

Elżbieta Sobów

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

SPECYFIKA KALKULACJI KOSZTU WYTWORZENIA PRODUKTU W ZAKŁADZIE DROBIARSKIM

1. Wstęp

Każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą stara się osiągnąć jak najlepsze rezultaty. W warunkach gospodarki rynkowej, przy dużej konkurencji, podmiot zakłada, że poprowadzi swoją działalność gospodarczą efektywniej niż jego konkurenci. Aby można było stwierdzić, czy działalność gospodarcza jest prowadzona efektywnie, należy stosować właściwe miary rezultatów działalności. Miary te muszą dać możliwość oceny wyników osiąganych w różnych obszarach działalności danego podmiotu gospodarczego [5, s. 9]. Jedną z takich miar, która jest niezbędna do oceny wyników podmiotu gospodarczego jest koszt wytworzenia produktów.

Niniejszy artykuł poświęcony jest dwóm podstawowym kategoriom kosztów wytworzenia, tj. kosztom bezpośrednim i kosztom pośrednim. Zostanie w nim przedstawiona charakterystyka wymienionych kosztów z uwzględnieniem specyfiki kosztów w zakładzie drobiarskim.

2. Charakterystyka sektora drobiarskiego

Produkty drobiarskie powstają w dziale produkcji zwierzęcej pod nazwą drobiarstwo. Dział ten dzieli się na dwa podstawowe kierunki: nieśny i mięsny. Kierunek mięsny dostarcza na rynek żywiec rzeźny pochodzący z chowu towarowego brojlerów kurzych, kaczonych i indyczych oraz drobiu wyrośniętego, a także z selekcji stad produkcyjnych – mięsnych i nieśnych. Podstawowymi produktami uboju żywca drobiowego są: mięso oraz jadalne podroby.

Sektor drobiarski charakteryzuje się zdecydowanie szybszym, w porównaniu z innymi gałęziami produkcji zwierzęcej, postępem genetycznym, technologicznym i żywieniowym. Daje to szansę na przejście w produkcji drobiu od drobnotowaro-

wego gospodarstwa rolnego do wyspecjalizowanej fermy typu przemysłowego o intensywnym systemie produkcji [2, s. 1].

Branża drobiarska wymaga specyficznego podejścia przy kalkulacji kosztu wytworzenia produktu. Prawidłowa kalkulacja kosztu wytworzenia produktu dostarcza informacji o rzeczywistym koszcie wytworzenia produktu, a to jest konieczne dla uzyskania wiarygodnych informacji decyzyjnych. Celem kalkulacji jest dostarczenie prawdziwych i rzetelnych danych do wykazania prawidłowego wyniku działalności zakładu. Dzięki poprawnie określonym jednostkowym kosztom wytworzenia produktów możemy ustalić prawidłową rentowność poszczególnych produktów – wyrobów gotowych, oraz zoptymalizować portfel produktów dla zakładu drobiarskiego.

3. Kalkulacja kosztu wytworzenia

Przez pojęcie kalkulacji trzeba rozumieć ogół czynności, dotyczących rozliczania oraz podziału kosztów na jednostkę wyprodukowanych wyrobów gotowych. Czynności te mają określać kwoty oraz struktury kosztów, jakie przypadają na każdą jednostkę kalkulacyjną produktu w ramach wyróżnionych nośników kosztów.

Ze względu na rezultaty osiągnięte przez podmiot gospodarczy to koszty produkcji podstawowej dzielą się na:

- koszty produkcji zakończonej,
- koszty produkcji niezakończonej.

W związku z tym ich wycena wymaga rzetelnego ustalenia kosztów poszczególnych produktów. Następuje to dzięki kalkulacji kosztów, która ma wpływ na wielkość kosztów. W efekcie dzięki tego rodzaju obliczeniom ustalony zostaje poziom kosztów, które to określają wynik podmiotu gospodarczego.

W zależności od czasu sporządzenia kalkulacji wyróżniamy: kalkulację wstępną, kalkulację wynikową. W zależności zaś od sposobu sporządzenia kalkulacji wyróżniamy: kalkulację podziałową, kalkulację doliczeniową.

Kalkulację wstępną sporządza się przed rozpoczęciem produkcji danego wyrobu gotowego. Kalkulacja taka oparta jest na ustalonych w zakładzie normach zużycia środków produkcji oraz czasu pracy, jak również na cenach, stawkach oraz taryfach, a także na planowanych narzutach bezpośrednich. Taka kalkulacja jest wykorzystywana w zakładzie drobiarskim przed podjęciem decyzji o rozpoczęciu produkcji nowego produktu.

