

WIŚNIEWSKI FLORIAN

WPŁYW WIELKOŚCI I STRUKTURY OBROTU TOWAROWEGO NA KOSZTY W HANDLU DETALICZNYM

(Próba analizy)

Funkcjonowanie obrotu towarowego oceniamy zwykle na podstawie względnego poziomu ponoszonych kosztów. Jednakże znajomość względnego poziomu kosztów nie wystarcza na wyciągnięcie odpowiednich wniosków. Obok tego trzeba znać przyczyny, które spowodowały odpowiednie jego kształtowanie i umieć ustalić stopień ich wpływu na koszty. Istnieje wiele czynników wpływających na koszty. Niniejszy artykuł dotyczy tylko jednej ich grupy, a mianowicie wielkości i struktury obrotu. Celem jego jest przedstawienie metod analizy wpływu tych czynników na koszty.

Analiza wpływu wielkości i struktury obrotu towarowego na poziom i strukturę kosztów ma doniosłe znaczenie. Pozwala ona w konsekwencji na prawidłowe ustalanie marż w poszczególnych branżach. Z chwilą posiadania danych o wielkości względnych poziomów kosztów w poszczególnych grupach towarowych będzie można zaprzestać dotychczasowej praktyki wyznaczania marż towarowych na podstawie orientacji¹. Pominięcie względnego poziomu kosztów obrotu przy ustalaniu marż może spowodować znaczne rozbieżności między faktyczną rentownością a wykazywaną finansową.

Analiza wpływu wielkości i struktury obrotu pozwala również na prawidłowe wyznaczanie cen detalicznych i podatku obrotowego. Przy ustalaniu cen towarów w oparciu o koszty produkcji, niezbędnym elementem stają się koszty obrotu. Koszty te nie mogą być przeciętnymi całego obrotu towarowego, a muszą dotyczyć posz-

¹ Dla uniknięcia nieporozumień przyjęto definicję, że „grupa towarowa w pojęciu szczególnym, jest to umowny zestaw towaru o większym zakresie niż artykuł, dokonany pod kątem widzenia określonej cechy głównej, przyjętej z punktu widzenia określonego celu” (K. Swistun, *Zagadnienie terminologii w systemie branżowym i zasady podziału branżowego*, Warszawa 1955, s. 89).

czególnych grup towarowych. W ten sposób cena detaliczna poszczególnego towaru będzie obejmować obok kosztu produkcji i zysku prawidłową wielkość kosztów obrotu. Również jest niezbędna znajomość poziomu kosztów obrotu w poszczególnych grupach towarowych przy ustalaniu tzw. „cen równowagi”. W tym wypadku ma to znaczenie dla ustalania wielkości podatku obrotowego jako kwotowej różnicy między ceną a ponoszonymi kosztami danego towaru. Należy jednak rozumieć podatek nie na podstawie dotychczasowej praktyki, lecz jako instrument dostosowujący w pewnym stopniu popyt i podaż.

Analiza wpływu obrotu towarowego na koszty jest nieodzownym warunkiem analizy porównawczej wyników przedsiębiorstwa w czasie. W dotychczasowych sposobach analizy dynamiki kosztów obrotu towarowego jako zasadniczy brak należy uznać pomijanie w nich określania stopnia wpływu struktury obrotu na koszty. W konsekwencji w badanym przedsiębiorstwie malejący lub rosnący względny poziom kosztów spowodowany zmianą struktury obrotu może być przypisany zwiększeniu się lub spadku obrotu masy towarowej².

Dokonywanie analizy wpływu wielkości i struktury obrotu na poziom i strukturę kosztów jest niezbędnym elementem badania efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw handlowych. Brak znajomości kształtowania się kosztów w zależności od wielkości obrotu, jak również struktury towarów, unicestwia prawie całe takie badania. W tym zakresie szczególne znaczenie ma omawiana analiza dla ustalenia efektywności sprzedaży poszczególnych grup towarowych oraz dla określenia optimum obrotu danej grupy w poszczególnych przedsiębiorstwach. Powyższe badanie jest konieczne przede wszystkim dla kosztów utrzymania bazy materiałowo-technicznej, kosztów przewozów i płac, które są najbardziej związane z wielkością i strukturą obrotu. Spośród nich na pierwszym miejscu należy postawić koszty utrzymania bazy materiałowo-technicznej. Znajomość poziomu tych kosztów w poszczególnych grupach towarowych pozwala na przeprowadzenie badania efektywności inwestycji w handlu. Takie natomiast badanie jest konieczne dla prawidłowego projektowania nowych urządzeń inwestycyjnych. W ten sposób można będzie jedynie wyeliminować wypadki przeznaczenia nietypowych urządzeń do sprzedaży danych grup towarowych i przez to nierentownych.

² Przyczyny powstawania tych zjawisk podaje E. Kurtys, *Zagadnienie usprawnienia ewidencji księgowej kosztów obrotu towarowego*, „Zeszyty Naukowe WSE w Poznaniu” 1957, nr 3, s. 132—133).

Na podstawie przytoczonych powodów można stwierdzić, iż w całości badań gospodarczych handlu analiza wpływu wielkości i struktury obrotu na poziom i strukturę kosztów ma bardzo poważne znaczenie. W związku z tym poświęcono temu zagadnieniu znaczną uwagę w literaturze zajmującej się analizą działalności handlowej. Dorobek dotychczasowy w tym zakresie można podzielić na trzy grupy, a mianowicie:

1. Prace dotyczące ewidencji kosztów według rodzajów towarów;
2. Prace obejmujące całością badania wpływu obrotu na poziom i strukturę kosztów;
3. Prace zajmujące się tylko analizą wpływu obrotu na koszty.

