytania, musi opierać się ona na dokładnych danych, charakteryzujących w sposób adekwatny przebieg konkretnych procesów gospodarczych w przedsiębiorstwie.

Problematyka rachunku kosztów produkcji pomocniczej przedsiębiorstwa rolnego nie została jeszcze dokładnie opracowana. Przedsiębiorstwa — jak do tej pory — nie doceniają doniosłej roli produkcji pomocniczej. Wprawdzie nie ma ona bezpośredniego wpływu na wynik przedsiębiorstwa rolnego, jednak w sposób pośredni określa jego wielkość (wpływ na ogólny poziom kosztów).

Istnieje wiele przyczyn zaniedbywania produkcji pomocniczej w przedsiębiorstwie. Najważniejszą z nich wydaje się być to, iż w szeregu gałęzi gospodarki narodowej, jak też w rolnictwie nie przywiązuje się jeszcze dostatecznej wagi do planowania i właściwej ewidencji działów produkcji pomocniczej. Brak jakiegokolwiek sprawozdawczości i statystyki produkcji pomocniczej nie mobilizuje przedsiębiorstwa do racjonalnego gospodarowania posiadanym majątkiem (marnotrawstwo materiałów, ni-

szczenie przez warunki atmosferyczne maszyn, narzędzi, ciągników) oraz uniemożliwia podanie ogólnych danych, które mogłyby wykazać wagę tego zagadnienia w ekonomice przedsiębiorstwa rolnego.

Rachunek kosztów produkcji pomocniczej jest niepełny, gdyż nie ujmuje w sobie sprawozdawczości i analizy ekonomicznej, a występująca w przedsiębiorstwie rolnym ewidencja, rozliczanie i kalkulacja wymaga ją dopracowania.

Więcej uwagi należy przywiązywać do dokładności zapisów na kontach syntetycznych. Chodzi tutaj o szczegółowe wyodrębnienie w poszczególnych okresach gospodarczych jednakowych pozycji kosztów, co pozwoliłoby na uchwycenie dynamiki kosztów w czasie. Jeżeli przykładowo w jednym roku uwzględnia się w ewidencji kosztów szczegółowe pozycje analityczne, w innym natomiast wykazuje się je łącznie, uniemożliwia to analizę porównawczą.

Innym niedociągnięciem rachunku kosztów produkcji pomocniczej jest uproszczenie jednostek kalkulacyjnych (kluczy podziału) do roboczości lub roboczogodzin, co nie pozwala na właściwe obciążenie kosztami odbiorców usług. Szczególnie ujawnia się to przy traktorach, gdzie dla rozliczania kosztów tego działu przyjęta jest w wielu przedsiębiorstwach 1 traktoro-godzina. Jest to duża niedokładność i uproszczenie. Traktory bowiem w przeważającej mierze służą do wykonywania robót polowych, które winno się mierzyć ilością hektarów z uwzględnieniem różnej pracochłonności poszczególnych robót.

Reasumując należy stwierdzić, że rachunek kosztów produkcji pomocniczej tylko wówczas spełni stawiane przed nim zadania, gdy będzie pełny, a więc wzbogacony o sprawozdawczość i analizę.<sup>14</sup>

## РЕЗЮМЕ

Основным содержанием статьи является анализ учета и расчета вспомогательного производства в сельскохозяйственном предприятии, проводимых в рамках издержек производства. Она состоит из трех частей. Первая, вводная часть, указывает на ту важную роль, которую играет вспомогательное производство в сельскохозяйственном предприятии, в связи с чем необходима ее постоянная и правильная калькуляция. Вторая часть посвящена сущности, заданиям и сфере расчета издержек как инструмента рационального функционирования хозяйства. Этапы расчета издержек вспомогательного производства разработаны в третьей части статьи, здесь же содержатся замечания по их правильному проведению.

<sup>14</sup> W przeciwnym wypadku przedsiębiorstwa nie będą nadal zainteresowane usprawnianiem dokumentacji, ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów.

Правильно проведенный расчет издержек должен отвечать на 3 основных вопроса: 1) какой величины достигли издержки производства в интересующее нас время; 2) с какой целью они были произведены и место их образования; 3) какова величина удельной себестоимости изделия или услуги.

#### S U M M A R Y

The article presents an analysis of the records and accounting of auxiliary production in an agricultural enterprise; it is included within the framework of cost calculus. The analysis consists of three parts. The first one, introducing the problems of the cost calculus, indicates the important role played by auxiliary production in an agricultural enterprise and thus also the need of its continuous and correct calculation. The second part of the article deals with the essence, tasks and range of the cost calculus as an instrument of rational management of the enterprise. Stages of the auxiliary production cost calculation are worked out in the third part of the article which also includes remarks concerning some irregularities in its performance.

A properly executed cost calculus should yield answers to the three basic questions: 1) what the level of costs was in a given period of time; 2) what their aim was and where they occurred; and 3) what the unit self-cost of a product or a service was.

