

Nr 14

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

Rachunkowość a controlling

Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2008

Komitet Redakcyjny

*Andrzej Matysiak (przewodniczący),
Tadeusz Borys, Jan Lichtarski, Adam Nowicki, Zdzisław Pisz,
Waldemar Podgórski, Wanda Ronka-Chmielowiec, Jan Skalik, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Ksenia Czubakowska, Maria Hass-Symotiuk, Anna Karmańska, Teresa Martyniuk,
Edward Nowak, Henryk Ronek, Jan Turyna*

Redaktor Wydawnictwa

Joanna Świrska-Korlub

Korektor

Barbara Łopusiewicz

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2008

PL ISSN 1899-3192

Druk i oprawa: Zakład Graficzny UE we Wrocławiu. Zam. 427/08

Spis treści

Słowo wstępne	11
Urszula Balon: Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego	13
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling a podejście procesowe w systemie zarządzania	22
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA funkcji personalnej – controllingowy instrument diagnozy potencjalnych zagrożeń w obszarze zarządzania personelem	32
Agnieszka Bojnowska: Model rozliczania kosztów według rachunku kosztów działań dla banku spółdzielczego – cz. I: przesłanki, etapy, mapa procesów	43
Adam Bujak: Wykorzystanie wskaźników opartych na kosztach do oceny systemu rachunkowości	51
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zakres kontroli kosztów w zakładzie ubezpieczeń	59
Iwona Chomiak-Orsa: Narzędzia controllingowe w ocenie efektywności przedsięwzięć informatycznych	66
Maciej Chorostkowski: Tytuł biegłego rewidenta tylko dla wybranych? ...	73
Janusz Czerny: Rola i znaczenie rachunkowości w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa	80
Ksenia Czubakowska: Ustalanie przychodów i kosztów świadczonych usług w ramach kontraktów długoterminowych	90
Anna Cwiąkała-Malys: Problem efektywnego wykorzystania zasobów w procesie zarządzania państwową szkołą wyższą	100
Marek Dylewski: Ewidencja kosztów zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego – wybrane problemy	114
Monika Foremna-Pilarska: Budżetowanie operacyjne przychodów a czynnik czasu	120
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Wiarygodność informacji sprawozdawczej a działalność badawczo-rozwojowa	127
Marcin Kaczmarek: Rachunkowość zadaniowa w systemie rachunkowości budżetowej jednostek sektora finansów publicznych	133
Małgorzata Kamieniecka: Rola controllingu w procedurze ustalania odroczonego podatku dochodowego	141
Zdzisław Kes: Charakterystyka prowadzonych przedmiotów w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej	148

Marcin Klinowski: Analiza cyklu życia projektu w ocenie jego efektywności	161
Katarzyna Kluska: Kontrola wewnętrzna w procesie badania sprawozdania finansowego	167
Tomasz Kondraszuk: Rachunkowość zarządcza w rolnictwie w warunkach globalizacji	174
Roman Kotapski: Problemy z budżetowaniem. Krytyka a praktyka stosowania	183
Beata Kotowska: Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie poprzez budżet wpływów i wydatków	193
Michał Jerzy Kowalski: Identyfikowanie obiektów kosztowych w rachunku kosztów działań	202
Mieczysław Kowerski: Strategie dywidendowe na rozwiniętych rynkach kapitałowych	210
Zygmunt Kral: Controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej	219
Wojciech Dawid Krzeszowski: Stopy procentowe w ocenie efektywności zabezpieczenia	228
Dorota Kuźdowicz: Analiza odchyleń w sztywnym i elastycznym rachunku kosztów planowanych	235
Grzegorz Lew: Kontrola w systemie motywacyjnym przedstawicieli handlowych	241
Teresa Martyniuk: Amortyzacja jako instrument strategicznego rachunku kosztów przedsiębiorstwa	247
Aleksandra Martynowicz: Uwarunkowania wyboru metody ustalania różnic kursowych dla celów podatku dochodowego	252
Marek Masztalerz: Analiza wartości produktu w rachunku kosztów docelowych	256
Jarosław Mielcarek: O potrzebie modyfikacji <i>time-driven ABC</i>	265
Jerzy Mońka: Wartość jako cel i płynność finansowa jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa	275
Adam Niewęglowski: Rachunek kosztów działań – wczoraj i dziś	286
Bartłomiej Nita: Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej	293
Edward Nowak: Rozwój rachunku kosztów w świetle osiągnięć szkoły wrocławskiej	318
Agnieszka Nózka: Procesowe ujęcie działalności jednostki badawczo-rozwojowej	331
Robert Paradecki: Wpływ współzależności produktów bankowych na wynik ze sprzedaży oraz cykl życia	340
Ewa Pasieczna: Oszacowanie podstawy opodatkowania metodą kosztową – studium przypadku	349
Michał Poszwa: Determinanty opłacalności jednorazowych odpisów amortyzacyjnych	357