Prace odnoszące się do problemu ewidencji kosztów nie posiadają dla nas istotnego znaczenia, ze względu na skoncentrowanie naszej uwagi na analizie kosztów, jak również ich dezaktualizację z powodu postępu technicznego w ewidencji, szczególnie księgowej i statystycznej. Wymienić tu można zasadniczo dwie prace radzieckie Bakanowa i Riauzowa³. Obie jednak prace można traktować jako nieaktualne w wypadku, gdy badanie będzie przeprowadzone przy pomocy nowoczesnych metod ewidencji.

Druga grupa prac poza problematyką ewidencji obejmuje również analizę kosztów. Ten charakter prac można najlepiej scharakteryzować na przykładzie książki A. Biełowa⁴. Obok sposobów przeprowadzenia ewidencji kosztów według poszczególnych rodzajów towarów w pracy tej dużo miejsca zajmują metody ich analizy. Wychodząc ze stwierdzenia, że asortyment towarów wpływa nie tylko na wielkość, ale i na strukturę kosztów, autor przeprowadza oddzielnie analizę zasadniczych rodzajów kosztów, jak płac, transportu, ubezpieczeń towarów, opakowań i ubytków. Jednak metody podane przy analizie poszczególnych rodzajów kosztów opierają się w tym wypadku na wskaźnikach planowanych. Wobec tego analiza sprowadza się w tym wypadku do kontroli wykonania planu i ustalenia przyczyn odchyień od niego. Wyniki jej będą więc wówczas właściwe, jeżeli wskaźniki planowane były prawidłowo ustalone. Należy jednak

³ M. Bakanow, N. Sachnowski, *Organizacja ewidencji kosztów obrotu towarowego według nowych zasad*, „Buchgałtiskij Uczot”, 1940, nr 1–2; N. Riauzow, *Jak zmierzyć wielkość wpływu zmiany struktury obrotu towarowego na dynamikę i średni poziom kosztów obrotu*, „Buchgałtiskij Uczot”, 1946, nr 8–9.

⁴ A. Biełow, *Mietodika, analiza i planirowanije izdierżek obraszczienija w torgowle*, Moskwa 1948.

stwierdzić, że w zasadzie planowanie odbiegało w dużej mierze od rzeczywistości, a stąd wskaźniki ustalone w planie były nierealne, a przez to nierealna cała analiza. Dalszym problemem są metody analizy kosztów w przekroju grup towarowych. W pracy tej podano ich znaczną ilość, ale większość z nich w handlu detalicznym nie posiada praktycznego zastosowania, bo nie ma możliwości ich zrealizowania (średnia odległość przewozu w handlu miejskim).

Ostatnia grupa prac odnosi się do samej analizy kosztów obrotu. W niej ujęto również i zagadnienia analizy wpływu wielkości i struktury obrotu na poziom i strukturę kosztów. Z literatury polskiej można w tym zakresie wymienić pracę J. Boducha⁵, A. Machnowskiego i współautorów⁶ oraz J. Dietla i R. Gałęckiego⁷.

J. Boduch w swej pracy podaje za radzieckimi autorami sposób obliczenia wskaźnika wpływu zmiany struktury obrotu na poziom kosztów, albo tzw. wskaźnik chłonności kosztów w obrocie. Podstawą wyliczenia tego wskaźnika są wielkości okresu ubiegłego, a więc stosowana jest tu analiza w rozwoju dynamicznym, a nie porównywanie z planem. Wskaźnik ten może być wyliczony dla ogółu kosztów lub dla poszczególnych rodzajów. W ten sposób można ustalić wpływ struktury obrotu na ogólny poziom kosztów albo ich grupy rodzajowe. W połączeniu z metodą łańcuchowych podstawień, zwaną inaczej metodą wskaźników korygujących, otrzyma się również wpływ wielkości obrotu. Ten sam problem podobnie został rozwiązany we wspomnianym podręczniku Machnowskiego i współautorów. Istotne znaczenie posiada w tej analizie moment badania wyników w czasie, a nie porównywanie z planem. Jednak analiza ta nie wyczerpuje wachlarza zagadnień związanych z wpływem obrotu na koszty. Poważnym brakiem tej metody jest trudność stwierdzenia, w jakim stopniu zmiana względnego poziomu kosztów w danej grupie towarowej ma związek ze zmianą wielkości obrotu towarowego tej grupy. Nie daje ona również odpowiedzi, jak przedstawia się tendencja rozwojowa względnego poziomu kosztów w ciągu dłuższego okresu czasu w poszczególnych grupach towarowych. Na pierwsze zagadnienie można otrzymać odpowiedź przez zastosowanie wskaźnika elastyczności kosztów. Wskaźnik ten wyraża „stopień

⁵ J. Boduch, *Analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstw handlowych*, Poznań 1953.

⁶ A. Machnowski, L. Zienkowski i M. I. Ziomek, *Sprawozdawczość i statystyka dla technikum handlowego*, Warszawa 1954.

⁷ J. Dietl, R. Gałęcki, *Metody analizy kosztów skupu*, Warszawa 1957.

zmiany kosztów na skutek zmiany obrotu towarowego"⁸. Nie daje więc on również odpowiedzi na drugą część pytania.