Kalkulacja podziałowa dzieli się na prostą i współczynnikową. Kalkulacja podziałowa prosta polega na ustaleniu jednostkowego kosztu wytworzenia produktów jako wielkości średniej otrzymanej z podzielenia łącznej sumy poniesionych kosztów produkcji przez liczbę wytworzonych jednostek. Kalkulację tę stosuje się do obliczania kosztu jednostkowego przy produkcji masowej jednego rodzaju produktów. Kalkulację podziałową współczynnikową stosuje się zaś, gdy podmiot wytwa-

rza dwa lub więcej zbliżonych do siebie produktów z jednakowych materiałów i przy wykorzystaniu podobnej technologii. Wtedy to całość kosztów produkcji tej grupy odnosi się na jedną wspólną jednostkę ewidencyjną. Istotą tej kalkulacji jest sprowadzenie do wspólnego mianownika produktów pokrewnych. Z tego właśnie powodu ustala się współczynniki przeliczeniowe, które służą do obliczenia jednostkowego kosztu poszczególnych produktów.

Kalkulacja doliczeniowa polega natomiast na tym, że w sposób oddzielny kalkuluje się koszty wytworzenia całego przedmiotu kalkulacji objętego odrębnym zleceniem produkcyjnym. Przedmiotem takiej kalkulacji może być seria, partia, a także pewna grupa asortymentowa produktów. Są w niej wykorzystywane karty kalkulacyjne, na które odnosi się koszty bezpośrednie, dolicza się koszty pośrednie przypisane do danego zlecenia, alokowane na podstawie właściwych kluczy rozliczeniowych (takim kluczem może być np. liczba przepracowanych roboczogodzin). W ten sposób otrzymuje się indywidualny koszt każdej jednostki kalkulacyjnej. Kalkulację doliczeniową stosuje się przy produkcji drobnoseryjnej i indywidualnej.

Kalkulacja wynikowa sporządzana jest na podstawie danych zarejestrowanych na kontach w określonym czasie, np. w miesiącu. Kalkulację tę wykorzystuje się w zakładzie drobiarskim i jest ona podstawowym narzędziem dla oceny wysokości kosztu jednostkowego poszczególnych produktów. Kalkulacja wynikowa odzwierciedla rzeczywiste wykonanie założonych norm zużycia na daną jednostkę produkcji. Dzięki temu możemy porównać dane rzeczywiste ustalone w kalkulacji wynikowej z danymi planowanymi obliczonymi za pomocą kalkulacji wstępnej. Daje to podstawę do kontroli kosztów poszczególnych produktów.

Zróżnicowanie kosztów według rachunkowego sposobu odnoszenia ich na produkty tworzy podstawy do zbudowania układu kalkulacyjnego kosztów. W układzie tym koszty są grupowane w przekroju podmiotowym i przedmiotowym. Ponadto w układzie kalkulacyjnym koszty dzielimy na bezpośrednie i pośrednie.

Koszty bezpośrednie to koszty, które możemy bezpośrednio przypisać konkretnemu produktowi, na podstawie właściwych dokumentów. W skład kosztów bezpośrednich wchodzi: materiały bezpośrednio stanowiące surowiec i materiały podstawowe, wynagrodzenia bezpośrednie, tzn. płace pracowników zatrudnionych bezpośrednio przy produkcji, wraz z narzutami na te wynagrodzenia, oraz inne koszty bezpośrednie, jeśli można je odnieść bezpośrednio do konkretnego produktu.

Koszty pośrednie związane są z kolei z działaniem poszczególnych oddziałów, wydziałów lub całego podmiotu gospodarczego i dotyczą wszystkich produkowanych produktów. Przy takich kosztach nie możemy ich jednoznacznie przypisać do określonego rodzaju produktów. Koszty takie dzielimy na poszczególne produkty w sposób umowny, proporcjonalnie do przyjętego wskaźnika [4, s. 91-107].