Adam Putyra: Budżetowanie kosztów działań na podstawie <i>time-driven activity based costing</i>	363
Jolanta Rubik: Audytor a controller – sylwetka zawodowa	375
Bożena Rudnicka: Ujmowanie kosztów działalności operacyjnej w jednostkach budżetowych w świetle obowiązujących regulacji prawnych	380
Kazimierz Sawicki: Rachunkowość i controlling w małych jednostkach gospodarczych	388
Elżbieta Sobów: Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim	396
Kamila Synak: Rola rachunkowości w ograniczaniu zjawiska asymetrii informacji z perspektywy teorii agencji	404
Waldemar Szewc: Praktyczne aspekty usług controllingu w kancelarii doradztwa podatkowego	410
Alfred Szydelko: Możliwości wykorzystania informacji z ewidencji księgowej w obszarach decyzyjnych związanych z działalnością pomocniczą	420
Katarzyna Szymczyk-Madej: Cele kontroli wewnętrznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem	427
Marcin Wierzbiński: Podstawowe aspekty controllingu niepublicznej szkoły wyższej	437
Beata Zackiewicz: Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych	449

Summaries

Urszula Balon: Costs of quality meaning in the automatic enterprises	21
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling and process approach in the management system	31
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA of personnel function – the controlling tool for diagnosis of potential threats in the scope of personnel management	42
Agnieszka Bojnowska: The model of calculating costs found on Activity Based Costing for a Polish co-operative bank. Part I: The assumptions, steps, the map of processes	50
Adam Bujak: Using the leant-on-costs indicators to the evaluation of the accounting system	58
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Cost control in insurance companies	65
Iwona Chomiak-Orsa: Controlling tools for it project efficiency evaluation	72
Maciej Chorostkowski: Title of statutory auditor only for the chosens?	79
Janusz Czerny: The role and meaning of accountancy in the process of the enterprise restructuring	89