Praktyczny sposób przeprowadzania analizy kosztów wykazała w swej pracy D. Iwaszkiewicz⁹. Jej badanie sprowadzało się jednak do uzyskania przeciętnych, typowych wielkości w skali krajowej dla potrzeb planowania. Poza tym zagadnienie powyższe było marginesowo traktowane w artykułach dotyczących analizy kosztów obrotu towarowego.

Nie można również zapomnieć o literaturze zagranicznej na ten temat. W pracy Bakanowa i Tatura na temat analizy¹⁰, problem powyższy przedstawiony jest obszerniej aniżeli w omówionej pracy J. Boducha, ale analiza sprowadza się do wykonania planu, a stąd ma te same braki co praca Biełowa. Inny autor w swej pracy¹¹ opiera się na porównywaniu wielkości w czasie, ale sprowadza również zagadnienie do wskaźnika chłonności. Przyczyny natury technicznej nie pozwalają na szczegółowe omówienie literatury zachodnio-europejskiej. Spośród różnych kierunków zasługuje na uwagę analiza współzależności kosztów ze średnią ilością transakcji w poszczególnych grupach towarowych. Doświadczenia Joel Dean¹² wykazują, że ten kierunek opierając się na koszcie marginalnym pozwala w szerokim zakresie na ustalenie optimum obrotu poszczególnymi grupami towarowymi i odpowiednią dla nich organizację pracy.

Po ocenie dotychczasowego dorobku teoretycznego należałoby przedstawić uwagi odnośnie do problemu analizy kosztów, które wysunięto na podstawie uzyskanych doświadczeń z przeprowadzenia jej w jednym z przedsiębiorstw handlowych¹³. Trzeba podkreślić, że analiza wyników uzależniona jest w pewnym stopniu od metody do-

⁸ Tamże, s. 68—69.

⁹ D. Iwaszkiewicz, *Analiza kosztów sklepowych MHD w wybranych branżach*, Warszawa 1952.

¹⁰ M. I. Bakanow i S. K. Tatur, *Analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstw i organizacji handlowych*, Warszawa 1951.

¹¹ N. N. Riauzow, *Statystyka handlu radzieckiego*, Warszawa 1950.

¹² J. Dean, *Department Store Cost Functions*, Studies in Mathematical Economics and Econometrics, Chicago 1946, s. 222—254.

¹³ Powyższą analizę przeprowadzono w Powszechnym Domu Towarowym w Poznaniu za czas od 1 I do 31 III 1956 r. w ramach badań prowadzonych przez Katedrę Statystyki WSE w Poznaniu.

konania całego badania, a więc czy będzie ono przeprowadzone jako badanie wyczerpujące, czy też metodą reprezentacyjną.

Dotychczasowy stan ewidencji księgowej był przyczyną, że i w tym wypadku ograniczono się do zastosowania badania monograficznego. Wpłynęło to na czasowy zakres badania, a mianowicie wzięto pod uwagę tylko I kwartał 1956 r., jak również na specyficzne rozliczanie niektórych kosztów przy pomocy kluczy podziałowych. Problem mniejszy oparto na analizie kosztów obrotu według grup towarowych. Do badania przyjęto 26 grup towarowych. Względny poziom kosztów, jak również ich struktura kształtowały się w badanym kwartale w wielkościach podanych na załączonej tablicy nr. 1. Zauważyć można, że względny poziom kosztów jest różny dla poszczególnych grup towarowych.

Wobec tego pierwszym elementem analizy będzie poznanie stopnia kosztowności poszczególnych grup towarowych. Ma to bardzo duże znaczenie dla oceny wpływu poszczególnych grup towarowych na ogólną wielkość kosztów obrotu w przedsiębiorstwie. Dane wskazują, że najwyższe koszty są w grupach zabawek, chemii gospodarczej, artykułów różnych i pasmanterii, w których względny poziom jest dwa razy większy od przeciętnej przedsiębiorstwa. W grupach konfekcji lekkiej, ciężkiej, nakryć głowy, pończoch, i skarpet wielkość względnego poziomu kosztów jest podobna do ogólnego poziomu w przedsiębiorstwie.

Interesująco przedstawia się również dyspersja względnego poziomu kosztów. Z tablicy wynika, że odchylenie od najwyższego względnego poziomu kosztów, który wynosi w grupie zabawek 15,43, od średniego względnego poziomu kosztów kształtującego się na poziomie 4,94, wynosi ponad 10,5%, a natomiast od najniższego, w grupie artykułów muzycznych, stanowi tylko ponad 2%. Jest to wynikiem wpływu struktury obrotu.

Struktura obrotu w badanym okresie spowodowała wystąpienie większej ilości grup towarowych o względnym poziomie kosztów wyższym od ogólnego poziomu kosztów dla całego przedsiębiorstwa. Udział procentowy bowiem tych grup w ogólnym obrocie jest bardzo mały w porównaniu z kilkoma grupami towarowymi, których poziom kosztów odpowiada przeciętnym, lub jest od niego niższy.

Dalszym etapem analizy jest porównanie względnych poziomów kosztów w ramach podgrup towarowych. Pozwala to stwierdzić w jakim stopniu zachodzą różnice w kształtowaniu się kosztów wewnątrz poszczególnych grup towarowych.