Analizowany zakład drobiarski w 2000 r. przyjął plan kont z dokumentem dotyczącym zasad rachunkowości, który uszczegółowił i wprowadził konieczne zmiany ze względu na wymogi informacyjne właściciela oraz w celu umożliwienia

kontroli kosztów w zakładzie i podejmowania właściwych decyzji. Ponieważ właścicielem jest spółka amerykańska, pewne zmiany mają swoje źródło w metodologii kalkulacji kosztu wytworzenia według systemu amerykańskiego.

Głównym elementem tej metodologii, różnym od stosowanej wcześniej metody, jest próba prawidłowego ustalenia kosztu mięsa w produktach poprzez przypisanie zmian kosztu surowca tylko elementom zasadniczym rozbioru; wartość mięsa produktów ubocznych jest stała. Oznacza to, że zmiana ceny żywca wpływa na zmianę wartości (kosztu mięsa) elementów zasadniczych, koszt elementów ubocznych zaś wynika z cen rynkowych, a nie z ceny żywca. Podobnie koszt pracy rozbioru mięsa świeżego zostaje przypisany tylko elementom zasadniczym rozbioru; produkty uboczne (podroby, skóry, kości, mięsa drobne) i odpady nie są obciążane kosztami pracy. Inne różnice to zaliczenie do bezpośredniego kosztu wytworzenia kategorii kosztów, które według polskich zasad są zaliczane do kosztów sprzedaży. Są to: koszty załadunku i składowania oraz koszty transportu dystrybucyjnego. Od 2005 r. koszty pośredników, z wyłączeniem kosztu usług odbiorców sieciowych i hurtowych (bonusów), oraz koszty reklamy nie są zaliczane do kosztów bezpośrednich, wcześniej ta kategoria obejmowała również koszty pośredników i koszty reklamy. Bonusy – koszty usług odbiorców sieciowych i hurtowych, inaczej niż w polskiej rachunkowości, nie są kategorią kosztową, lecz zmniejszają wartość sprzedaży.

W dalszej części artykułu zostaną przeanalizowane poszczególne kategorie kosztów podzielone według kryterium klasyfikacji kosztów, jakim jest produkt finalny, generujący strukturę kosztów: koszty bezpośrednie i koszty pośrednie [6, s. 64].

4. Koszty bezpośrednie

Koszty przedsiębiorstwa ze względu na swoją różnorodność są klasyfikowane z punktu widzenia różnych kryteriów. Przyjęte przez autorkę kryterium według produktów finalnych dzieli nam koszty na bezpośrednie i pośrednie. Ze względu na przyjęte kryterium podziału struktura ta ma charakter statyczny. W związku z tym, że koszty mają różną siłę związku przyczynowo-skutkowego między zużyciem zasobów a wytwarzanymi rodzajami wyrobów, koszty działalności ujmowane są w tych dwóch zasadniczych grupach.

Zużycie zasobów, które są bezpośrednio związane z wytwarzaniem konkretnych rodzajów wyrobów, to te, które można udokumentować dowodami źródłowymi i które dadzą się normować. Zużycie zasobów na wytworzenie produktów tworzy jedną grupę kosztów, określaną jako koszty bezpośrednie wytwarzania. [6, s. 64-65]

Bezpośredni koszt wytworzenia według metodologii przyjętej przez zakład drobiarski to suma kosztów:

- surowca,
- pracy bezpośredniej,

- pozostałych materiałów bezpośrednich,
- wybranych elementów kosztu sprzedaży (ekspedycji i składowania, dostaw do klienta).

Bezpośredni koszt wytworzenia według tej metodologii zawiera więc koszty bezpośrednie definiowane według polskich zasad rachunku kosztów i dodatkowo, przypisywane bezpośrednio do produktu, pozycje kosztów sprzedaży.

Koszt surowca

Koszt surowca (koszt mięsa) to wartość mięsa w elemencie uzyskanym w procesie uboju lub rozbioru, lub odpowiednio w produkcie przetworzonym uzyskanym w procesie peklowania i przetwórstwa, bez uwzględnienia kosztów pracy i innych kosztów niezbędnych do realizacji całego procesu. W kalkulacji kosztu wytworzenia elementów mięsa świeżego przyjmowane są uzyski standardowe. Jako wielkości standardowe dla zakładu drobiarskiego ustalane są dla poszczególnych rodzajów drobiu:

- wydajność poubojowa,
- współczynnik strat na wychłodzeniu,
- uzyski elementów rozbioru,
- uzyski elementów z wykrawania do postaci podstawowych elementów handlowych.