Ksenia Czubakowska: Determining revenues and costs of provided services in within the frameworks of long-term contracts	99
Anna Ćwiakala-Malys: A problem in effective usage of resources in a process of higher state school management	113
Marek Dylewski: Cost accounting of public tasks in local government units – chosen problems	119
Monika Foremna-Pilarska: Operational incomes budgeting and a time factor	126
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Reliability of financial information vs. research and development project	132
Marcin Kaczmarek: Performance accounting in a system of budget accounting of the public sector units	140
Małgorzata Kamieniecka: The role of controlling in deferred tax establishment procedure	147
Zdzisław Kes: The characteristic of learning in Department of Cost Calculation and Management Accounting	160
Marcin Klinowski: The project life cycle analysis in its efficiency evaluation	166
Katarzyna Kluska: Internal control in process of auditing of financial statement	173
Tomasz Kondraszuk: Managerial accounting in agriculture in the face of the globalization	182
Roman Kotapski: Budgeting problems in companies. A criticism of budget practice	192
Beata Kotowska: Liquidity management in an enterprise by cash flow budget	201
Michał Jerzy Kowalski: Identification of cost objects in Activity Based Costing	209
Mieczysław Kowerski: Dividends strategies in developed financial markets	218
Zygmunt Kral: Controlling result account of college	227
Wojciech Dawid Krzeszowski: Interest rates in hedging effectiveness evaluation	234
Dorota Kuźdowicz: Variance analysis in fix and flexible planned cost accounting	240
Grzegorz Lew: The control in motivation system of sales representatives ...	246
Teresa Martyniuk: The depreciation as an instrument of a company strategic cost accounting	251
Aleksandra Martynowicz: Conditions of choosing the method of calculation of the foreign exchange differences for income tax purposes	255
Marek Masztalerz: Product value analysis in the target costing process ...	264
Jarosław Mielcarek: On the need for modification of time-driven ABC ...	274
Jerzy Mońka: Value as purpose and financial liquidity as determinant of enterprise function	285

Adam Niewęglowski: Activity-Based Costing – yesterday and today	292
Bartłomiej Nita: The evolution of management accounting: from cost accounting to strategic management accounting	317
Edward Nowak: Cost accounting development on the example of scientific achievements of the Wrocław University of Economics	330
Agnieszka Nózka: Process based R&D unit operation	339
Robert Paradecki: Influence of the interdependence of bank products on the result from the sale and life cycle	348
Ewa Pasieczna: Tax base estimation by the cost Method – a case study	356
Michał Poszwa: Problems of calculating profits of tax depreciation	362
Adam Putyra: Activity Costs Budgeting Based on Time-Driven Activity Based Costing	374
Jolanta Rubik: Auditor vs controller – careers profile	379
Bożena Rudnicka: Formulating costs of operating activity in budgetary units in the light of polish accountancy act regulations and special accountancy policies referring to these units	387
Kazimierz Sawicki: Selected problems of accounting and controlling in small enterprises	395
Elżbieta Sobów: Cost of raw materials in calculation of product manufactured in a poultry processing	403
Kamila Synak: The role of accountancy in reducing information asymmetry from the Agency Theory perspectives	409
Waldemar Szewc: Practical aspects of the services of controlling in a tax consultancy office	419
Alfred Szydelko: The possibilities of using information from record accounting in decision fields connected with support centers	426
Katarzyna Szymczyk-Madej: Goals of internal control in management process	436
Marcin Wierzbński: Responsibility centres in the controlling system of university	450
Beata Zackiewicz: Techniques and tools review for cost management of new product throughout target costing (Target Cost Management)	461

Elżbieta Sobów

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

KOSZT SUROWCA W KALKULACJI KOSZTU WYTWORZENIA PRODUKTU W ZAKŁADZIE DROBIARSKIM

1. Wstęp

Koszt dla firmy to rodzaj aktywów, które w dalszym procesie produkcyjnym dają nadzieję na dokonanie wymiany i uzyskania wpływów ze sprzedaży. Koszt jako kategoria ekonomiczna określany jest przez ekonomiczne pojęcie wartości, z czego wynikają istotne konsekwencje dla rachunku kosztów. Produkcję wyrób, oblicza się koszt jednostkowy danego wyrobu, nabywając surowiec, szacuje się jednostkowy koszt nabycia. Obliczając taki koszt wyrobu czy koszt nabycia, należy zadać sobie pytanie, czy każde zużycie jest równoważne zaistnieniu kosztu, czy zużycie zawarte jest w koszcie. Odpowiedź jest zdecydowanie przecząca, ekonomiczne pojęcie kosztu wiąże się bowiem z ekonomicznym pojęciem wartości, co oznacza zużycie uzasadnione i niezbędne [1, s. 108]. Kalkulacja natomiast stanowi część składową rachunkowości zakładu i zadaniem kalkulacji jest właśnie obliczanie kosztów przypadających na dany przedmiot kalkulacji, czyli tzw. jednostkę kalkulacyjną, wyrób lub grupę wyrobów. W konsekwencji pojęcie kalkulacji sprowadza się do wykonania czynności głównie arytmetycznych, zmierzających do ustalenia kalkulowanego kosztu na jednostkę produktu lub innego przedmiotu kalkulacji [2, s. 544]. Prawidłowo przeprowadzona kalkulacja na podstawie kosztów w ujęciu ekonomicznym daje możliwość wyliczenia właściwego rzeczywistego jednostkowego kosztu wytworzenia danego wyrobu.

