

EDMUND KURTYS

KOSZTY ZAOPATRZENIA SUROWCOWEGO W PRZEMYSŁE ZIEMNIACZANYM

Opracowanie niniejsze poświęcone jest w głównej mierze istocie i treści ekonomicznej kosztów zaopatrzenia surowcowego w przemyśle ziemniaczanym. Porusza się w nim również problemy związane z rozliczaniem tych kosztów oraz dotyka się zagadnienia ich klasyfikacji.

W literaturze ekonomicznej z zakresu kosztów własnych i ich rachunku przeważa pogląd, iż koszty zaopatrzenia surowcowego jako część składowa kosztów zaopatrzenia stanowią element kosztów własnych, ponoszonych w fazie zaopatrzenia materiałowego. W działalności przedsiębiorstw przemysłowych rozróżnia się bowiem trzy jej fazy (zaopatrzenie, produkcję i zbył) zgodnie z ruchem okrężnym środków¹. W każdej z wymienionych faz działalności przedsiębiorstwa przemysłowego powstają koszty, które należałoby badać od strony ekonomicznego uzasadnienia ich poziomu².

Koszty zaopatrzenia, w tym również koszty zaopatrzenia surowcowego, podobnie jak i koszty pozostałych faz działalności, reprezentują

¹ Por. np.: Z. Fedak, *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej. Zagadnienia wybrane*, Warszawa 1962, s. 57—58 i 99—101; J. Moszczyński: hasło „Koszt”, w: *Mała encyklopedia rachunkowości*, Warszawa 1961, s. 197; S. Skrzywan, Z. Fedak, *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Warszawa 1960, s. 22—24; K. Sowowa, *Analiza międzyzakładowa kosztów w przemyśle*, Warszawa 1959, s. 105—106; Z. Sprycha, *Koszty własne w nowych zakładach przemysłowych*, Warszawa 1961, s. 43. S. Górniak, *Bilansoznawstwo w zarysie*, Warszawa 1962, s. 4 i 13; M. Klimas, *Ochrona mienia społecznego a rachunkowość przedsiębiorstw państwowych*, Warszawa 1962, s. 58; E. Hoover, *Lokalizacja działalności gospodarczej*, Warszawa 1962, s. 19.

² Jako jedno z kryteriów klasyfikacji kosztów własnych W. Malc. (*Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Warszawa 1960, s. 72 i 80) wymienia przestrzenny podział kosztów. Autor słusznie stwierdza, że podział kosztów na podstawie tego kryterium, różnicuje je według faz krążenia na koszty zaopatrzenia, produkcji i zbytu. Na podkreślenie zasługuje również fakt uznania przez autora tego podziału kosztów własnych za podział zasadniczy. Takie stanowisko wydaje się jak najbardziej uzasadnione.

wielkość nakładów pieniężnych na środki produkcji i siłę roboczą, które trzeba wydatkować w związku z zaopatrzeniem przedsiębiorstwa przemysłowego w niezbędne materiały i ich przechowywaniem.

Celowość ustalania całkowitych, pełnych kosztów własnych każdej z faz działalności jest bezsporna, gdyż umożliwia to obliczanie kosztów jednostkowych. W ten sposób istnieje możliwość pomiaru i porównywania kosztów, jak również wpływania na ich kształtowanie³. Aby jednak ten postulat realizować, konieczna jest nie tylko kwantyfikacja działalności każdej fazy, tj. ustalenie jej rozmiarów, ale również ustalenie faktycznych kosztów własnych danej fazy.

Ustalenie adekwatnych dla kosztów mierników (jednostek odniesienia) działalności, zwłaszcza w fazie zaopatrzenia, nie jest zawsze możliwe. Rozmiar działalności w fazie zaopatrzenia wyrazić można ciężarem (ilością) lub wartością zakupionych i magazynowanych w danym okresie materiałów. W przypadku bardzo licznego asortymentu zakupywanych materiałów ustalenie ich ciężaru wymaga poważnych prac obrachunkowych i dlatego rozmiar działalności w fazie zaopatrzenia jest w większości gałęzi przemysłu wyrażany wartościowo. Takie rozwiązanie ma zastosowanie zwłaszcza w tych gałęziach przemysłu, w których koszty zaopatrzenia nie odgrywają większej roli i stanowią nieznaczny odsetek w stosunku do wartości materiałów.

Wyrażanie jednak rozmiarów działalności w fazie zaopatrzenia wartością zakupionych i przechowywanych materiałów oraz porównywanie tej wielkości z poniesionymi kosztami nie jest bynajmniej rozwiązaniem poprawnym. Koszty zaopatrzenia zależą bowiem w większym stopniu od wagi aniżeli od wartości zakupywanych i przechowywanych materiałów. Wydaje się, że częstsze stosowanie w praktyce dla kosztów zaopatrzenia wartościowych mierników działalności wynika z łatwości posługiwania się nimi⁴.

W przemyśle rolno-spożywczym, do którego zalicza się również przemysł ziemniaczany, najważniejszą grupę materiałową stanowią surowce, najczęściej pochodzenia rolniczego. W tych gałęziach przemysłu szczególnego znaczenia nabiera więc problem ustalania rozmiarów działalności w zakresie zaopatrzenia surowcowego. W przemyśle ziemniaczanym rozmiar działalności w fazie zaopatrzenia surowcowego wyrażany jest ilościowo bądź to w hektarach, jeśli chodzi o działalność kontraktacyjną, bądź też w tonach, jeśli chodzi o skup czy zakup ziemniaków, natomiast gdy chodzi o zaopatrzenie przemysłu ziemniaczanego w po-

³ Por. Z. Fedak, op. cit., s. 99.

⁴ Por. M. Zembaty, *Planowanie i analiza kosztów produkcji*, Warszawa 1960, s. 26.

zostałe materiały, to rozmiar tej działalności wyrażany jest wartością zakupionych materiałów.

Na faktyczne koszty własne każdej z faz działalności przedsiębiorstwa przemysłowego składają się koszty podstawowe i koszty ogólne⁵. Koszty podstawowe są ściśle związane z zaopatrzeniem, produkcją lub zbytem. W związku z tym ustalenie, w jakim celu i w jakiej fazie miało miejsce zużycie środków produkcji lub opłacenie siły roboczej nie następuje w praktyce żadnych trudności. Koszty ogólne natomiast są związane bądź to z szeroko pojętym stwarzaniem ogólnych warunków dla prowadzenia działalności danej fazy, bądź też z przedsiębiorstwem jako całością⁶. Koszty podstawowe są związane zatem bezpośrednio z prowadzeniem działalności w danej fazie, zaś koszty ogólne powstają zarówno w związku ze stwarzaniem ogólnych warunków dla prawidłowego przebiegu procesu danej fazy, jak i w związku z zarządzaniem całym przedsiębiorstwem⁷.

Z uwagi na pośredni charakter, koszty ogólne nie mogą być wprost odnoszone do kosztów danej fazy ruchu okrężnego środków, lecz są ujmowane łącznie dla całego przedsiębiorstwa. Chcąc zatem ustalić pełne, faktyczne koszty własne każdej z faz ruchu okrężnego środków, należałoby zebrane uprzednio w ewidencji koszty ogólne rozliczyć w odpowiednim stosunku pomiędzy poszczególne fazy⁸.

Mimo że z teoretycznego punktu widzenia celowość ustalania i badania pełnych kosztów własnych każdej z faz działalności jest bezsporna, gdyż znajomość ich daje podstawę do oceny sprawności ekonomicznej przedsiębiorstwa⁹, to jednak w praktyce zrezygnowano z tego w odniesieniu do fazy zaopatrzenia i fazy zbytu, poprzestając na ustalaniu dla tych faz

⁵ Kosztów podstawowych nie należy identyfikować z kosztami bezpośrednimi oraz kosztów ogólnych z kosztami pośrednimi. Wydaje się, że słuszne stanowisko w tej sprawie zajmuje L. Kantor. (*Koszty ogólne w przemyśle socjalistycznym*, „Finanse” 1955, nr 6, s. 83), który stwierdza, że „podział kosztów przedsiębiorstwa na bezpośrednie i pośrednie ma charakter czysto metodyczny techniczno-rozliczeniowy. Podział zaś kosztów na podstawowe i ogólne wynika z charakteru organizacji produkcji i administracji i nie jest bezpośrednio związany z kalkulacją kosztów własnych”.

⁶ Por. S. Skrzywan, Z. Fedak, op. cit., s. 24, a także Z. Fedak, op. cit., s. 101—103

⁷ Por. E. Winter, *Koszty własne przedsiębiorstwa przemysłowego*, Warszawa 1952, s. 20.

⁸ Na trudności związane z przydziałem kosztów ogólnych do danej fazy zwraca również uwagę J. Dzięgielewski (*Zagadnienia rachunkowości przemysłowej dla pracowników produkcji*, Warszawa 1957, s. 78—79).

⁹ Por. H. Fiszal, *Zagadnienia cen i rachunku ekonomicznego*, Warszawa 1958, s. 23.

tylko kosztów podstawowych. Koszty ogólne natomiast wszystkich faz działalności traktuje się jako koszty ogólne fazy produkcji. Rozwiązanie takie, z teoretycznego punktu widzenia niepoprawne, gdyż powodujące znaczne zniekształcenie obrazu kosztów własnych, uzasadnia się względami organizacyjnymi i dążnością do uproszczenia rachunku kosztów. Jeśli idzie o względy organizacyjne, to zwraca się uwagę na częste występowanie wspólnych magazynów dla materiałów i wyrobów, trudności związane z ustaleniem kosztów utrzymania budynków odnoszących się do poszczególnych faz oraz trudności, jakie występują przy wyodrębnieniu z kosztów zarządu kosztów komórek trudniących się wyłącznie zaopatrzeniem czy zbytem¹⁰. Jeśli się ponadto uwzględni stały charakter kosztów ogólnych i niewystępowanie bezpośredniego związku między nimi a ilością zakupywanych materiałów czy sprzedawanych wyrobów, to można się w zasadzie zgodzić z traktowaniem w praktyce kosztów ogólnych jako kosztów fazy produkcji¹¹.

Z postępowaniem odmiennym od przedstawionego spotykamy się w tych przedsiębiorstwach, które posiadają wydzielony dział kontraktacji i skupu, tj. w przedsiębiorstwach zaopatrujących się w surowce w drodze skupu kontraktowanego¹². W przedsiębiorstwach tych dąży się do ustalenia w zasadzie pełnych kosztów zaopatrzenia surowcowego, przy czym koszty zaopatrzenia przedsiębiorstwa w pozostałe materiały ujmuje się odrębnie i to na poziomie kosztów podstawowych. Jednakże i w odniesieniu do kosztów zaopatrzenia surowcowego nie można stwierdzić, że obejmują one wszystkie koszty ogólne dotyczące tej fazy działalności, bowiem mieszczą się w nich tylko te koszty ogólne, które są ściśle związane z fazą zaopatrzenia surowcowego. Nie obejmują one natomiast kosztów utrzymania komórek zarządu przedsiębiorstwa poza działem kontraktacji i skupu w tej części, która przypada na zaopatrzenie surowcowe.