Koszt mięsa w wyrobie przetworzonym wyliczany jest z wartości (kosztu mięsa) elementu świeżego z uwzględnieniem uzysków, zgodnie z recepturą i kartą technologiczną produktu, na poszczególnych etapach procesu produkcji.

Kolejny etap wyceny kosztu poszczególnych elementów to wycena surowca. Podstawą wyceny surowca jest średnia cena za kilogram wagi żywej ustalana przez zakład drobiarski. Nie wprowadza się rozróżnienia wartości żywca według klas. Pomimo że stosowane są różne ceny dla różnych klas wagowych, dostawca otrzymuje jedną stawkę za całą dostawę w zależności od przedziału wagowego, w którym znajdzie się średnia waga sztuki w jego dostawie. Wartość żywca w przypadku indyka ustalana jest oddzielnie dla indyczki i oddzielnie dla indora. Wartość żywca to wartość, zgodnie z Zakładowym Planem Kont, według cen nabycia, tzn. z uwzględnieniem kosztu transportu żywca i kosztu pośredników skupu. Koszt transportu własnego, który związany jest z dowozem żywca do zakładu produkcyjnego, liczony według ładowności i odległości, również jest wliczany do kosztu mięsa.

Świadczenia wydziału transportu żywca i materiałów wyceniane są po rzeczywistym koszcie. W przypadku trudności mogą być wyceniane zarówno według kosztu umownego, np. na poziomie planowanego kosztu transportu, rzeczywistego kosztu transportu z okresów poprzednich, jak i cen pobieranych za tego typu świadczenia przez obcych dostawców itp.

Różnice pomiędzy wartością świadczeń ustalonych w powyższy sposób (według kosztów umownych) a ich kosztem rzeczywistym podlegają rozliczeniu w proporcji do wartości świadczeń według kosztów umownych.

Koszt pracy

Koszt pracy bezpośredniej obejmuje, zgodnie z Zakładowym Planem Kont, wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych zatrudnionych przy liniach technologicznych wraz z narzutami będącymi pochodnymi wynagrodzeń:

- składki z tytułu ubezpieczeń społecznych,
- składki na Fundusz Pracy,
- składki na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych,

które są obliczane stosownie do obowiązujących aktualnie przepisów i zasad.

Koszt pracy przypadający na mięso świeże zostaje przypisany produktom podstawowym: odpowiednio 3 elementom zasadniczym w przypadku rozbioru kurczaka, indyka lub gęsi. Produkty uboczne i mniej cenne (podroby, skórki, porcje, mięsa drobne) oraz odpady nie są obciążane kosztami pracy.

Koszt pracy wydziałów uboju i rozbioru przenoszony jest na elementy zasadnicze rozbioru proporcjonalnie do uzysku (w kilogramach) tych elementów. Koszt pracy procesów wykrawania dzielony jest do kilograma uzysku elementu wykrawanego. Element wykrawany jest elementem głównym, dla którego przygotowana jest karta technologiczna. Uboczne elementy wykrawania nie są obciążane kosztami pracy. Koszt pracy bezpośredniej wydziału produkcji uzupełniającej, podobnie jak na rozbiorze zasadniczym, rozliczany jest na kilogram uzysku elementów zasadniczych danego wydziału.

Koszt pracy w produktach przetworzonych podlega przeliczeniu na koszt pracy w wyrobie gotowym i wykazywany jest w odrębnych pozycjach dla pracy bezpośredniej pochodzącej:

- z wydziału uboju,
- z wydziału rozbioru zasadniczego,
- z wydziału wykrawania,
- z wydziału peklowni,
- z wydziału przetwórstwa,
- z wydziału konfekcjonowania i pakowania,

z uwzględnieniem uzysków na poszczególnych etapach procesu produkcji i normy pracochłonności określonej dla każdego etapu procesu produkcyjnego.

Koszt pozostałych materiałów bezpośrednich

Pozostałe materiały bezpośrednie, które oprócz surowca stosowane są w procesie produkcji, to przyprawy i opakowania.

Podział materiałów bezpośrednich tylko na te dwie zasadnicze grupy jest konsekwentnie stosowany zarówno w Zakładowym Planie Kont, jak i w kalkulacji

kosztu wytworzenia. W każdej z tych grup, zgodnie z Zakładowym Planem Kont, wyodrębniane są dalsze jednorodne podgrupy.