Przedstawione w dalszej części artykułu główne założenia stosowanej metody wyliczenia kosztu surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim odzwierciedlają, jak szczegółowo należy poddać analizie każdy rodzaj drobiu, by móc prawidłowo ustalić koszt surowca w swoich poszczególnych produktach. Zakład osiąga to, m.in. różnicując wycenę kosztu surowca w zależności od rodzaju drobiu (gęś, indyk, kurczak). W przypadku indyka istotne jest nawet to, czy jest to indor, czy indyczka. Kolejnym założeniem mającym na celu prawidłowe

wyliczenie kosztu surowca jest przypisanie zmian kosztu surowca (mięsa) tylko elementom zasadniczym rozbioru, przy jednoczesnym założeniu, że wartość surowca (mięsa) produktów ubocznych jest stała.

2. Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia

Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim 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 danego procesu.

W kalkulacjach kosztu wytworzenia elementów mięsa świeżego przyjmowane są uzyski standardowe. Dla poszczególnych rodzajów drobiu ustalane są wielkości standardowe:

- 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 na podstawie uzysków zgodnych z recepturą i kartą technologiczną produktu, na poszczególnych etapach procesu produkcji [3, s. 463].

3. Cena żywca

Podstawą wyceny surowca jest średnia cena za kilogram wagi żywej realizowana przez zakład drobiarski. Nie zostały jeszcze wprowadzone rozróżnienia wartości żywca według klas. Stosowane są różne ceny dla różnych klas wagowych, dostawca jednak otrzymuje jedną stawkę za całą dostawę w zależności od tego, w jakim przedziale wagowym znajdzie się średnia waga sztuki w jego dostawie. Wartość żywca w przypadku indyka ustalana jest oddzielnie dla indyczki i oddzielnie dla indora.

Zgodnie z planem kont wartość żywca to wartość 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, też wliczany jest do kosztu mięsa [3, s. 463].

4. Wartość (koszt surowca) tuszki

W procesie uboju, oprócz tuszki, dla pozyskania której ubój jest przeprowadzany, pozyskiwane są jeszcze uboczne elementy uboju. Wartość tuszki dla każdego rodzaju drobiu jest więc pomniejszana o wartość uzyskanych ubocznych elemen-

tów uboju, które mogą być sprzedane, przekazane do utylizacji lub przekazane do dalszej obróbki na wydziałach produkcji uzupełniającej, takich jak obróbka podrobów czy wydział pierzarski w przypadku gęsi i kaczek.

Wartość (koszt surowca) ubocznych elementów uboju jest stała; w przypadku odpadów przekazywanych do utylizacji jest to wartość ujemna. Na potrzeby kalkulacji kosztów wytworzenia wartość (koszt surowca) ubocznych elementów uboju jest ustalana statystycznie. Uzyski ubocznych elementów uboju w kalkulacji kosztu wytworzenia przyjmowane są według standardów ustalanych dla całej grupy.