Tablica 1

Struktura i względny poziom kosztów w poszczególnych grupach towarowych w I kwartale 1956 r.¹⁾

Lp.	Grupa towarowa	Wzgl. poziom kosztów w % do obrotu	Struktura kosztów obrotu %	
			koszty zmienne	koszty względnie stałe
1	2	3	4	5
1	Wełna	3,23177	64,8	35,2
2	Bawełna	4,19885	61,5	38,5
3	Jedwab	3,24962	60,9	39,1
4	Firany	3,79387	62,8	37,2
5	Ceraty	4,19067	58,6	41,4
6	Artykuły dekoracyjne	3,42509	62,6	37,4
7	Pasmanteria	10,32131	48,0	52,0
8	Konfekcja lekka	5,00502	52,2	47,8
9	Nakrycia głowy	5,20523	50,6	49,4
10	Pończochy i skarpety	4,92539	54,7	45,3
11	Konfekcja ciężka	5,29433	54,9	45,1
12	Futra	3,20370	49,5	50,5
13	Obuwie	3,78888	53,9	46,1
14	Galanteria skórzana	6,04455	48,8	51,2
15	Kosmetyka	13,16699	54,2	45,8
16	Chemia gospodarcza	11,94457	54,1	45,9
17	Papier	9,49608	49,3	50,7
18	Ceramika i szkło	9,79126	56,7	43,3
19	Gospodarstwo domowe	8,11182	67,9	32,1
20	Zabawki	15,43125	49,1	50,9
21	Art. muzyczne	2,87663	63,8	36,2
22	Art. fotooptyczne	4,02371	62,2	37,8
23	Art. motoryzacyjne	8,36738	60,4	39,6
24	Art. elektrotechniczne	4,26282	56,0	44,0
25	Art. sportowe	7,35105	50,2	49,8
26	Art. różne	13,55736	60,7	39,3
	R a z e m	4,94194	56,1	43,9

¹⁾ Dane zaczerpnięte z PDT w Poznaniu.

Po zorientowaniu się w rozbieżnościach między podgrupami poszczególnych grup towarowych pod względem ich kosztochłonności, należało przejść do scharakteryzowania ich struktury w poszczególnych grupach towarowych. Ma to znaczenie dla określenia stopnia wpływu zmian wielkości kosztów danej grupy towarowej.

Jak się okazuje z załączonej tablicy, w niektórych grupach towarowych bardzo duży udział mają koszty względnie stałe¹⁴. Są to grupy galanterii skórzanej, pasmanterii, papieru, zabawek oraz futer. Można powiedzieć, że poza grupą futer, w pozostałych stan ten jest między innymi wynikiem małego wykorzystania urządzeń z powodu niskiego obrotu towarowego. W grupie futer i galanterii skórzanej natomiast stopień wykorzystania czynników wpływających na koszty zmienne jest wyższy aniżeli stopień wykorzystania czynników wpływających na koszty stałe. O tym zaś, że wielkość obrotu towarowego nie jest decydującym czynnikiem przy tych dwu grupach towarowych, przekonują ich względne poziomy kosztów.

W grupach towarowych gospodarstwa domowego i wełny jest odwrotnie. Koszty względów zmienne stanowią w nich $\frac{2}{3}$ wszystkich poniesionych nakładów. Poważny udział kosztów względnie zmiennych można zaobserwować w grupach bawełny, jedwabiu, firan, artykułów dekoracyjnych, muzycznych, fotooptycznych, motoryzacyjnych, różnych. Koszty względnie zmienne tych grup przekraczają 60% ogółu nakładów. Oznacza to, że przy dużych odchyleniach w obrocie danej grupy towarowej, następować będzie również zmiana poziomu absolutnego kosztów, natomiast poziom względny nie będzie ulegał poważniejszym zmianom. Wobec tego, w tych grupach dane otrzymane za okres kwartalny mogą być w najwyższym stopniu traktowane jako wielkości przeciętne kwartału. Trzeba tu jednak zrobić zastrzeżenie odnośnie do dwu grup, a mianowicie artykułów muzycznych i motoryzacyjnych. W artykułach muzycznych nastąpiło bardzo silne obniżenie obrotu w miesiącu lutym badanego okresu z powodu

¹⁴ Dla celów analizy, koszty sklasyfikowano na względnie zmienne i względnie stałe. Do kosztów względnie zmiennych zaliczono: płace i narzuty na płace pracowników operatywnych, koszty przewozu towarów i opakowań oraz ich ubezpieczenie, koszty pakowania towarów, podróże służbowe pracowników operatywnych i odsetki. Kosztami względnie stałymi objęto płace i narzuty na płace pracowników administracyjnych, utrzymanie nieruchomości i ruchomości, koszty biurowe, delegacje służbowe pracowników pozaoperatywnych, koszty utrzymania transportu własnego, koszty reklamy i inne.

braku dostaw towarowych, natomiast w artykułach motoryzacyjnych w miesiącu marcu z powodu zamknięcia stoiska sprzedażowego. Stąd wysokie względne poziomy kosztów w tych dwu grupach w lutym i w marcu nie są typowe. Problem ten trzeba mieć na uwadze przy prowadzeniu dalszej analizy.

Następnym problemem, który należy rozwiązać, jest ustalenie stopnia wpływu struktury obrotu towarowego w poszczególnych miesiącach na ogólny wskaźnik kosztów obrotu towarowego przedsiębiorstwa. W tym celu wykorzystane będą metody obliczania wskaźnika chłonności kosztów, jak również wskaźników korygujących, które omówione są w scharakteryzowanych pracach J. Boducha, Bakanowa, Tatura oraz Riauzowa. Analiza poniższa opiera się na założeniu, że norma kosztów we wszystkich okresach nie ulega zmianie w poszczególnych grupach towarowych. Do badania więc przyjęto jako normę kosztów dla poszczególnych grup towarowych względne poziomy kosztów w kwartale, które są zarazem wielkościami przeciętnymi tego okresu. Jedynie w odniesieniu do dwu grup, w których wielkości obrotu były nieprawidłowe, skorygowano przeciętną kwartalną.