Koszt pozostałych materiałów bezpośrednich produktu określany jest na podstawie zużycia przypraw, opakowań bezpośrednich oraz np.: sznurka czy etykiet na opakowaniach bezpośrednich na poszczególnych etapach procesu produkcyjnego, z uwzględnieniem straty wynikającej z procesu.

Do kalkulacji kosztu wytworzenia zużycie materiałów bezpośrednich przyjmowane jest według norm technologicznych podanych w karcie technologicznej produktu. Wartość materiałów bezpośrednich, zgodnie z Zakładowym Planem Kont, podawana jest według cen nabycia, tzn. z uwzględnieniem kosztu transportu i kosztu pośredników. Koszt materiałów bezpośrednich, podobnie jak koszt surowca i koszt pracy, jest ciągniemy w odrębnych pozycjach przez całą kalkulację kosztu wytworzenia produktu.

Koszty sprzedaży

Koszty sprzedaży obejmują koszty:

- usług wykonanych przez odbiorców sieciowych i hurtowych,
- ekspedycji (załadunku i składowania),
- transportu dystrybucyjnego,
- reklamy,
- zatrudnienia pośredników sprzedaży (z wyłączeniem kosztów usług wykonanych przez odbiorców sieciowych i hurtowych),
- pozostałe koszty sprzedaży.

Bonusy oraz koszty usług odbiorców sieciowych i hurtowych to kategoria kosztów sprzedaży, która w dotychczasowym układzie zawarta była w pozycji kosztów pośredników sprzedaży. W raportach dla właściciela ta pozycja kosztów koryguje przychody ze sprzedaży, dlatego od 2005 r. koszty usług odbiorców sieciowych i hurtowych zostały wyodrębnione.

Podział kosztów sprzedaży według powyższych kategorii jest konsekwentnie stosowany zarówno w planie kont, jak i w kalkulacji kosztu wytworzenia. Wyodrębnienie poszczególnych kategorii kosztów sprzedaży jest niezwykle istotne, ponieważ są one klasyfikowane w różny sposób w kalkulacji kosztu wytworzenia liczonego według zasad polskiej rachunkowości i według metodologii amerykańskiej. Z tej kategorii koszty dotyczące wybranych elementów kosztu sprzedaży, tj. koszty ekspedycji i składowania, dostaw do klienta, są kwalifikowane jako koszty bezpośrednie.

Ustalono dwa klucze podziałowe do rozliczenia kosztów sprzedaży: liczbę sprzedaży w tonach i wartość sprzedaży. Zastosowanie kluczy do poszczególnych kategorii kosztów sprzedaży przedstawiono w tab. 1.

Klucze alokacji kosztów sprzedaży obowiązują od 2000 r. i są stosowane, jeżeli nie ma możliwości naliczenia rzeczywistych kosztów na dany produkt.

Tabela 1. Klucze alokacji kosztów sprzedaży

Koszt sprzedaży	Klucz alokacji kosztów
Usługi odbiorców sieciowych i hurtowych	do wartości sprzedaży
Ekspedycji	do tonażu
Transportu dystrybucyjnego	do tonażu
Reklamy	do wartości sprzedaży
Pośredników sprzedaży	do wartości sprzedaży
Pozostałe koszty sprzedaży	do wartości sprzedaży

Źródło: opracowanie własne.

Określone koszty sprzedaży uwzględniane są w kalkulacji jako koszty bezpośrednie tylko dla potrzeb sprawozdawczości amerykańskiej, nie są one jednak traktowane jako koszty bezpośrednie dla potrzeb sprawozdawczości polskiej zgodnej z ustawą o rachunkowości.

5. Koszty pośrednie

Udział kosztów pośrednich, zarówno wydziałowych, jak i ogólnozakładowych, w całkowitych kosztach przedsiębiorstw jest duży i wykazuje tendencje rosnące – z tego właśnie powodu kontrola takich kosztów jest ważna. Rozliczanie kosztów pośrednich właściwie w każdym przedsiębiorstwie ma duże znaczenie. Stosowanie różnych procedur rozliczania kosztów pośrednich nie ma wpływu na ogólną sumę kosztów pośrednich, jednak dokładność rozliczania tej kategorii kosztów decyduje w bezpośredni sposób o jakości i wiarygodności danych o kosztach produktów i działań, a tym samym decyduje o trafności podejmowanych decyzji [8, s. 75-77]

Koszty pośrednie to koszty, których nie można przypisać wprost na określony produkt na podstawie pomiaru lub dokumentów źródłowych. Koszty takie związane są z ogólnymi potrzebami całego podmiotu gospodarczego lub wydziałów produkcyjnych. Koszty pośrednie grupuje się wspólnie w momencie ich poniesienia, a następnie rozlicza w wymaganym przekroju za pomocą tzw. kluczy podziałowych. Do kosztów pośrednich najczęściej zaliczamy koszty wydziałowe, koszty zarządu, koszty zakupu, koszty sprzedaży. Prawo bilansowe zezwala na rozliczanie kosztów pośrednich na produkty jedynie koszty wydziałowe lub inne związane w przedsiębiorstwie wprost z wytwarzanymi produktami [3, s. 11].

Koszty pośrednie można rozliczyć na obiekty kalkulacji za pomocą kluczy rozliczeniowych. Klucze te nie mogą być dowolne, powinny spełniać dwa podstawowe warunki:

- dać się w sposób jednoznaczny przyporządkować obiektom odniesienia, na które rozliczamy koszty,
- wyrażać przynajmniej umownie więź między łącznym ich wolumenem a sumą kosztów zagregowanych w ramach jednostki odniesienia, której koszty podlegają rozliczeniu.

Klucze rozliczeniowe należy rozumieć jako wielkości warunkujące powstanie i ewentualnie wysokość kosztów wymagających umownego podziału [7, s. 73].

Koszty wydziałowe

W zakładzie drobiarskim grupa kosztów wydziałowych obejmuje koszty pośrednie dotyczące MPK produkcji podstawowej lub odpowiednio produkcji uzupełniającej, tj.:

- wynagrodzenia pozostałych pracowników zatrudnionych na wydziale produkcyjnym (pracownicy pośrednio produkcyjni, mistrzowie, sprzątaczkę itd.);
- świadczenia z tytułu ubezpieczeń społecznych na rzecz pracowników pośrednio produkcyjnych;
- świadczenia pozostałe na rzecz pracowników bezpośrednio i pośrednio produkcyjnych, np. odzież ochronna;
- wydatki pracownicze np. podróże służbowe, telefony;
- amortyzację – maszyn i urządzeń, budynków produkcyjnych liczona do m²;
- pozostałe materiały;
- wodę – procentowy wskaźnik zużycia wody na MPK ustalony na początku roku przez osobę odpowiedzialną (lub odczyt liczników zużycia);
- energię – procentowy wskaźnik zużycia energii na MPK ustalony na początku roku przez osobę odpowiedzialną (lub odczyt liczników zużycia);
- remonty;
- usługi weterynaryjne;
- ubytki;
- pozostałe koszty;
- złożone koszty zakupu, rozliczane na wydziały produkcji podstawowej lub uzupełniającej;
- złożone koszty wydziałów produkcji pomocniczej rozliczane na wydziały produkcji podstawowej lub uzupełniającej.

Do rozliczenia kosztów wydziałowych w przekroju produktów kluczem podziałowym jest pracochłonność. Koszty alokowane są na półprodukty (produkty wytwarzane na danym wydziale, w tym również na wydziale uboju i peklowni, koszty wydziałowe MPK produkcji uzupełniającej rozliczane są na półprodukty), produkty tych wydziałów i nie obciążają wydziałów produkcji podstawowej.

Koszty ogólnoprodukcyjne

Koszty ogólnoprodukcyjne stanowią tę część kosztów ogólnych zarządu, która dotyczy sfery produkcyjnej zakładu. Do kosztów ogólnoprodukcyjnych zalicza się szczególnie koszty wyszczególnione w MPK w tab. 2.

Za klucz podziałowy kosztów ogólnoprodukcyjnych została przyjęta pracochłonność produktu.

Tabela 2. Miejsca powstawania kosztów ogólnoprodukcyjnych

Szef produkcji
Główny technolog
Inżynier kosztów (<i>industrial engineer</i>)
Badania i rozwój
Inwestycje
Dział kontroli jakości
Szef wydziału produkcji drobiarskiej
Szef wydziału produkcji przetwórczej
Szef wydziału konfekcjonowania i pakowania
Sekcja ds. systemu HACPP
Obsługa WIS
Dział ochrony środowiska
Brygada gospodarcza
Brygada obsługi produkcji
Straż przemysłowa
Dział BHP i przepisów przeciwpożarowych
Stanowisko ds. technicznych

Źródło: opracowanie własne.

Koszty ogólnoadministracyjne

Koszty ogólnoadministracyjne stanowią tę część kosztów ogólnych zarządu, która dotyczy ogólnej, nieprodukcyjnej sfery zakładu. Do kosztów ogólnoadministracyjnych zalicza się przede wszystkim koszty MPK (tab. 3).

Tabela 3. Miejsca powstawania kosztów ogólnoadministracyjnych

Prezes
Rada Nadzorcza
Członkowie Zarządu
Dyrektorzy – szefowie pionów
Komórki podległe bezpośrednio Zarządowi
Dział Organizacyjno-Prawny
Kadry i Płace
Szkola – instruktorzy zawodu
Dział administracyjno-gospodarczy
Sekcja ds. kontroli gospodarczej
Sekcja controllingu
Dział księgowości
Dział ekonomiczny
Dział informatyki
Brygada obsługi sklepów
Związki zawodowe
Służba zdrowia

Źródło: opracowanie własne.

Kluczem do rozliczenia kosztów ogólnoadministracyjnych na produkty jest pracochłonność.

Koszty ogólne zakładu to najtrudniejsze do uchwycenia elementy struktury kosztów podmiotu gospodarczego. Koszty ogólne często są trudne do wyodrębnienia, ponieważ stanowią rezultat wielu niepowiązanych ze sobą czynności lub działań. Czynności, które generują koszty, nie są na ogół powtarzalne, ich wykonywanie wymaga często skorzystania z usług różnych specjalistów [1, s. 125].

6. Podsumowanie

Przyjęcie amerykańskiej metodologii oznacza wyłamanie się omawianego zakładu drobiarskiego ze sposobu kalkulacji kosztów, jaki jest aktualnie stosowany w Polsce przez inne zakłady należące do branży. Oznacza to, że zakład drobiarski narzuca zupełnie różne marże, nieporównywalne z tymi, jakie mają wszystkie inne zakłady mięsne w Polsce. Różnice te jednak nie są drastyczne, dlatego też teoretyczne ryzyko zakładu drobiarskiego, wynikające z możliwości wypadnięcia z rynku z produktami odbiegającymi kosztami produkcji, a w następstwie tego marżami i cenami, od tego, co oferuje konkurencja, jest w tym przypadku znikome. Wdrożenie tej metodologii daje jednak możliwość wprowadzenia rzetelnej wyceny produktów i powoduje, że wiemy, na których grupach produktów zakład drobiarski zarabia, a na których traci. Dodatkowo zabezpiecza zakład przed fałszywym podwyższaniem cen produktów ubocznych poprzez ich zawyżoną wycenę, a tym samym zabezpiecza przed zawyżoną wyceną zapasów.

Literatura

- [1] Doyle D.P., *Kontrola kosztów. Element zarządzania strategicznego*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.
- [2] Dybowski G., *Polska wieś w Europie. Produkcja Drobiu*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2005.
- [3] Karmańska A. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa 2002.
- [4] Niemczyk R., *Wpływ kosztów na wynik jednostki gospodarczej*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 2002.
- [5] Nowak E. (red.), *Rachunek wyników. Vademecum rachunkowości*, Difin, Warszawa 2004.
- [6] Sobańska E. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006.
- [7] Sołtys D. (red.), *Rachunek kosztów. Elementy rachunkowości zarządczej*, AE, Wrocław 1999.
- [8] Wnuk T., *Zarządzanie kosztami – budżetowanie i kontrola*, Indor, Warszawa 2002.

SPECIFIC COST CALCULATION OF PRODUCT MANUFACTURED IN A POULTRY PROCESSING

Summary

This article presents a poultry processing plant which accepted a chart of accounts with a document concerning the rules of accounting introducing necessary changes due to its owner's information requirements in order to control the cost in a plant and to make correct decisions. Due to the fact that the owner is an American company, some changes have their origin in the methodology of cost calculation of product manufactured according to American system. Adopting American methodology involves breaking by a plant with the way of cost calculation that is currently used in Poland by another plants of this business. The implementation of this methodology gives the possibility of reliable evaluation of products and lets us know on which groups of products a poultry processing plant earns a profit and on which it incurs a loss. Additionally, it protects a plant from false cost raising of by-products by overstated evaluation, and at the same time it protects from overstated evaluation of stocks.