Jest to założenie, w mojej ocenie, jak najbardziej uzasadnione, ponieważ wahania cen skupu żywca nie powinny wpływać na wartość odpadów, a powinny wpływać na wartość surowca przeznaczonego do dalszej obróbki. Niemniej jednak należy obserwować te różnice cen zakupu żywca na tyle uważnie, by nie doprowadzić do nieuzasadnionego zawyżenia lub zaniżenia wartości odpadów. Takie działanie byłoby prostą drogą do nieprawidłowej wyceny wartości surowca, który jest zasadniczym czynnikiem kosztowym w końcowej wycenie jednostkowego kosztu wytworzenia produktu finalnego.

W zakładzie uboju kurczaka dostawcy są rozliczani według wagi żywej, a tuszka jest ważona dopiero po wychłodzeniu. Przy obecnej organizacji procesu produkcyjnego nie ma możliwości wyodrębnienia procesu chłodzenia i ważenia tuszki przed wychłodzeniem. Ponieważ nie ma możliwości wyodrębnienia procesu wychładzania w zakładzie uboju kurczaka, standard wydajności poubojowej został określony jako stosunek wagi tuszki po wychłodzeniu (WBZ) do wagi żywej dla każdego z rodzajów drobiu. Standardy wydajności poubojowej drobiu, liczone według tak opracowanej zasady, wynoszą od 71 do 80% w zależności od tego, jakiego rodzaju jest to drób (kurczak, indyczka, indor czy gęś).

Wyliczenie wartości (kosztu surowca) tuszki (WBZ) dla każdego rodzaju drobiu wbudowane jest w model kalkulacji kosztu (wartości surowca) elementów rozbioru, który został opracowany i co tydzień wraz z aktualnymi cenami ubocznych elementów uboju jest przyjmowany przez zakład drobiarski.

5. Wartość (koszt surowca) elementów rozbioru

Wartość (koszt surowca) tuszki wychłodzonej (WBZ) przenoszona jest następnie na elementy uzyskiwane w procesie rozbioru zasadniczego. Sposób przenoszenia wartości na elementy rozbioru jest różny w zależności od tego, czy są to elementy zasadnicze rozbioru, czy też mniej cenne elementy uboczne rozbioru.

Elementy zasadnicze z rozbioru tuszki kurczaka według standardów obecnie obowiązujących to: filet kurczęcy handlowy, udo kurczęce, podudzie kurczęce.

Mniej cenne elementy z rozbioru tuszki kurczaka, według obowiązujących standardów, to: polędwiczka, skrzydło kurczęce 3-członowe, porcje kurczęce krzyżowe, porcje kurczęce mostkowe, filet do przetwórstwa (filet kl. B), filet kl. IV, mię-

so drobne kurczące kl. IIA, mięso drobne kurczące kl. IV, szyje kurczące, skórki kurczące, chrząstka, odpady produkcyjne.

Standardy uzysków elementów zasadniczych oraz mniej cennych wykazywane są w odniesieniu do tuszki, co daje możliwość porównywania różnej organizacji procesu technologicznego rozbioru. Na przykład na etapie wstępnego dzielenia tuszki pozyskiwana jest pierś z kością i ze skrzydełkami oraz ćwiartka albo noga, w zależności od zamówień rynku. Filet pozyskiwany jest na dalszym etapie dzielenia piersi z kością i ze skrzydełkami, a filet eksportowy bez poledwiczki powstaje w kolejnym etapie wykrawania fileta.

Wszystkie uzyski oraz ich wartość, zgodnie z procesem technologicznym, wliczane są z wcześniejszej, wsadowej formy elementu. Model kalkulacji kosztu (wartości surowca) elementów rozbioru uwzględnia zarówno rozbiór tuszki bezpośrednio na wymienione elementy standardowe, jak też uzysk tych elementów z części, na które dzielona jest wcześniej tuszka z piersi z kością i ze skrzydełkami oraz odpowiednio z ćwiartki lub nogi.