Koszty obrotu w poszczególnych miesiącach z uwzględnieniem normy kwartalnej przedstawia załączona tablica 2. Na jej podstawie można przeprowadzić analizę wpływu struktury obrotu na ogólny poziom kosztów. Wykorzystano w tym celu metodę wskaźników korygujących.

Odchylenie ogólne między wielkością kosztów w miesiącu lutym a styczniu wynosi $608\ 776\ \text{zł} - 614\ 476\ \text{zł} = 5\ 400\ \text{zł}$, w tym: z tytułu zmiany wielkości obrotu towarowego (wielkość kosztów stycznia razy wskaźnik dynamiki) $= 562\ 378 - 614\ 476 = 52\ 098$; z tytułu zmiany struktury obrotu towarowego $= 608.776 - 562.378 = 46.398$; z tytułu innych przyczyn 300 zł.

Jednak faktyczna wielkość kosztów obrotu towarowego wynosi w miesiącu styczniu 645 635 zł, a w lutym 640 701 zł. Wobec tego zachodzi różnica między kosztami wyliczonymi przy uwzględnieniu normy kwartalnej w styczniu 31 159 zł, a w lutym 31 925 zł. Różnice te nie zmieniły w zasadzie odchylenia ogólnego między tymi miesiącami, ale zmniejszyły w pewnym stopniu metodę badania. Można je uważać jako wyniki ujemnego wpływu na wielkość kosztów wahań obrotów w kwartale. Przyjmując zaś za normy

wskaźniki przeciętne kwartału, otrzymuje się bardziej proporcjonalne rozłożenie na obrót kosztów względnie stałych oraz płac, aniżeli to faktycznie miało miejsce. Podobna sytuacja zachodzi przy porównaniu miesięcy marca i lutego.

Odchylenie ogólne wynosi	$764\ 482 - 608\ 778 = 155\ 704$
Wpływ wielkości obrotu	$805\ 776 - 608\ 778 = 196\ 998$
Wpływ struktury obrotu	$764\ 482 - 805\ 776 = 41\ 294$

Rzeczywiście poniesione koszty wynoszą w miesiącu marcu 654 161 zł, a stąd różnica między wielkościami wyliczonymi na podstawie przeciętnych norm kwartału wynosi 63 084 zł. Podobnie jak w miesiącu poprzednim trzeba ją zaliczyć jako wynik wpływu przyjętego wskaźnika przeciętnego. Wyniki otrzymane wskazują na fakt, że w dotychczasowych pracach mają swą rację bytu tylko w odniesieniu do porównywania ze sobą dwu okresów. Przy większej ilości istnieje trudność ustalenia prawidłowego normatywu. Analiza ta nie będzie mogła również być dokonywana w wypadku, gdy istnieją poważne rozbieżności między wielkościami dwu okresów.

Przy tej metodzie można równocześnie określić stopień wpływu struktury obrotu na koszty przy pomocy wskaźnika chłonności kosztów. W lutym wzrost kosztów był wynikiem wpływu struktury obrotu bo wielkość obrotu wpłynęła na nie ujemnie. Stąd wskaźnik chłonności wynosi tu $5,27554:4,87351 = 1,08$. W marcu natomiast zmiana struktury wpłynęła ujemnie na wielkość kosztów, a zwiększenie ich nastąpiło pod wpływem wzrostu wielkości obrotu. Wskaźnik chłonności wynosi więc 0,95. Tak więc stosowanie samych wskaźników chłonności przez obliczenie ich drogą wymnożenia struktury obrotu przez normę kosztów daje lepsze rezultaty aniżeli metoda wskaźników korygujących.

Wskaźniki chłonności nie dają jeszcze odpowiedzi, jaki jest związek obrotu z kosztami i stąd trzeba sięgnąć z kolei do wskaźników elastyczności kosztów. Kształtowanie się w poszczególnych grupach towarowych przedstawia tablica 3. Wynika z niej, że poza grupami bawełny i wełny, artykułów dekoracyjnych, konfekcji ciężkiej, futer i kosmetyki, w pozostałych grupach wzrost kosztów był znacznie większy od obrotu w miesiącu lutym w porównaniu do stycznia. Analizując poprzednio strukturę kosztów zwrócono uwagę na duży udział kosztów stałych w tych grupach, które wywarły wpływ na wskaźnik przy zmniejszonym obrocie. W porównaniu do stycznia koszty progresywnie wzrosły w marcu tylko w grupach wełny, jedwa-

Obliczenie wskaźników elastyczności kosztów w poszczególnych grupach towarowych
w I kwartale 1956 r.