Zniekształcenie obrazu kosztów jest jednak minimalne, gdyż w kosztach ogólnych, a ściślej w kosztach ogólnozakładowych, w których nie partycypuje faza zaopatrzenia surowcowego, niewielki jest odsetek kosztów odnoszących się do zaopatrzenia surowcowego. Trzeba bowiem zdawać sobie sprawę z tego, że w kosztach ogólnozakładowych nie mieszczą się koszty utrzymania działu kontraktacji i skupu, płace wraz ze składkami ubezpieczeń społecznych pracowników tej komórki oraz inne koszty, do których podobne zalicza się w przedsiębiorstwach nie zaopatrujących się w surowce drogą skupu kontraktowanego do kosztów

¹⁰ Por. Z. Fedak, op. cit., s. 101.

¹¹ Por. S. Skrzywan, Z. Fedak, op. cit., s. 233, przypis.

¹² Por. Komentarz do Typowego Planu Kont dla państwowych przedsiębiorstw przemysłowych, Warszawa 1959, s. 157.

ogólnozakładowych, np. odsetki od kredytów na kontraktację, narzuty na utrzymanie ośrodka doświadczalnego itp. Pod uwagę można by brać jedynie takie koszty ogólnozakładowe, jak płace i ubezpieczenia społeczne dyrektora i jego zastępców, pracowników działu planowania oraz działu finansowo-księgowego (tylko częściowo, bo ewidencję rozliczeń z plantatorami prowadzi się w dziale kontraktacji i skupu) i inne koszty utrzymania tych komórek.

Szacunkowe i bardzo przybliżone obliczenia autora niniejszego opracowania wykazały, że gdyby przy rozliczaniu kosztów ogólnozakładowych brano pod uwagę także fazę zaopatrzenia surowcowego, to koszty tej fazy wzrosłyby w poszczególnych zakładach średnio od 3 do 7%, natomiast w całym przemyśle ziemniaczanym o około 5%.

Jeśli się ponadto weźmie pod uwagę względną stałość kosztów ogólnozakładowych oraz trudności w zakresie rozliczania tych kosztów¹³, to będą to dostateczne argumenty przemawiające za ich odnoszeniem w całości do fazy produkcji. Jest to z praktycznego punktu widzenia o tyle jeszcze uzasadnione, że koszty zaopatrzenia surowcowego w ostatecznym rachunku dolicza się do kosztów fazy produkcji, co ma miejsce w momencie przechodzenia surowców z fazy zaopatrzenia do fazy produkcji.

*

Potrzeby surowcowe przemysłu ziemniaczanego zaspokaja się w większości poprzez skup ziemniaków przemysłowych z plantacji objętych kontraktacją. W związku z tym cały wysiłek aparatu działów kontraktacji i skupu poszczególnych zakładów jest skierowany na rozwijanie własnej bazy surowcowej. Drugim źródłem pochodzenia surowca jest zakup ziemniaków przemysłowych od innych instytucji skupujących. Udział surowca pochodzącego z zakupu w całkowitym zaopatrzeniu surowcowym nie odgrywa jednak większej roli, a ponadto wykazuje stałą tendencję zniżkową, tak że w ostatnich latach obniżył się do nieznaczących rozmiarów¹⁴. Jeśli

¹³ Na trudności związane z rozliczaniem kosztów ogólnozakładowych zwraca uwagę wielu autorów opracowań z zakresu kosztów i ich rachunku. Stosowane w praktyce klucze podziałowe tych kosztów, nie zawsze uwzględniające zależności między tymi kosztami a wielkościami, które bierze się pod uwagę przy ustalaniu klucza rozliczeniowego kosztów, są też przedmiotem słusznej krytyki ze strony tychże autorów. Por. np. Fedak, op. cit., s. 143—154; S. Felbur, *Indywidualna i agregatowa krzywa kosztów produkcji*, Studia Ekonomiczne, nr 7, Warszawa 1962, s. 11. E. Winter, op. cit., s. 94; S. Surma, *Księgowość przedsiębiorstw przemysłowych*, Warszawa 1961, s. 724; W. Małc op. cit., s. 237—244; L. Rywik, *Klasyfikacja i rozliczenie kosztów ogólnych*, w: *Poradnik-informator dla pracowników finansowo-księgowych*. t. I, Warszawa 1958, s. 371—389.

¹⁴ Udział ziemniaków pochodzących z zakupu w ogólnym zaopatrzeniu przemysłu ziemniaczanego w ten surowiec kształtował się następująco: 1957 — 15,7%, 1958 — 10,8%, 1959 — 5,5%, 1960 — 0,3% i 1961 — 0,3%.

problem zaopatrzenia surowcowego rozpatruje się z punktu widzenia poszczególnych zakładów, to oczywiście można się również spotkać ze zjawiskiem przerzutów ziemniaków, które — rzecz jasna — dla przemysłu ziemniaczanego jako całości nie stanowią samodzielnego źródła zaopatrzenia surowcowego.

W związku z powyższym na koszty zaopatrzenia surowcowego w poszczególnych zakładach składają się przede wszystkim koszty ponoszone w związku z własnym skupem ziemniaków. Ponadto mogą wystąpić i występować koszty zakupu ziemniaków od innych zakładów i koszty zakupu ziemniaków od innych instytucji skupujących. Z uwagi na rolę pierwszych kosztów w kosztach zaopatrzenia surowcowego w przemyśle ziemniaczanym, nimi szczególnie wypada się zająć w dalszych rozważaniach. Jeśli chodzi natomiast o koszty zaopatrzenia związane z pozostałymi przejawami działalności zakładów przemysłu ziemniaczanego w fazie zaopatrzenia surowcowego ograniczamy się tylko w tym miejscu do stwierdzenia, że jako reprezentujące sobą odmienną treść ekonomiczną, powinny stanowić samodzielne ich części składowe.