Standardy w rozbiorze indyka są ustalone oddzielnie dla indora i indyczki ze względu na różne uzyski, jak również duże różnice w cenach skupu indora i indyczki. Elementy podstawowe z rozbioru tuszki indyka (indora lub indyczki) to: filet z indyka, udziec z indyka, podudzie z indyka. Elementy uboczne z rozbioru indyka to: skrzydła indycze, skrzydła indycze cz. III, porcje indycze, mięso drobne z fileta indyczego, mięso drobne bez skóry, mięso drobne z udźca indyczego, skórki indycze, elementy pozaklasowe z indyka, okrawki krwiste z fileta indyczego, konfiskaty WIS, odpady miękkie.

Ten podział na elementy zasadnicze i mniej cenne elementy uboczne rozbioru stanowi standard dla grupy. Każdy inny podział według wymagań klienta jest porównywany z tym podziałem standardowym, tak aby łączna wartość elementów rozbioru nie była niższa od wartości według podziału standardowego. Model kalkulacji kosztu (wartości surowca) elementów rozbioru uwzględnia rozbiór tuszki na wymienione elementy standardowe oddzielnie dla indora i indyczki.

Elementy zasadnicze z rozbioru tuszki gęskiej to: pierś bez kości ze skórą, udziec, podudzie. Elementy uboczne z rozbioru gęsi to: korpus, szyja, kości, skóra, tłuszcz, mięso drobne z piersi ze skórą, element ze skrzydła.

Rozliczenie kosztu elementów w opracowanym modelu kalkulacji oparte jest na założeniu, że w gęsi cennym elementem jest zarówno tuszka, elementy z jej rozbioru, jak i pierze. Pierze nie jest więc traktowane jako uboczny element uboju, lecz przejmuje umownie 10% kosztu nabycia żywca (koszt zakupu + transport + koszt utylizacji odpadów z uboju). W takim podejściu pierze przejmuje również 10% kosztów uboju, łącznie z narzutami kosztów wydziałowych i ogólnych przypadających na ubój. Dalej do kosztu pierza dodawane są wszystkie koszty pracy brygad pozyskania i czyszczenia pierza oraz odpowiednio wszystkie narzuty. Podejście takie umożliwia odrębne rozliczenie pierza oraz pozostałych elementów.

6. Wartość (koszt surowca) mniej cennych i zasadniczych elementów rozbioru

Wartość mięsa (koszt surowca) mniej cennych elementów ubocznych rozbioru, w tym mięs drobnych, w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu jest stała. Zasada stałej wartości mniej cennych elementów ubocznych rozbioru jest kardynalną zasadą w metodologii zakładu drobiarskiego i na potrzeby kalkulacji kosztu wytworzenia jest ustalana statystycznie. Podana wartość, wyliczona statystycznie, przyjmowana jest wprost do kalkulacji jako wartość wsadu (koszt surowca).

Kolejna przyjęta zasada w metodologii zakładu drobiarskiego zakłada przypisanie zmian kosztu surowca tylko elementom zasadniczym rozbioru. Wartość (koszt surowca) tuszki po odjęciu wartości produktów ubocznych zostaje przypisana produktom podstawowym (zasadnicze elementy rozbioru). Wartość ta jest rozdzielana na zasadnicze elementy rozbioru na podstawie klucza wartościowego.

Klucz relacji wartościowych dla elementów zasadniczych rozbioru jest ustalany przez zakład drobiarski na podstawie zebranych cen realizacji tych elementów i na podstawie danych rynkowych. Uzyski elementów z rozbioru tuszki kurczęcej i odpowiednio uzyski z rozbioru tuszki indyczej, z indora lub indyczki oraz uzyski z rozbioru tuszki gęskiej w kalkulacji kosztu wytworzenia przyjmowane są według standardów ustalanych w odniesieniu do elementów o podstawowej obróbce handlowej. Skalkulowana na podstawie przyjętych przez zakład drobiarski współczynników wartość zasadniczych elementów rozbioru przyjmowana jest wprost do kalkulacji jako wartość wsadu (koszt surowca).