Lp.	Grupa towarowa	Względny poziom kosztów w poszczególn. miesiącach			Wskaźniki dynamiki i tempa wzrostu kosztów			Wskaźniki dynamiki obrotu			Wskaźniki elastyczności kosztów		
		styczeń	luty	marzec	luty do stycznia	marzec do stycznia	marzec do lutego	marzec do stycznia	luty do stycznia	marzec do lutego	luty do stycznia	marzec do stycznia	marzec do lutego
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Wełna	3,38640	2,88687	3,44644	91,84	102,91	112,06	107,73	101,12	93,86	85,25	101,77	119,39
2	Bawełna	4,97822	3,59295	4,29688	104,14	84,45	81,09	114,43	97,84	67,80	91,01	86,31	119,60
3	Jedwab	3,00816	3,41808	3,42445	69,48	93,82	135,02	61,14	82,40	134,77	113,64	113,86	100,19
4	Firany	4,16950	5,08305	2,75264	83,32	79,71	95,67	68,34	120,74	176,67	121,92	66,02	54,15
5	Ceraty	3,58196	4,67987	4,37966	111,95	111,58	99,66	85,69	91,25	106,50	130,65	122,28	93,58
6	Artykuły dekoracyjne	3,77776	3,13521	3,37722	88,11	84,32	95,69	106,17	94,31	88,84	82,98	89,41	107,71
7	Pasmanteria	9,85771	11,17855	10,40458	102,30	103,24	100,93	90,21	97,83	108,46	113,40	105,53	93,06
8	Konfekcja lekka	5,00870	5,89168	4,38328	106,87	113,91	106,59	90,85	130,16	143,27	117,63	87,52	74,40
9	Nakrycia głowy	5,47084	5,81635	4,57414	109,00	114,47	105,01	102,53	136,90	133,93	106,31	83,62	78,64
10	Pończochy i skarpety	5,40405	6,70517	3,65343	100,35	100,11	99,76	80,87	148,07	183,09	124,09	67,61	54,49
11	Konfekcja ciężka	7,81549	7,51411	3,31900	109,33	111,13	101,65	113,71	198,93	174,95	96,15	55,86	58,10
12	Futra	3,36771	3,05349	3,20061	97,30	107,15	110,12	107,23	112,74	105,06	90,66	95,04	104,82
13	Obuwie	3,77311	4,44986	3,34604	106,46	114,94	107,96	90,27	129,60	143,57	117,94	88,69	75,20
14	Galanteria skórzana	6,29215	8,40011	4,57936	107,19	106,16	99,04	80,29	145,86	181,65	133,50	72,78	54,52
15	Kosmetyka	17,85162	15,98716	9,36719	105,30	110,80	105,22	117,58	211,16	179,59	89,56	52,47	58,59
16	Chemia gospodarcza	8,94249	15,09277	13,19942	105,60	121,30	114,88	62,57	82,18	131,35	168,87	147,60	87,46
17	Papier	8,67722	12,71118	7,64994	94,50	59,94	63,43	64,51	67,99	105,39	146,94	88,16	60,19
18	Ceramika i szkło	9,79387	10,30736	9,38689	99,24	116,10	116,99	94,29	121,13	128,46	105,25	95,85	91,07
19	Gospodarstwo domowe	8,95320	9,58964	6,93789	77,13	126,11	163,51	72,05	162,84	226,00	107,05	77,44	72,35
20	Zabawki	18,37779	19,13313	10,01207	101,04	66,78	66,10	97,05	121,24	123,95	104,11	55,08	52,90
21	Art. muzyczne	2,16998	8,92043	2,16766	88,36	83,47	92,91	21,49	83,56	388,76	411,17	99,89	23,92
22	Art. fotooptyczne	3,92530	3,99604	4,15000	95,28	103,44	108,58	23,60	97,86	104,56	101,79	105,70	103,84
23	Art. motoryzacyjne	4,61282	6,90098	22,43333	82,42	102,73	124,64	55,09	2,11	3,83	149,61	4 868,72	3 254,00
24	Art. elektrotechniczne	3,11715	5,42588	4,84549	93,28	96,34	103,29	53,58	61,98	115,66	174,10	155,44	89,30
25	Art. sportowe	7,38510	9,16426	6,02320	99,09	98,31	99,21	79,85	120,54	150,35	124,10	81,56	65,73
26	Art. różne	11,94668	12,18283	17,16106	87,17	110,99	127,33	85,48	77,26	90,39	101,98	143,66	140,87
	R a z e m	5,10866	5,55219	4,33336	99,47	102,75	103,30	91,52	121,14	132,39	108,69	84,82	78,04

T a b l i c a 2
Koszty obrotu towarowego wg kwartalnej normy i faktycznego obrotu wg grup towarowych¹⁾

Lp.	Grupa towarowa	Obrót w I kwartale w zł			Norma kosztów w I kwartale na 100 jednostek obrotu	Koszty obrotu wg kwartalnej normy i faktycznego obrotu w zł		
		styczeń	luty	marzec		7	8	9
1	2				6			
1	Wełna	1 652 786	1 780 511	1 671 229	3,23177	53 414,24	57 542,02	55 010,28
2	Bawełna	915 848	1 321 505	896 092	4,19885	38 455,08	55 487,84	37 625,56
3	Jedwab	976 077	596 855	804 391	3,24962	31 718,79	19 395,19	26 139,65
4	Firany	192 925	131 850	232 940	3,79387	7 319,32	5 002,22	8 837,44
5	Ceraty	163 737	140 303	149 418	4,19067	6 861,68	5 879,64	6 261,62
6	Artykuły dekoracyjne	519 694	551 734	490 137	3,42509	17 799,99	18 897,39	16 787,63
7	Pasmanteria	263 550	237 750	257 800	10,32141	27 202,08	24 539,15	26 608,59
8	Konfekcja lekka	1 408 408	1 279 558	1 833 240	5,00502	70 491,10	64 041,73	91 754,03
9	Nakrycia głowy	184 981	189 655	253 250	5,20523	9 628,68	9 871,98	13 183,22
10	Pończochy i skarpety	260 138	210 390	385 200	4,92539	12 812,81	10 362,69	18 972,60
11	Konfekcja ciężka	1115 630	1 268 600	2 919 370	5,29433	59 065,13	67 163,87	154 561,08
12	Futra	292 246	313 641	329 500	3,20370	9 362,69	10 048,12	10 556,19
13	Obuwie	1 453 230	1 311 861	1 883 510	3,78888	55 061,14	49 704,84	71 363,93
14	Galanteria skórzana	342 522	275 020	499 600	6,04455	20 703,91	16 623,72	30 198,57
15	Kosmetyka	192 540	152 316	273 540	13,16699	25 351,72	20 055,43	36 169,84
16	Chemia gospodarcza	93 900	58 750	77 170	11,94457	11 215,95	7 017,43	9 217,62
17	Papier	206 172	133 001	140 171	9,49608	19 578,26	12 620,88	13 310,75
18	Ceramika i szkło	179 112	168 889	216 962	9,79126	17 537,32	16 544,70	21 243,31
19	Gospodarstwo domowe	229 890	165 637	374 350	8,11182	18 648,26	15 801,62	30 366,60
20	Zabawki	148 674	144 289	182 250	15,43125	22 942,26	22 265,59	28 123,45
21	Art. muzyczne	658 900	141 630	550 600	2,169022)	14 291,67	3 071,98	11 942,62
22	Art. fotooptyczne	284 080	265 888	278 000	4,02371	11 430,55	10 698,56	11 185,91
23	Art. motoryzacyjne	269 836	148 660	5 700	5,425863)	14 640,87	8 066,08	309,27
24	Art. elektrotechniczne	310 668	166 480	192 550	4,26282	13 243,22	7 096,94	8 208,06
25	Art. sportowe	241 703	193 003	291 340	7,35105	17 767,70	14 187,75	21 416,55
26	Art. różne	58 510	50 013	45 207	13,55736	7 932,41	6 780,44	6 128,88
	R a z e m	12 608 500	11 539 600	15 273 500	4,94194	614 476,83	608 776,44	764 482,25

1) Dane na podstawie rejestru raportów stoisk w Poznaniu. 2) Przyjęto normę jako przeciętną względnego poziomu kosztów miesiący stycznia i marca. 3) Przyjęto normę jako przeciętną względnego poziomu kosztów miesiący stycznia i lutego.

biu, cerat, pasmanterii, chemii gospodarczej, artykułów fotooptycznych, motoryzacyjnych, elektrotechnicznych i różnych. Z tych wszystkich progresywnych wskaźników elastyczności kosztów rzucają się w oczy te, które występują w lutym w grupie artykułów muzycznych oraz w marcu w grupie artykułów motoryzacyjnych. Potwierdzają one w pełni słuszność skorygowania ich przeciętnych w badaniu kosztów tych miesięcy. Wyniki uzyskane potwierdzają równocześnie wnioski odnośnie do stosowania analizy przy pomocy wskaźników korygujących. Zamieszczone w tablicy względne poziomy kosztów w poszczególnych miesiącach, wskaźniki dynamiki i tempa obrotu i kosztów wskazują, że rezultaty metody wskaźników korygujących są konsekwencją kształtowania się wskaźnika względnego poziomu kosztów w poszczególnych miesiącach.

Dotychczas przedstawione sposoby analizy dotyczyły całej sumy kosztów, bez uwzględnienia ich rodzajów. Dla przedsiębiorstw handlowych, jak również dla całego resortu, znajomość poszczególnych rodzajów nakładów ma doniosłe znaczenie.

Analiza płac pozwala na zorientowanie się w pracochłonności poszczególnych grup towarowych. Jak wielka istnieje różnica między pracochłonnością w poszczególnych grupach towarowych tegoż przedsiębiorstwa ilustruje poniższe zestawienie:

Lp.	Grupa towarowa	Względny poziom płac w I kw. 1956 r.	Lp.	Grupa towarowa	Względny poziom płac w I kw. 1956 r.
1	Kosmetyka	5,73025	4	Jedwab	1,17628
2	Zabawki	5,52094	5	Wełna	1,06658
3	Chemia gosp.	4,75764	6	Art. muzyczne	0,87971

Bardziej istotna jest analiza struktury płac. Płace pracowników operatywnych składają się z wynagrodzeń sprzedawców, magazynierów, pracowników usługowych (krawcy, prasowacze), kierowników działów i sekcji oraz narzutów.

Stosunek tych elementów jest bardzo różny w poszczególnych grupach towarowych. Dla przykładu, w wybranych grupach strukturę w badanym przedsiębiorstwie przedstawiono w tabeli na s. 243.

Znajomość struktury płac pozwala na ocenę prawidłowości zaopatrzenia w poszczególnych grupach towarowych, właściwą ocenę systemu dostaw towarowych, które w podanym przykładzie są przy-

czyną tak znacznego udziału kosztów sprzedawców w grupie pasmanterii, oraz na kontrolę właściwego kierowania stoiskami ze strony kierowników działów i sekcji.

Lp.	Grupa towarowa	P ł a c e				Narzuty na płace
		sprze- dawców	magazy- niera	pracown. usługow- ych	kierown. działów i sekcji	
1	Wełna	69,8	12,5		4,3	13,4
2	Pasmanteria	82,0	2,3		2,3	13,4
3	Konfekcja ciężka	68,7	7,3	9,2	3,4	13,4
4	Gosp. dom.	57,3	28,1	—	3,2	13,4

Nie mniejsze znaczenie ma analiza kosztów transportu. Na uwagę zasługuje ich procentowy udział w ogólnej sumie przedsiębiorstwa. Łatwo stwierdzić znaczną rozbieżność między udziałem w ogólnej sumie kosztów wszystkich przewozów a strukturą ich w poszczególnych grupach towarowych. Koszty te w całym przedsiębiorstwie stanowią tylko 7,9%, ale w grupie gospodarstwa domowego udział ich wynosi 25,2%, artykułów muzycznych — 23,5%, fotooptycznych — 23,3%, różnych — 20,11%, motoryzacyjnych — 18,7%.

Wielkości te wykazują, że w grupach tych najważniejszym rodzajem kosztów są nakłady na przewozy i przy ustalaniu przyczyn zmian zależności ich od obrotu, na nie należy zwracać największą uwagę. Przy analizie. względnych poziomów kosztów transportu rzuca się w oczy wysoki wskaźnik ich w grupach artykułów metrażowych, a więc w wełnie, bawełnie, jedwabiu, firanach i artykułach dekoracyjnych, w których kształtuje się na wysokości około 0,48. Wiadome natomiast jest, że te grupy z uwagi na dużą wartość towaru, przy zajmowaniu małej powierzchni przewozowej, nie powinny być w tym zakresie kosztochłonne. Aby wyjaśnić to zjawisko, trzeba sięgnąć do wewnętrznej struktury kosztów transportu.

Na koszty transportu składają się wydatki na przewóz towarów — kolejowy, samochodowy, przedsiębiorstwa PKS i PTHW, konny i pocztowy, przewóz opakowań zwracanych dostawcom i otrzymywanych oraz ubezpieczenia towarów. W grupie wełny przewozy kolejowe wynosiły 0,11%, samochodowe — PKS 82%, PTHW 7,9%, konne — 1,7%, ubezpieczenia — 8,3%.

Ten duży udział przewozów samochodowych PKS jest powodem wysokiego względnego poziomu kosztów transportu tej grupy. Prze-

wozów tym rodzajem transportu dokonywało przedsiębiorstwo na dużych odległościach, z powodu dokonywania zakupów wprost z produkcji zakładów produkcyjnych, z pominięciem hurtowni towarowych.

Istotne znaczenie miałyby analiza kosztów przewozu jednej tony w danej grupie towarowej. Jest to jednak sprawa skomplikowana, bo na wielkości te wpływa bardzo silnie niewykorzystana ładowność środków transportu, szczególnie transportu samochodowego i konnego. W rezultacie koszt przewozu jednej tony w jednym miesiącu jest inny od kosztu przewozu w następnym miesiącu w tej samej grupie towarowej. W badanym przedsiębiorstwie przykładowo koszt przewozu 1t. transportem konnym w grupie chemii gospodarczej wynosił w styczniu 11,50 zł, a w lutym 70 zł. Koszt transportu 1 t. artykułów muzycznych transportem samochodowym przedsiębiorstwa PTHW w styczniu wynosił 152,11 zł, w lutym 64,68 zł, a w marcu 60,77 zł. Wielkości te pozwalają jednak zorientować się w stopniu wykorzystania środków transportowych i w możliwości wykorzystania w tym zakresie rezerw. Jak wynika z tych danych, w badanym przedsiębiorstwie istnieją one w znacznej mierze.

Analiza kosztów podróży służbowych pracowników operatywnych pozwala na ocenę systemu zaopatrzenia przedsiębiorstwa. Koszty te występują tylko w wypadkach, gdy przedsiębiorstwo dokonuje zakupów poza miejscowymi hurtowniami. Na skutek tego, że przedsiębiorstwo zaopatrywało się tylko u dostawców miejscowych w grupach pasmanterii, obuwia, chemii gospodarczej, papieru, zabawek, artykułów sportowych i różnych — koszty te nie występują. Największe natomiast są w grupach artykułów motoryzacyjnych i galanterii skórzanej. Dokładne przeanalizowanie w tych grupach sposobów zaopatrzenia może ujawnić dalsze możliwości dokonywania zakupów miejscowych.

Nieco poważniejszą pozycję stanowią koszty odsetek bankowych. Są one związane bezpośrednio z wielkością występującego zapasu oraz szybkością obrotu danej grupy towarowej. Dla przykładu, grupa kosmetyki posiada najwyższy względny poziom odsetek — 0,648444, a równocześnie szybkość obrotu jest najniższa i wynosi 110,9 dni. W ten sposób ujawniają się w przedsiębiorstwie zapasy trudno zbywalne, które wpływają na nadmierny wzrost odsetek. Trzeba jednak zaznaczyć, że grupa ta na skutek swych właściwości posiada z natury małą szybkość obrotu, ale większą od przedstawionej.

Z kosztów względnie stałych największe znaczenie mają nakłady

na utrzymanie ruchomości i nieruchomości, a wśród nich amortyzacja urządzeń i budynków. Odpowiednie poznanie wskaźników tych rodzajów nakładów pozwala na ocenę celowości prowadzenia sprzedaży poszczególnych grup towarowych przy danych urządzeniach sklepowych. Wskaźniki te są zasadniczymi elementami oceny efektywności inwestycji w handlu. