

Anna JARGIEŁŁO

**Uwagi metodyczne rachunku kosztów pośrednich  
w produkcji chmielarskiej**

Методические замечания к расчету косвенных затрат  
в хмелеводческом производстве

Methodical Remarks on the Calculation of Indirect Costs in Hop Production

Celem działalności gospodarstwa rolnego jest wytwarzanie odpowiedniego dla istniejących warunków przyrodniczo-ekonomicznych zestawu produktów rolniczych. Wszystkie więc koszty, zarówno związane bezpośrednio z przebiegiem poszczególnych procesów produkcji, jak i wynikające z faktu istnienia gospodarstwa i jego struktury organizacyjnej, winny być zaliczone do kosztów produkcji wytwarzanych artykułów.

Miejscami powstawania kosztów są nie tylko działy i gałęzie produkcyjne gospodarstwa, ale również tzw. działy usługowe i pomocnicze. Występowanie ich uzasadnione jest potrzebą świadczenia bezpośrednich usług w celu uzyskania określonej grupy produktów lub związane z samym faktem istnienia gospodarstwa jako całości i z konkretnym układem czynników zapewniających sprawny przebieg procesów produkcji. Koszty te dotyczą w istocie rzeczy całego gospodarstwa, bądź całego działu produkcji roślinnej czy zwierzęcej bądź gałęzi produkcyjnych. Posiadają więc szeroki zakres oraz znaczny ciężar gatunkowy.

W literaturze ekonomiczno-rolniczej spotyka się stosunkowo dużo opracowań z zakresu metodyki obliczania i analizy kosztów produkcji w gospodarstwach rolniczych. Powszechnie znanym i często poruszanym problemem jest mała doskonałość stosowanych metod obliczania jednostkowych kosztów produkcji rolniczej. Wszyscy autorzy zgodnie stwierdzają, że badanie kosztów produkcji w rolnictwie nie jest sprawą prostą, zaś żadna ze znanych metod obliczania jednostkowych kosztów nie jest doskonała. Dlatego też potrzeba doskonalenia i poprawienia metodycznej strony rachunku kosztów pozostaje sprawą wciąż aktualną.

## UWAGI METODYCZNE

W literaturze ekonomiczno-rolniczej zagadnienie rozliczania kosztów pośrednich jest zazwyczaj poruszane przy omawianiu rachunku jednostkowych kosztów produkcji. Problem ten, któremu dotychczas nie poświęcono większej uwagi zarówno w teorii, jak i w praktyce, nabiera coraz większego znaczenia w związku ze stale wzrastającym udziałem kosztów pośrednich w ogólnej sumie kosztów produkcji.

Znaczny ciężar gatunkowy kategorii kosztów pośrednich oraz duże trudności ustalenia optymalnego klucza podziałowego między prowadzone działy, gałęzie oraz poszczególne produkty uznawane są zwykle przez przeciwników rachunku kosztów jednostkowych w rolnictwie za podstawowe argumenty, dyskwalifikujące ten rachunek. Jakkolwiek zainteresowanie metodami podziału kosztów pośrednich, zapoczątkowane przez ekonomistów polskich w latach pięćdziesiątych ustępuje obecnie na rzecz wzrostu zainteresowania zyskiem brutto czy dochodem bezpośrednim jako miernikiem opłacalności poszczególnych form działalności produkcyjnych, niemniej potrzeba obliczania jednostkowych kosztów produkcji istnieje nadal, zaś badanie i analiza stosowanych metod tego rachunku nie traci na znaczeniu.

Zagadnienie rozdziału kosztów pośrednich należy do najbardziej spornych elementów rachunku kosztów jednostkowych zarówno w rolnictwie, jak i w przemyśle. Koszty pośrednie z jednej strony ukształtowane są przez określony układ czynników przyrodniczo-ekonomicznych, z drugiej zaś strony same warunkować mogą konkretny układ i rozmiar produkcji. W dążeniu do możliwie najbardziej prawidłowego określenia poziomu kosztów produkcji wytwarzanych artykułów konieczne staje się sprecyzowanie wzajemnych powiązań kosztów pośrednich z poszczególnymi działami, gałęziami a nawet działalnościami. Nie ulega wątpliwości, że działy, gałęzie czy działalności podmiotu gospodarującego w różnym stopniu związane są z występowaniem kosztów pośrednich przedsiębiorstwa. Uchwycenie pewnych zależności istniejących w tym zakresie mogłoby być z pewnością przydatne w całokształcie poczynań zmierzających do urealnienia rachunku jednostkowych kosztów produkcji w rolnictwie<sup>1</sup>.

W warunkach wysokointensywnej gospodarki rolnej zagadnienie wyboru prawidłowego klucza do narzutu kosztów pośrednich nabiera za-

<sup>1</sup> B. Binkowski: *Metody rozliczania kosztów pośrednich produkcji*. PWE, Warszawa 1969. Zob. Z. Kaprzyk: *Modyfikacja podziału kosztów wspólnych produkcji roślinnej*. „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” 1972; 2. Z. Kaprzyk: *Specyfika kosztów ogólnogospodarczych i ich podział między działy produkcyjne*. „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” 1972, 5—6; R. Manteuffel: *Rachunkowość rolnicza*. T. II. PWRiL, Warszawa 1964; *Rachunek kosztów produkcji w ogrodnictwie*. Praca zbior. PWRiL, Warszawa 1973.

sadniczego znaczenia. Prawdliwość rozliczania kosztów pośrednich uwarunkowana jest szeregiem różnych czynników, od których znajomości oraz stopnia ich uwzględnienia w procesie rozliczania zależeć będzie w poważnej mierze osiągnięty stopień tej dokładności. Osiągnięcie absolutnie doskonałego rozliczenia kosztów jest bardzo trudne, a niekiedy wręcz niemożliwe. A zatem z konieczności trzeba zgodzić się na wyniki przybliżone, co jednak nie powinno oznaczać zupełnej rezygnacji z dokładności rozliczania kosztów pośrednich.

Istnieje duża różnorodność opinii na temat przydatności stosowanych kluczy podziałowych oraz brak jednoznacznych sugestii co do zasad jego wyboru. Należy dążyć do sytuacji, w której przy doborze kluczy podziałowych pomiędzy kosztami pośrednimi — podlegającymi rozliczeniu — a wielkościami pomocniczymi przyjętymi za podstawę rozliczenia kosztów istniał ścisły związek przyczynowy. Wynika z tego, że klucz podziałowy winny stanowić tylko takie wielkości, które warunkują powstawanie kosztów, dlatego też przy tworzeniu kluczy podziałowych należy przede wszystkim wysunąć postulat proporcjonalności kosztów podlegających rozliczeniu do wielkości przyjętej za podstawę ich rozliczenia<sup>2</sup>. W praktyce znalezienie takiej wielkości, w stosunku do której koszt podlegający rozliczeniu kształtowałby się wprost proporcjonalnie, jest niezmiernie trudne, skomplikowane i pracochłonne. Poszczególne bowiem rodzaje kosztów kształtują się w zależności od różnych czynników, które nie zawsze mogą być uwzględnione. A zatem proporcjonalność między konkretnymi wielkościami kosztów pośrednich a podstawą ich rozliczenia występuje dość rzadko, a należałoby się niekiedy dopatrywać tylko zależności typu korelacyjnego. Fakt ten determinuje równocześnie konieczność posługiwania się wielkościami przybliżonymi. Z punktu widzenia dokładności rozliczania kosztów powinny to być jednak wielkości, które w możliwie najwyższym stopniu spełniają postulat proporcjonalności.

Dokładność rozliczania kosztów pośrednich można uzyskać poprzez zastosowanie odrębnego klucza podziałowego dla każdego rodzaju kosztu, a więc przez wielorakość i wielostopniowość ich rozliczania. Istnieje wówczas możliwość uwzględniania wszystkich czynników wywierających wpływ na kształtowanie się poziomu poszczególnych elementów składowych kosztu pośredniego. Tak dokładny proces rozliczania kosztów byłby jednak bardzo pracochłonny, zaś związany z tym nakład pracy stałby się z pewnością niewspółmiernie duży w stosunku do korzyści osiągniętych z dokonanego w ten sposób rozliczenia kosztów. W praktyce stosuje

<sup>2</sup> Binkowski: *op. cit.*, s. 209; Kaprzyk: *Modyfikacja podziału...*, *op. cit.*, s. 80; Kaprzyk: *Specyfikacja kosztów...*, *op. cit.*, s. 75.

się więc możliwie proste sposoby rozdziału kosztów pośrednich, przyjmując przeważnie klucze podziałowe pozwalające na zbiorcze i jedno-stopniowe rozliczenie. Jednakże tendencja ta nie powinna zmniejszać prawidłowości wyników rachunku kosztów. Im mniej bowiem kosztów przydziela się metodą pośredniego rozliczenia, tym większą uzyskuje się ścisłość obliczeń.

Jeżeli na kształtowanie się kosztu wywiera wpływ szereg różnych czynników, wówczas należy stosować klucze kombinowane, stanowiące sumę bądź iloczyn dwóch lub większej liczby kluczy pojedynczych. Ponadto zaletą kluczy kombinowanych jest również i to, że tworzą szerszą podstawę rozliczenia kosztów pośrednich. Poważną natomiast wadą tego rodzaju rachunku jest komplikowanie nieco procesu rozliczania kosztów, bowiem poszczególne wielkości kluczy zazwyczaj trzeba obliczać.

Celem niniejszej pracy jest analiza kształtowania się poziomu kosztów pośrednich obciążających produkcję chmielarską oraz ocena ustalonych i zastosowanych kluczy podziałowych pozwalających rozliczać koszty pośrednie przy produkcji chmielu. Nie podejmując się rozstrzygnięcia problemu tak wielkiej wagi, można — wydaje się — uczynić pewną fragmentaryczną próbę naświetlenia sprawy rozdziału kosztów pośrednich. Wiadomo, że rachunek kosztów jednostkowych powinien spełniać dwa podstawowe warunki, warunek realności oraz warunek porównywalności kosztów w czasie. Obydwa te warunki odnoszą się w pełni do zagadnienia podziału kosztów pośrednich, jako tej kategorii ekonomicznej, która w znacznej mierze określa poziom jednostkowego kosztu produkcji.

Za podstawę do zbadania postawionego problemu posłużyły dane zebrane w gospodarstwach państwowych woj. lubelskiego, w których uprawiano chmiel. Wybór do badań gospodarstw położonych na obszarze wymienionego województwa wynika z faktu, że właśnie teren ten stanowi główny rejon (ponad 47,0% powierzchni) uprawy chmielu w naszym kraju. Źródłem materiału empirycznego była sprawozdawczość księgowa oraz odpowiednie dokumenty źródłowe za okres trzech lat gospodarczych (1975/1976—1977/1978). Kombinat Państwowych Gospodarstw Ogrodniczych w Leonowie posiada 14 zakładów, w tym 7 z plantacjami chmielu. Zakłady te zostały objęte badaniami, są to: Łęczna, Łysołaje, Mazanów, Niemce, Niezabitów, Przytoczno i Wrzosów. W badanym okresie jednostki te prowadziły swoją działalność w oparciu o pełny wewnętrzny rozrachunek gospodarczy<sup>3</sup>.

Do kosztów pośrednich zaliczono: wynagrodzenie pracowników administracyjnych (z doliczeniem ubezpieczeń społecznych i podatku od

<sup>3</sup> A. Jargiello: *Koszty i opłacalność produkcji chmielu w gospodarstwach państwowych na przykładzie Kombinatu Państwowych Gospodarstw Ogrodniczych w Leonowie*. Akademia Rolnicza w Lublinie (praca doktorska). Lublin 1980.

funduszu płac), amortyzację i remonty budynków mieszkalnych<sup>4</sup>, odsetki (usługi) bankowe, wydatki na BHP, wydatki socjalne, rentę gruntową, fundusz gminny, umorzenie budynków produkcji roślinnej oraz umorzenie maszyn i narzędzi „wspólnych”.

Do rozliczenia kosztów pośrednich przyjęto kilka kluczy podziałowych, a mianowicie: 1) płace bezpośrednie, 2) koszty amortyzacji środków trwałych, pomniejszone o amortyzację budynków mieszkalnych, gdyż element ten zaliczono do kosztów pośrednich, 3) sumę płac bezpośrednich i kosztów amortyzacji, tzw. klucz kombinowany, 4) koszty bezpośrednie, 5) wartość produkcji końcowej netto.

Następnie wyliczono udział kosztów pośrednich w kosztach bezpośrednich produkcji chmielu, w zależności od zastosowanego klucza podziałowego, wyniki zaś umieszczono w tabeli 1.

#### WYNIKI BADAŃ

Na podstawie otrzymanych wyników oraz ich analizy nie można zdecydowanie akceptować lub odrzucać któregoś z przyjętych kluczy podziałowych wskazujących raczej na to, że istnieją poważne różnice w zależności od przyjętej zasady, niż to, że któryś z nich ma wyłącznie zalety czy też wady.

Dla produkcji chmielu najniższe koszty powoduje przyjęcie za podstawę podziału kosztów pośrednich — kosztów bezpośrednich, które stanowiły średnio w badanej zbiorowości 6,0%, od 3,1% we Wrzosowie do 8,4% w Mazanowie. Przyjmując za podstawę podziału płace bezpośrednie, udział kosztów pośrednich wynosił średnio 8,8%, wahając się od 5,5% w Niezabitowie do 14,3% w Mazanowie. W przypadku przyjęcia wartości produkcji końcowej netto, koszty pośrednie stanowiły najwyższy odsetek kosztów bezpośrednich ze wszystkich analizowanych podstaw podziału. Jednocześnie obserwuje się tu największą rozpiętość zarówno pomiędzy latami, jak i gospodarstwami (od 5,1 do 42,0%, przeciętnie w trzyleciu 21,2%).

Badając udział kosztów pośrednich z zastosowaniem wyżej omówionych kluczy podziałowych — obserwuje się dość duży ich spadek (na 1 ha plantacji), zarówno w wartościach bezwzględnych, jak i względnych oraz najwyższe odchylenia od średniej. Jako kolejny klucz podziałowy służyły koszty amortyzacji, przy zastosowaniu którego koszty pośrednie wynosiły średnio w zbiorowości 12,3%, zawierające się w bardzo szerokich granicach, od 2,3% w Mazanowie do 21,2% w Łęcznej.

<sup>4</sup> Od roku gospodarczego 1976/1977 nie stosuje się w PPGR odpisów amortyzacji budynków mieszkalnych.

Tab. 1. Koszty pośrednie w zależności od  
Indirect costs depending on the

Lp.	Gospodarstwo	Lata badań *	płace bezpośrednie		koszty
			zł	% **	zł
1	Łęczna	1	95 357	11,1	210 701
2		2	57 352	5,8	182 064
3		3	49 881	3,8	277 511
4		4	65 056	6,2	223 672
5	Łysołaje	1	56 469	16,3	18 288
6		2	12 490	7,9	10 002
7		3	15 209	8,5	11 687
8		4	25 020	11,0	13 351
9	Mazanów	1	87 592	21,2	11 506
10		2	43 632	12,6	7 333
11		3	42 442	10,0	8 239
12		4	56 255	14,3	8 990
13	Niemce	1	139 672	13,7	136 814
14		2	79 769	8,5	81 198
15		3	55 407	6,4	117 376
16		4	87 928	9,2	110 478
17	Niezabitów	1	45 909	7,3	96 557
18		2	31 851	5,3	80 041
19		3	27 813	4,4	118 698
20		4	34 413	5,5	96 232
21	Przytoczno	1	125 810	17,0	17 266
22		2	73 860	12,5	13 700
23		3	56 568	9,3	15 241
24		4	82 335	12,7	15 386
25	Wrzosów	1	51 009	10,6	32 016
26		2	49 416	7,2	78 516
27		3	73 837	6,7	181 937
28		4	59 980	7,9	92 903
29	Ogółem	1	601 818	13,4	523 150
30		2	348 370	8,1	452 854
31		3	324 361	6,3	730 689
32		4	410 776	8,8	575 039

\* — 1, 2, 3 — kolejne lata badań, 4 — średnia

\*\* % kosztów bezpośrednich

Źródło: obliczenia własne na podstawie dokumentacji źródłowej gospodarstw.

przyjętego klucza podziałowego  
adopted divisional key

## Przyjęta podstawa podziału

amortyzacji	suma płac bezpośrednich i kosztów amortyzacji		koszty bezpośrednie		wartość produkcji końcowej netto	
	zł	% **	zł	% **	zł	% **
24,5	126 685	14,7	62 605	7,3	303 261	35,3
18,5	92 984	9,4	52 112	5,3	155 864	15,8
21,1	94 081	7,2	47 671	3,7	134 966	10,3
21,2	104 412	9,9	54 129	5,1	198 030	18,8
5,3	46 527	13,4	32 581	9,4	90 440	26,1
6,3	9380	6,9	11 246	7,1	18 026	11,4
6,5	14 662	8,2	6306	3,5	11 725	6,5
5,8	21 375	9,4	16 714	7,3	40 066	17,6
2,8	59 272	14,2	51 720	12,6	91 367	22,1
2,1	30 916	9,0	25 136	7,3	18 200	5,1
1,9	34 274	8,0	21 001	5,9	46 526	10,9
2,3	41 358	10,4	32 619	8,4	52 031	13,3
13,4	134 386	13,2	100 383	9,9	325 398	31,9
8,7	79 769	8,5	68 337	7,3	102 633	11,0
12,8	70 364	7,7	50 216	5,5	108 141	11,8
11,5	91 228	9,5	72 979	7,6	178 724	18,6
15,3	65 876	10,4	46 396	7,4	163 276	25,9
13,3	50 021	8,3	33 826	5,6	189 851	31,5
18,9	51 883	8,3	34 456	5,6	84 668	13,5
15,5	54 269	8,8	38 225	6,2	145 931	23,5
2,3	94 636	12,8	63 462	8,6	108 806	14,7
2,2	57 410	9,7	40 960	6,9	69 160	11,7
2,5	48 504	7,9	22 901	3,7	88 824	14,6
2,4	65 538	10,2	42 441	6,6	88 930	13,8
6,7	43 704	9,2	19 451	4,1	137 208	28,6
11,4	57 569	8,4	24 739	3,6	242 640	35,3
16,4	96 162	8,7	25 662	2,3	465 112	42,0
12,3	70 110	9,3	23 284	3,1	281 653	37,2
11,7	571 086	12,7	376 598	8,4	1 219 756	27,2
10,5	378 044	8,8	256 356	5,9	796 374	18,5
14,1	409 890	7,9	208 210	4,0	939 962	18,1
12,3	456 400	9,8	280 391	6,0	985 364	21,2

Zastosowano również klucz podziałowy kombinowany, stanowiący sumę dwóch kluczy pojedynczych, a mianowicie płace bezpośrednie i koszty amortyzacji. Wielkość ta jako podstawa podziału kosztów pośrednich — dała średni ich udział w wysokości 9,8%, o rozpiętości od 8,8% w Niezabitowie do 10,4% w Mazanowie.

Za podstawę dalszych rozważań przyjęto koszty pośrednie rozdzielone proporcjonalnie do sumy płac bezpośrednich i kosztów amortyzacji. Za celowością wyboru tego wariantu przemawiają następujące przesłanki:

1. W kosztach produkcji chmielu duży udział w porównaniu np. z gałęzią zbóż mają koszty robocizny i stąd wydaje się niesłuszne założenie, że przykładowo kosztami płac administracji czy utrzymania budynków o charakterze ogólnogospodarczym i mieszkalnym należy obciążyć obydwie gałęzie, w stopniu proporcjonalnym do kosztu robocizny w obu przypadkach. Ponadto same koszty robocizny w analizowanej gałęzi zależą w znacznym stopniu od stosowanej technologii produkcji, a to z kolei od wyposażenia w maszyny i urządzenia.

2. Analogiczną sytuację obserwuje się w przypadku przyjęcia za podstawę podziału kosztów amortyzacji, będących wynikiem zaangażowania w procesie produkcyjnym określonych środków trwałych. Elitarność badanej gałęzi produkcji wymaga stosowania ściśle określonych maszyn i urządzeń, które nie są wykorzystane w ciągu całego roku oraz w innej działalności gospodarstwa. Przydatność amortyzacji jako klucza podziału kosztów pośrednich zmniejsza się jeszcze dodatkowo na skutek zbyt dużego zróżnicowania w wyposażeniu badanych zakładów w środki trwałe związane wyłącznie z produkcją chmielarską.

3. Problematiczna wydaje się również zasada solidarnego uczestniczenia wszystkich produktów wysokością osiągniętej produkcji w ponoszeniu kosztów pośrednich. Obciążenie kosztami pośrednimi wszystkich produktów proporcjonalnie do wielkości ich produkcji globalnej czy końcowej powoduje obciążenie produkcji nieudanej, przy równoczesnym relatywnym wzroście kosztów produkcji tych artykułów, które charakteryzują się wysokimi wydajnościami jednostkowymi. Następuje więc pewnego rodzaju wypaczenie prawidłowego obrazu opłacalności poszczególnych produktów. Ponadto cała wytworzona produkcja chmielu stanowi produkcję końcową netto. Zakup obrotowych środków produkcji pochodzenia rolniczego jest znikomy lub nie występuje w ogóle, podczas gdy w pozostałych gałęziach produkcji roślinnej czy zwierzęcej zakupy te przybierają poważne rozmiary. Przyjęcie więc tak wysokich wskaźników narzutu kryje w sobie duże niebezpieczeństwo popełnienia poważnych niedokładności w rozliczaniu kosztów.

4. Przyjęcie za podstawę podziału — kosztów bezpośrednich nie wy-



daje się również słuszne, ponieważ koszty pośrednie w ogóle bądź tylko w małym stopniu są zależne od wartości wielu składowych elementów kosztów bezpośrednich (np. zużycia nawozów mineralnych, środków ochrony roślin, amortyzacji plantacji itp.). Powszechnie bowiem znaną prawidłowością jest relatywne zmniejszenie się udziału kosztów pośrednich, wobec dynamicznego wzrostu nakładów bezpośrednio produkcyjnych.

Wydaje się, że w najwyższym stopniu zostaje spełniony postulat proporcjonalności przy zastosowaniu klucza podziałowego kombinowanego, tj. sumy płac bezpośrednich i kosztów amortyzacji, wielkości wyrażającej stopień zaangażowania pracy żywej i częściowo uprzedmiotowionej. Klucz ten wpływa korygująco w kierunku złagodzenia różnic w obciążeniu kosztami pośrednimi, bowiem im lepsze wyposażenie gospodarstw w środki trwałe, tym mniej zużywa się robocizny, a więc przy wyższych kosztach amortyzacji występują niższe płace bezpośrednie. Nie bez znaczenia jest również fakt, że przy stosowaniu kluczy kombinowanych tworzy się szerszą podstawę rozliczenia kosztów pośrednich. Ponadto przy wyborze tego klucza różnice pomiędzy wysokością kosztów pośrednich wynoszą w skrajnych przypadkach 14,6%, nie mogą więc w sposób zasadniczy obniżyć porównywalności wyników badanych gospodarstw (przy pozostałych kluczach wynoszą one 62,0—91,9%).

Koszty pośrednie w konkretnym gospodarstwie powinny możliwie zbliżonym rozmiarem obciążyć w danym okresie każdą działalność bądź gałąź — o ile oczywiście nie zachodzą zmiany pociągające za sobą istotną zmianę skali kosztów pośrednich. Nie chodzi tu o zbliżone wielkości narzutu, lecz o potrzebę utrzymania w pewnej stałości określonego narzutu w kolejnych latach. Wydaje się bowiem niewłaściwe stosowanie kluczy podziałowych charakteryzujących się dużą zmiennością w czasie lub o rozbieżnym kierunku tendencji odnośnie do wielkości narzutu.

Podkreślając przydatność zastosowania sumy płac bezpośrednich i amortyzacji jako podstawy rozdziału kosztów pośrednich za ważną jego zaletę należy uznać łatwość skonstruowania takiego klucza.

#### UWAGI I WNIOSKI KOŃCOWE

Z całokształtu przeprowadzonych rozważań i uzyskanych wyników badań można sformułować następujące wnioski:

1. Szczegółowa analiza kształtowania się kosztów w zależności od różnych wielkości jako podstawy rozliczania kosztów pośrednich wykazała, że dla produkcji chmielarskiej najodpowiedniejszym kluczem podziało-

wym jest klucz kombinowany, stanowiący sumę płac bezpośrednich i kosztów amortyzacji.

2. Decyzja odnośnie do wyboru klucza podziałowego kosztów powinna być w każdym przypadku poprzedzona szczegółową analizą kształtowania się kosztów w zależności od różnych wielkości możliwych do przyjęcia za podstawę ich rozliczenia, gdyż tylko w wyniku takiej analizy możliwe jest właściwe ustalenie klucza podziałowego, a tym samym prawidłowe rozliczenie kosztów.

Wydaje się, że zarówno respektowanie przy podziale kosztów pośrednich powiązań istniejących w procesie produkcji, jak również uściślenie zakresu i zasad ich podziału, należy uznać za zgodne z postulatami uorganizowania metody rozdzielczej, co w konsekwencji prowadzi do zwiększenia obiektywności wyników rachunku kosztów.

#### РЕЗЮМЕ

Цель настоящей статьи состояла в анализе формирования уровня косвенных затрат хмелеводческого производства и оценке примененных ключей распределения, при помощи которых проводится расчет затрат на производство хмеля. Исследования проводились на основе данных, собранных в течение 3-х лет в госхозах Люблинского воеводства, занимающихся выращиванием хмеля. Применен таблично-описательный метод.

Для расчета косвенных затрат приняли несколько ключей распределения затрат, а именно: прямая заработная плата, издержки амортизации, прямые затраты, стоимость конечной чистой продукции, а также сумма прямой заработной платы и издержек амортизации. Тщательный анализ формирования затрат в зависимости от разных величин, принятого за основу расчета косвенных затрат, показал, что самым лучшим ключом распределения для хмелеводческого производства является комбинированный ключ, состоящий из суммы прямой заработной платы и издержек амортизации. Выбору ключа распределения затрат должен предшествовать тщательный анализ формирования затрат в зависимости от разных величин, которые можно принять за основу расчета; лишь в результате такого анализа можно установить нужный ключ распределения, а затем — правильный расчет затрат.

#### SUMMARY

The aim of the paper is to analyze the formation of the level of indirect costs burdening hop production and evaluation of the divisional keys used to calculate indirect costs borne at hop production. The basis to investigate the problem were the data from 3 years gathered in state farms of the Lublin region where hop was grown. The tabular descriptive method was used.

In order to calculate indirect costs in investigated objects and years, several divisional keys were adopted and these were the following: direct salaries, amor-

tization costs, direct costs, the value of the final net production, and the sum of direct salaries and amortization costs. A detailed analysis of the formation of costs depending on different values as the basis of calculating indirect costs, showed that the most appropriate divisional key for hop production is a combined key which is the sum of direct salaries and amortization costs. The decision concerning the choice of the key should in every case be preceded by a detailed analysis of the cost formation depending on different values which may be accepted as the basis of calculation since it is only as a result of such an analysis that the proper establishment of the divisional key and hence proper calculation of the costs are possible.