7. Wartość (koszt surowca) elementów wykrawanych

Zgodnie z przyjętą metodologią przez zakład drobiarski element uzyskiwany z wykrawania elementu zasadniczego przejmuje całą jego różnicę wartości, czyli po odjęciu wartości elementów ubocznych uzyskanych w procesie wykrawania, wyliczonych po cenach stałych. W procesie wykrawania, oprócz jednoznacznego przykładu pozyskiwania jednego elementu zasadniczego, stosowane są też cięcia tuszki w taki sposób, że najpierw uzyskiwany jest zespół elementów, a następnie przez dzielenie powstają równorzędne elementy zasadnicze. Takim przykładem jest uzysk uda i podudzia z wykrawania ćwiartki lub podziału nogi. Wartość (koszt surowca) elementów z takiego wykrawania ustala się następująco: w przypadku dwustopniowego wykrawania, gdy najpierw uzyskiwany jest zespół równorzędnych elementów, odpowiednio wprowadza się „nadrzędną” kartę technologiczną dla wykrawania tego zespołu elementów, a następnie wprowadza się kolejną kartę technologiczną dla podprocesu kolejnego ich dzielenia.

W tej pierwszej, „nadrzędnej” karcie technologicznej wykazywany jest wsad części zasadniczej, odpowiednio nieobrobionej ćwiartki lub nogi, na 100 kg uzysku

wykrawanego zespołu elementów (uda i podudzia). Jako odzysk wykazywane są elementy uboczne wykrawania. Podproces dzielenia traktowany jest podobnie jak proces rozbioru zasadniczego, a więc uzysk ustala się na 100 kg wsadu.

7.1. Wartość (koszt surowca) elementów wykrawanych z surowca z zakupu

Zasada przenoszenia wartości na element uzyskiwany z wykrawania ma również istotne znaczenie w kalkulacji kosztu wytworzenia produktów uzyskiwanych z elementów z zakupu, w odróżnieniu od tych uzyskiwanych z własnego uboju. Filet czy ćwiartka z zakupu mają inną cenę i inne są też uzyski z ich wykrawania, a więc inny jest koszt surowca (wartość mięsa), który należy uwzględnić w kalkulacji. Zarówno elementy z zakupu, jak i wszystkie elementy zasadnicze i uboczne uzyskiwane z ich wykrawania są wprowadzane z odrębnymi indeksami. Konsekwentnie dla wykrawania elementów z zakupu lub importu przygotowywane są odrębne karty technologiczne, a dla produktów przetworzonych w kartach technologicznych jest identyfikowany rodzaj surowca, tzn. czy jest to surowiec z importu, czy też z uboju własnego. Wartość elementów z importu i elementów z ich wykrawania jest przyjmowana do kalkulacji bez naliczonego cła importowego, ponieważ jest to import surowca dla późniejszego eksportu produktu i wartość cła jest odzyskiwana zgodnie z obowiązującymi przepisami celnymi. Doliczenie cła do kosztu surowca sztucznie podwyższałoby wartość zapasów, powodowałoby zawyżenie wartości produkcji w toku oraz zafalszowanie kosztu wytworzenia produktów eksportowych.

7.2. Kwalifikacja elementów krojonych na mięsa drobne

Zgodnie z przyjętą metodologią zakładu drobiarskiego element uzyskiwany z wykrawania elementu zasadniczego przejmuje całą różnicę wartości elementu, co następuje po odjęciu wartości elementów ubocznych uzyskanych w procesie wykrawania, wyliczonych po cenach stałych. Zasada ta obowiązuje również w przypadku krojenia elementów na mięsa drobne. Wartość tego mięsa musi zostać przeniesiona na kolejną postać tego samego elementu, tzn. elementu pokrojonego, i nie może być „gubiona” poprzez zamianę nazwy na nazwę mięs drobnych.