Koszty ponoszone przez przemysł ziemniaczany w fazie zaopatrzenia w ziemniaki bezpośrednio od ich producentów nie są bynajmniej wielkością jednolitą zarówno z punktu widzenia ich funkcji, jak i treści ekonomicznej. Z kosztów tych można bowiem wyodrębnić koszty związane z zabezpieczeniem odpowiedniej ilości i jakości ziemniaków, a więc koszty zabezpieczenia surowcowego zaopatrzenia przemysłu¹⁵ oraz koszty związane z odbiorem od dostawcy (rolnika) ziemniaków, ich wyładowaniem i załadowaniem, transportem i ewentualnym sortowaniem (ziemniaki przeznaczone na eksport i cele jadalne) oraz okresowym przechowywaniem (przykopcowaniem i zakopcowaniem).

Pierwszą grupę kosztów zaopatrzenia surowcowego można określić mianem „kosztów kontraktacji”, drugą natomiast — „kosztów skupu”¹⁶. Taki podział kosztów zaopatrzenia surowcowego pojawił się zarówno w praktyce, jak i w teorii, w ślad za podziałem działalności przedsiębiorstw — w dziedzinie zaopatrzenia surowcowego — na działalność kontraktacyjną i działalność w zakresie skupu. Jedna i druga działalność pociąga za sobą koszty i dlatego jak najbardziej celowe jest wyodrębnianie z kosztów zaopatrzenia surowcowego kosztów kontraktacji i kosztów skupu. Godne wzmianki jest to, że taki pogląd ma

¹⁵ Z. Zakrzewski (*Polityka zbytu produktów rolnych*, Poznań 1959, s. 55) zalicza zabezpieczenie surowcowe zaopatrzenia przemysłu do jednych z najważniejszych zadań systemu kontraktacji w warunkach gospodarki socjalistycznej.

¹⁶ W dalszych rozważaniach na temat istoty kosztów zaopatrzenia surowcowego będziemy przyjmować dla uproszczenia, że składają się one wyłącznie z kosztów kontraktacji i kosztów skupu.

W literaturze przedmiotu swoich licznych zwolenników¹⁷. Spotkać się również można z odmiennym stanowiskiem, tj. z traktowaniem kosztów zaopatrzenia surowcowego jako jednorodnej wielkości, a tym samym z łączeniem kosztów kontraktacji z kosztami skupu¹⁸.

Zwolennicy łączenia kosztów kontraktacji z kosztami skupu mogą argumentować swoje stanowisko tym, że zarówno jedne, jak i drugie koszty powinny zwiększać wartość skupionych surowców. A więc wartość skupionego surowca powinna być sumą następujących składników: a) ceny płaconej dostawcy (rolnikowi), b) kosztów kontraktacji i c) kosztów skupu. Tak się rzeczywiście postępuje w praktyce w momencie wydawania skupionego surowca do produkcji czy też w przypadku jego ewentualnej sprzedaży. Nie widzimy tutaj jednak żadnych obiektywnych przyczyn przemawiających za łączeniem omawianych grup kosztów zaopatrzenia surowcowego, ani tym bardziej jakichś trudności w doliczaniu tych kosztów do ceny skupu surowca w przypadku, gdy traktuje się je w ewidencji jako odrębne wielkości.

Wydaje się, że za łączeniem kosztów kontraktacji z kosztami skupu i traktowaniem obydwu grup kosztów jako jednej wielkości mogłyby przemawiać trudności, na jakie się napotyka w praktyce przy ich rozgraniczaniu. Jest to niewątpliwie silniejszy argument od przytoczonego i dlatego do sprawy tej powrócimy jeszcze w innym miejscu.

Rozpatrzmy z kolei argumenty uzasadniające potrzebę wyłączenia z kosztów zaopatrzenia surowcowego kosztów kontraktacji i kosztów skupu.

Koszty skupu, jak już stwierdzono, obejmują koszty ponoszone w związku z przemieszczeniem produktów ze sfery produkcji rolnej do przemysłu¹⁹, a więc dotyczą one tych kosztów, które powstają w sferze cyrkulacji produktów²⁰. Koszty kontraktacji natomiast, mimo że są ponoszone przez przedsiębiorstwo przemysłowe, jednak z istoty

¹⁷ Por. np.: B. Siwoń, *Rachunek kosztów w przemyśle rolno-spożywczym*, Warszawa 1958, s. 23; E. Iwaszkiewicz, Z. Zakrzewski, *Ekonomika skupu i obrotu produktami rolnymi*, cz. II, Łódź—Warszawa 1957, s. 178; A. Liwacz, *Koszty kontraktacji w przemyśle*, „Rachunkowość” 1961, nr 10, s. 406; Branżowy Plan Kont dla przedsiębiorstw podległych Zjednoczeniu Przemysłu Ziemniaczanego, cz. I, Poznań 1959, s. 7.

¹⁸ Por. Komentarz do Typowego Planu Kont dla państwowych przedsiębiorstw przemysłowych, Warszawa 1959, s. 157; W. Gaworzewski, *Ekonomika zagadnień surowcowych i produkcyjnych w przemyśle cukrowniczym*, Warszawa 1958, s. 31—32.

¹⁹ Produkty rolne są również przemieszczane do aparatu handlowego. Powstające w związku z tym koszty są także kosztami skupu. Z uwagi jednak na przedmiot i zakres niniejszego opracowania, koszty te pozostają poza kręgiem naszych rozważań.

²⁰ Por. J. Dietl, R. Gałęcki, *Metody analizy kosztów skupu*, Warszawa 1956, s. 7.

swej dotyczą rolnictwa, czyli sfery produkcji materialnej. Słusznie zatem stwierdza B. Siwoń, że „połączenie kosztów kontraktacji z kosztami zakupu [według naszej terminologii „koszty skupu” — E. K.] wypacza ich ekonomiczną wymowę”²¹.

Koszty kontraktacji powstają na długo przed rozpoczęciem cyklu produkcyjnego ziemniaków i ponosi się je jeszcze przez cały czas jego trwania. Okres ponoszenia nakładów na działalność kontraktacyjną jest więc w naszych warunkach bardzo długi i trwa prawie dwanaście miesięcy. Celem działalności kontraktacyjnej z punktu widzenia interesów przemysłu ziemniaczanego jest — jak wiadomo — zagwarantowanie odpowiedniej ilości i jakości ziemniaków, w które zamierza się ten przemysł zaopatrzyć w okresie kampanii. Jest więc zmuszony do stworzenia sobie korzystnych warunków skupu, co pociąga za sobą koszty, które nazwano kosztami kontraktacji.

Koszty kontraktacji ponosi się w znakomitej większości w okresie poprzedzającym skup ziemniaków; mają więc one w stosunku do działalności skupowej wyraźnie antycypacyjny charakter. Do czasu zatem rozliczenia poniesionych kosztów kontraktacji na skupione i rozchodowane (zużyte do produkcji i ewentualnie sprzedane) ziemniaki, są one nakładami przyszyłych okresów²².

Efektywność kosztów kontraktacji wyraża się ilością skupionych ziemniaków z 1 ha zakontraktowanego areалу, przy założeniu, że cały plon zostaje skupiony, tzn. gdy plon handlowy równa się plonowi rolniczemu. Jednakże trzeba się również liczyć z faktem, że poniesione koszty kontraktacji w odniesieniu do pewnego obszaru plantacji mogą nie przynieść pożądanego efektu. Plantacja może bowiem ulec częściowemu lub całkowitemu zniszczeniu na skutek działania siły wyższej, wystąpienia chorób lub szkodników. Działalność kontraktacyjna, jak zresztą każda działalność gospodarcza, połączona jest więc z ryzykiem, tj. zachodzi prawdopodobieństwo niez uzyskania zamierzonych korzyści²³.

²¹ B. Siwoń, op. cit., s. 27.

²² Por. R. Raczek, Z prac nad usprawnieniem rachunku kosztów w przemyśle spożywczym, „Rachunkowość” 1962, nr 3, s. 99.

²³ R. Peretiatkowicz (*Systemy rejonizacji masy towarowej*, Warszawa 1962, s. 96) podaje następującą definicję ryzyka: „Ryzyko jest to prawdopodobieństwo poniesienia różnego rodzaju strat względnie niez uzyskania zamierzonych korzyści przy prowadzeniu działalności gospodarczej”. Sam autor przyznaje jednak, że definicja ta nie jest ani jedyna, ani też powszechna. Problem ryzyka w działalności gospodarczej jest niezmiernie istotny i wymaga niewątpliwie szukania przyczyn, które go wywołują. Zajmowanie się tym zagadnieniem wykracza jednak znacznie poza zakres niniejszego opracowania. Z szerokim omówieniem ryzyka, zwłaszcza handlowego spotkać się można w pracy niemieckiego ekonomisty G. Vieli: *Risikoverminderung durch Marktforschung*, Aarau 1956.

Pomijając nawet problem ryzyka w działalności kontraktacyjnej, trzeba zawsze się liczyć z faktem zależności poziomu plonów ziemniaków nie tylko od wielkości, jakości i racjonalności ponoszonych na ich osiągnięcie kosztów, ale również z zależnością poziomu plonów od czynników przyrodniczych, do których zalicza się jakość gleby, strukturę użytków rolnych oraz warunki atmosferyczne²⁴.

Jakość gleby wziętej pod uprawę ziemniaków, przy różnym natężeniu oddziaływania pozostałych czynników, powoduje różnice w poziomie plonów. Podobny wpływ na wysokość plonów ziemniaków mają różnice w stopniu oddziaływania pozostałych determinantów poziomu produkcji rolnej. W związku z tym można mówić o różnicach w poziomie plonów niezależnych od stopnia oddziaływania przemysłu ziemniaczanego poprzez kontraktację na produkcję rolną. Wahania plonów występują nie tylko wówczas, gdy zjawisko to rozpatruje się w ujęciu przestrzennym w danym roku, ale stwierdza się wahania plonów również, jeśli zjawisko to rozpatruje się w czasie. Na wahania plonów w poszczególnych latach i w ujęciu przestrzennym dominujący wpływ mają warunki atmosferyczne²⁵.

Jeśli efektywność kosztów działalności kontraktacyjnej jest zależna od czynników decydujących o poziomie produkcji rolnej, to potwierdza to wysuniętą już tezę, że koszty kontraktacji, jakkolwiek ponoszone są przez przemysł, to jednak dotyczą produkcji rolnej; mają one zatem te właściwości, co koszty produkcji ponoszone w rolnictwie.

Skup ziemniaków może mieć miejsce również z areалу nie kontraktowanego. W tym przypadku — rzecz jasna — koszty kontraktacji nie są ponoszone w związku z tym arealem, na którym ziemniaki wyprodukowano. Można zatem stwierdzić, że w praktyce mogą zaistnieć i istnieją dwie sytuacje, mianowicie: pierwsza — kiedy z pewnego areалу kontraktacyjnego w ogóle skupu nie ma, bądź też jest on poważnie uszczuplony, oraz druga — w przypadku której skupu dokonuje się z areалу nie objętego kontraktacją. A zatem w pierwszym przypadku część kosztów kontraktacji nie przynosi pożądanego rezultatu, w drugim natomiast określona ilość skupionych ziemniaków nie jest efektem poniesionych kosztów kontraktacji.

Koszty skupu są częścią składową kosztów rynku, które obejmują wszystkie koszty ponoszone na rynku od momentu odbioru produktów

²⁴ Por. Z. Grochowski, *Intensywność i opłacalność rolniczych spółdzielni produkcyjnych*, Warszawa 1962, s. 14 i 44; K. Sokołowski, *Ceny rolne*, Warszawa 1960, s. 15; B. Minc, *Ekonomia polityczna socjalizmu*, Warszawa 1961, s. 547—548.

²⁵ Por. M. Pohorille, *Wstęp do teorii regulowania cen rolnych*, Warszawa 1960, s. 411—416, oraz P. Dąbrowski, *Poziom i kierunki rozwoju produkcji rolniczej w Polsce*, w: *Ekonomika rolnictwa i polityka rolna*, t. 1, Warszawa 1962, s. 90.

od rolnika do momentu dostarczania ich w formie pierwotnej lub przetworzonej do rąk konsumenta²⁶. Koszty skupu w interesującym nas przypadku reprezentują tę część kosztów rynku, które powstają w związku z przemieszczeniem ziemniaków ze sfery produkcji rolnej do przemysłu ziemniaczanego. Wypada zauważyć, że koszty skupu nie obejmują całości kosztów powstających w procesie przemieszczania ziemniaków od producenta rolnego do przemysłu, bowiem nie mieszczą się w nich koszty zbytu tych produktów, ponoszone przez ich wytwórcę (np. koszty transportu do punktów skupu, koszty robocizny itp.). Przemysł ziemniaczany przejmuje na siebie część kosztów zbytu rolnika wypłacając premię za dowóz²⁷ i załadowanie ziemniaków (np. ładowanie do wagonu). Wypłat z wymienionych tytułów nie zalicza się jednak do kosztów skupu, lecz traktuje się je jako element ceny, płaconej dostawcy produktów. Istnieje również możliwość oddziaływania przemysłu w kierunku dalszego zmniejszania kosztów zbytu, ponoszonych przez rolnika, np. poprzez stworzenie gęstszej sieci punktów skupu.

Można by postawić pytanie: czy koszty kontraktacji wchodzi w skład kosztów rynku? Jeśli odpowiedź na to pytanie byłaby twierdząca, to — rzecz oczywista — byłyby one tożsame z kosztami skupu, gdyż tylko w tej formie mogłyby znaleźć się w kosztach rynku. Wydaje się jednak, że takie postawienie sprawy nie uwzględniałoby celu ponoszenia kosztów kontraktacji, które powstają w związku z oddziaływaniem przemysłu na rolnictwo w celu zorganizowania i zabezpieczenia sobie bazy surowcowej. Jeśli działalność kontraktacyjna polegałaby tylko na zawieraniu umów z rolnikami co do cen i terminów dostawy ziemniaków, to związane z tym koszty można by traktować jako koszty skupu, gdyż byłyby to tylko czynności przygotowawcze do późniejszego skupu. Wiadomo jednak, że akcja kontraktacyjna polega nie tylko i nie tyle na wymienionych czynnościach manipulacyjnych, ile na stosowaniu kompleksu środków, jak pomoc agrotechniczna i instruktażowa, zaopatrzenie w sadzeniaki, udzielanie rolnikom pomocy finansowej w formie bezprocentowego kredytu (zaliczki). Środki te łącznie z ceną mają stymulować wzrost produkcji, a tym samym i podaży produktów rolnych. Jest rzeczą nie podlegającą chyba dyskusji, że jeśli stosowanie tych środków pociąga za sobą koszty, to w żaden sposób nie można ich za-

²⁶ Por. J. Dietl, *Rynek produktów rolnych*, Warszawa 1959, s. 19. Interesujące rozważania na temat kosztów rynku spotkać można w artykule B. Markowskiego, *Koszty rynku a ceny produktów rolnych*, „Ruch Prawniczy i Ekonomiczny” 1960, nr 2.

²⁷ A. Świąciecki (*Ekonomika i planowanie przemysłu rolno-spożywczego*, Warszawa 1952, s. 124) stwierdza, że premia dowozowa kompensuje w przypadku transportu drogą bitą około 50%, a przy transporcie drogą gruntową około 25% faktycznych kosztów transportu poniesionych przez rolnika.

liczyć do kosztów przemieszczenia produktów, bo tu chodzi właśnie o stwarzanie warunków ich produkowania w dostatecznej ilości i równocześnie o jak najwyższej jakości.

Koszty skupu — w przeciwieństwie do kosztów kontraktacji — powstają w znakomitej większości równocześnie z procesem przemieszczania produktów ze sfery produkcji rolnej do przemysłu. Są jednak pewne koszty, które ponosi się przez cały rok, podczas gdy skup ma miejsce tylko w okresach podaży ziemniaków, czyli w okresie wiosennym, a przede wszystkim jesienią. Do kosztów, które powstają niezależnie od skupu, można zaliczyć koszty amortyzacji, remontów i konserwacji urządzeń punktów skupu oraz koszty dzierżawy placów.

Za odgraniczaniem kosztów kontraktacji od kosztów skupu może przemawiać to, iż lwia część kosztów kontraktacji zależna jest od wielkości zakontraktowanego areału, podczas gdy znakomita większość kosztów skupu zależna jest od ilości skupionych ziemniaków. Dlatego też dla potrzeb planowania, kontroli i analizy ekonomicznej kosztów zaopatrzenia surowcowego należałoby jako miernik dla kosztów kontraktacji przyjmować ich wielkość, przypadającą na 1 ha plantacji, natomiast takim miernikiem dla kosztów skupu mogłby być koszt skupu 1 t ziemniaków.

Przeciwko takiemu stanowisku można by postawić zarzut, że w ostatecznym rachunku koszty kontraktacji i koszty skupu przelicza się na jednostkę wagową ziemniaków, co ma miejsce w momencie przekazywania ich do przerobu. Dlaczego więc nie przyjąć wspólnego miernika dla kosztów kontraktacji i kosztów skupu, skoro w rachunku kosztów własnych ma on zastosowanie. Sprzeczność stanowisk ogranicza się właściwie tylko do kosztów kontraktacji, bo dla kosztów skupu proponujemy przy ich planowaniu, kontroli i analizie ekonomicznej ten sam miernik, który stosuje się w rachunku kosztów własnych. W odniesieniu do kosztów kontraktacji jest uzasadnione stosowanie odrębnego miernika dla potrzeb planowania, kontroli i analizy ekonomicznej tych kosztów (przez miernik ten rozumie się wielkość kosztów poniesionych na 1 ha plantacji) i odrębnego w rachunku kosztów, którym jest 1 q skupionych ziemniaków. Jest to uzasadnione, jak się wydaje, po pierwsze celowością przyjęcia odpowiednich jednostek odniesienia ułatwiających badanie tych kosztów w proporcji do rozmiarów kontraktacji, a po drugie — co już stwierdzono — koniecznością uwzględniania faktu, że nie ilość skupionych ziemniaków, ale obszar plantacji, z których je skupiono, przy założeniu *ceteris paribus*, decyduje o ogólnej wielkości tych kosztów²⁸.

²⁸ A. Liwacz (op. cit., s. 407) uważa, że dla omawianych celów należy stosować dwa mierniki, mianowicie dla stałych kosztów kontraktacji — wielkość

Z kolei należy zastanowić się nad trudnościami, na jakie napotyka się w praktyce przy rozgraniczaniu omawianych kosztów. Dotyczy to zwłaszcza kosztów płac, delegacji i transportu osobowego. Trudności te polegają na tym, że na przykład pracownik działu kontraktacji i skupu wyjeżdża w teren w sprawie odbioru surowca i równocześnie zawiera z plantatorem umowę na dostawę ziemniaków z następnych zbiorów. Istnieją również inne koszty wspólne dla działalności kontraktacyjnej i skupowej, jak koszty utrzymania działu kontraktacji i skupu wraz z kosztami osobowymi dotyczącymi stałych pracowników tego działu. Warto zauważyć, że trudności w rozgraniczaniu kosztów kontraktacji od kosztów skupu dotyczą tylko nieznacznego odsetka ogółu kosztów zaopatrzenia surowcowego. Większość kosztów natomiast może być odniesiona wprost na każdy z wymienionych rodzajów działalności w fazie zaopatrzenia. Koszty wspólne rozlicza się na poszczególne rodzaje działalności w fazie zaopatrzenia surowcowego w sposób umowny.

Z podziałem wspólnych kosztów zaopatrzenia surowcowego w sposób umowny na działalność kontraktacyjną i skupową trzeba się zgodzić, gdyż nie są znane — jak dotychczas — inne, bardziej poprawne metody podziału tych kosztów. Idzie jednak o to, aby przyjęty sposób podziału wspólnych kosztów zaopatrzenia surowcowego nie zniekształcał w sposób istotny rzeczywistego obrazu kosztów zaopatrzenia surowcowego w obydwu ich podstawowych częściach.

Po tych ogólnych uwagach na temat trudności występujących przy rozgraniczaniu kosztów kontraktacji od kosztów skupu należy przedstawić rozwiązanie stosowane w omawianej kwestii w przemyśle ziem-

zakontraktowanego areалу, a dla zmiennych kosztów kontraktacji — ilość zakontraktowanego produktu. Wydaje się, iż aczkolwiek celowość podziału kosztów kontraktacji na stałe i zmienne nie może być podważana, to jednak trudno się zgodzić z autorem, aby dla badania kształtowania się tych kosztów stosować odrębne jednostki odniesienia. Zmienne koszty kontraktacji kształtują się bowiem proporcjonalnie nie do ilości zakontraktowanego produktu, ale do wielkości zakontraktowanego areалу. Warto jeszcze dodać, że w naszych warunkach kontraktuje się nie określoną ilość produktów, lecz areał. Z areалу tego plantator zobowiązuje się w zawartej umowie dostarczyć instytucji kontraktującej cały zbiór danego produktu. W umowach podaje się co prawda ilość produktu, którą plantator powinien dostarczyć, ale jest to tylko ilość minimalna. Jeśli bez uzasadnionego powodu plantator dostarczy mniejszą ilość produktu, jest zobowiązany zapłacić karę umowną. A zatem ilość zakontraktowanego produktu nie odzwierciedla rozmiarów działalności kontraktacyjnej, a tym samym nie może być miernikiem dla zmiennych kosztów kontraktacji. Być może, że autor kładzie znak równości między ilością zakontraktowanego a ilością skupionego produktu. Są to jednak wielkości różne, nie trzeba chyba na to dowodu. Nawet i przy takiej interpretacji stanowiska autora proponowany przez niego miernik nie może być przyjęty w świetle naszej argumentacji.

niaczanym. Otóż w przemyśle tym postępuje się w sposób następujący: koszty osobowe stałych pracowników zatrudnionych w dziale kontraktacji i skupu, koszty delegacji i przejazdów tych pracowników oraz koszty transportu osobowego, powstające w okresie skupu ziemniaków, tj. od 1 września do 31 grudnia (kampania jesienna) i ewentualnie od 1 kwietnia do 31 maja (kampania wiosenna) zalicza się w całości do kosztów skupu, natomiast w pozostałych miesiącach koszty te obciążają koszty kontraktacji. Jeśli idzie zaś o pozostałe koszty zaopatrzenia surowcowego, tj. koszty, które bezpośrednio są związane czy to z działalnością kontraktacyjną, czy też z działalnością skupową, to obciążają one koszty danej działalności niezależnie od tego, w jakim okresie powstały²⁹.

Stwierdzić można zatem, że w przypadku występowania kampanii wiosennej i jesiennej oraz jeśli nie bierze się pod uwagę sezonowych wahań w kosztach, połowę wspólnych kosztów zaopatrzenia surowcowego zalicza się do kosztów kontraktacji, a połowę do kosztów skupu. Gdy natomiast kampania wiosenna nie występuje w danym zakładzie, wówczas dwie trzecie kosztów wspólnych obciąża działalność kontraktacyjną, a w jednej trzeciej odnosi się je do działalności skupowej.

Taki podział wspólnych kosztów zaopatrzenia surowcowego jest niewątpliwie poważnym uproszczeniem zagadnienia i jeśli rozwiązanie to nie jest niepoprawne — to jest ono co najmniej dyskusyjne. Wydaje się, że obiektywne trudności w rozgraniczeniu niektórych kosztów kontraktacji od kosztów skupu nie mogą być dostatecznym argumentem przemawiającym za stosowaniem takiej konwencji. Konieczność bowiem podziału kosztów wspólnych w sposób umowny nie oznacza wcale, że istnieje jakaś dowolność rozwiązań, nie licząca się ze skutkami stosowania takich czy innych zabiegów rachunkowych. Stwierdzono już, że tylko taki sposób podziału kosztów wspólnych uznać można za poprawny, który nie zniekształca w sposób istotny obrazu kosztów. Tymczasem przyjęte w przemyśle ziemniaczanym rozwiązanie jest już w swym założeniu błędne. Błąd ten polega na tym, że koszty wspólne działalności kontraktacyjnej i działalności skupowej, jako w zasadzie koszty stałe, a więc proporcjonalne do czasu, a nie do rozmiarów działalności, nie mogą być wiązane z tą działalnością. Prowadzi to do tego, że okres trwania kampanii skupowej przesądza o wielkości wspólnych kosztów zaopatrzenia surowcowego, odnoszonych do kosztów kontraktacji. A zatem im dłuższy jest ten okres, tym niższe są koszty kontraktacji i vice versa. Tak się akurat składa, że w okresie wiosennej

²⁹ Por. Komentarz do Branżowego Planu Kont dla przedsiębiorstw przemysłowych podległych Zjednoczeniu Przemysłu Ziemniaczanego, cz. II, Poznań 1959, s. 12.

kampanii skupowej występuje również ożywiona działalność kontraktacyjna i stały personel działów kontraktacji i skupu kieruje, obsługuje i kontroluje jedną i drugą działalność. Jak zatem uzasadnić, że całość kosztów z tym związanych obciąża wyłącznie koszty skupu.

W związku z tym można by postulować rezygnację z bezpośredniego przydzielania kosztów wspólnych na działalność kontraktacyjną i działalność skupową, gdyż stosowany sposób — ze względów omówionych — wypacza koszty kontraktacji i koszty skupu. Zachodziłaby wówczas potrzeba scalenia i ewidencyjnego wyodrębnienia kosztów wspólnych oraz pośredniego ich przydzielania, przy pomocy wielkości najlepiej charakteryzujących zależność zachodzącą między działalnością kontraktacyjną i działalnością skupową a kosztami wspólnymi. Trzeba jednak zdawać sobie sprawę z tego, że przy kosztach wspólnych jako kosztach stałych brak jest związku między tymi kosztami a kluczem ustalonym na podstawie danych wartościowych, np. części lub całości kosztów zaliczanych w sposób bezpośredni do kosztów działalności kontraktacyjnej i działalności skupowej. Chociaż sprawa pośredniego przydziału kosztów wspólnych wydaje się bezsporna i konieczna, to jednak bez specjalnych badań w tym zakresie trudno jest zaproponować poprawny klucz, na podstawie którego następowałoby rozliczenie kosztów wspólnych z najmniejszym błędem.

Wydaje się jednak, że badania powinny iść w kierunku określenia stopnia zaabsorbowania stałych pracowników działów kontraktacji i skupu działalnością kontraktacyjną i działalnością skupową. Doprowadziłyby one do ustalenia szczególnego rodzaju kluczy w postaci współczynników, które określałyby proporcje podziału kosztów wspólnych na każdy rodzaj działalności w fazie zaopatrzenia surowcowego.

Warto w zakończeniu dodać, że przyjmując określone współczynniki za klucz podziału kosztów wspólnych, należałoby przestrzegać zasadę, aby klucz ten był stosowany przez dłuższe okresy czasu (kilka lat) i we wszystkich zakładach — nawet gdyby okazało się, że powoduje on określony błąd. Realizacja tego postulatu zapewnia porównywalność kosztów, a tym samym pozwala otrzymać doskonały materiał do ich międzyokresowej i międzyzakładowej! analizy, gdyż eliminuje się wpływ metod rozliczeń na wahanii poziomu kosztów³⁰.

³⁰ Por. Z. Fedak, op. cit., s. 152.