W przypadku krojenia elementów na mięsa drobne w zakładzie stosuje się:

- kompletną kartę technologiczną procesu krojenia elementu, łącznie z wyliczeniem kosztu pracy potrzebnej do jego pokrojenia;
- odpowiedni indeks dla elementu pokrojonego, np. filet kurczęcy pokrojony, udziec z indora/indycki pokrojony, podudzie kurczęce pokrojone itp.;
- prawidłowe uzyski i wartości elementów pokrojonych wprowadzone do systemu;
- prawidłową kalkulację wartości wyrobów produkowanych na podstawie elementów uzyskanych w procesie krojenia.

8. Wartość (koszt surowca) wyrobów produkcji uzupełniającej

Zgodnie z przyjętymi założeniami w zakładzie drobiarskim realizowana jest zasada, że wszystkie koszty związane z wytworzeniem określonego półproduktu/produktu obciążają dany produkt. Zasada ta jest również stosowana w odniesieniu do półproduktów/produktów wydziałów produkcji uzupełniającej (czyszczenie pierza, obróbka podrobów).

Otrzymujemy w ten sposób prawidłowo wyliczony koszt wytworzenia tych produktów, co umożliwia prawidłową ocenę rentowności wydziałów produkcji uzupełniającej, a koszty wydziałów uboju lub rozbioru nie będą zafałszowane wynikami wydziałów produkcji uzupełniającej, np. wsadem na MPK czyszczenia pierza jest 10% kosztu nabycia żywca (koszt zakupu + transport + koszt utylizacji odpadów z uboju), następnie do kosztu mięsa elementów wsadowych dodawane są wszystkie koszty pracy brygad pozyskania i czyszczenia pierza oraz odpowiednio wszystkie narzuty. O wartość wsadu na wydziały produkcji uzupełniającej odpowiednio pomniejszana jest wartość (koszt surowca) tuszki.

Rzeczywista wartość uzysków (koszt surowca) jest kalkulowana – podobnie jak wartość (koszt surowca) elementów rozbioru zasadniczego – na podstawie standardowych uzysków pierza i relacji wartościowych ustalanych dla uzyskiwanych elementów z obróbki.

9. Podsumowanie

Założenia przyjęte przy wyliczaniu kosztu surowca w zakładzie drobiarskim mają za zadanie przedstawić rzetelną informację na temat wartości kosztu surowca w danym produkcie. Jest to niezbędna informacja do prognozowania optymalnej struktury asortymentowej produkcji, ulepszania i dostosowania do potrzeb zakładu techniki i technologii wytwarzania, tworzenia wiarygodnych podstaw do ustalania korzystnych cen sprzedaży produktów. Informacja ta służy przede wszystkim analizie efektów oraz opłacalności prowadzonej działalności i skutecznej kontroli działania poszczególnych komórek, a także całej jednostki z punktu widzenia ich wpływu na wysokość kosztów jednostkowych wytwarzanych produktów [2, s. 546].

Szczegółowo przedstawione metody wyliczenia kosztu surowca stosowane w zakładzie drobiarskim mają na celu pokazanie, jak istotne jest uwzględnienie różnic wynikających z poszczególnych rodzajów mięsa w zależności od tego, czy jest to gęś, kurczak, indyk, czy indyczka. Istotne jest również to, czy mięso pochodzi z własnego uboju, czy też z zakupu. Wszystko to wpływa na wartość surowca, który jest istotnym elementem w kalkulacji kosztu wytworzenia poszczególnych produktów.

Literatura

- [1] Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.
- [2] Naumiuk T., *Koszty w rachunkowości finansowej*, Grupa Wydawnicza Infor Sp. z o.o., Warszawa 2000.
- [3] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1174, AE, Wrocław 2007.

COST OF RAW MATERIALS IN 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. This information is a very important element of managing any business activity as it gives us the possibility to better judge the situation and make a good decision which produces an effective chance of managing the firm.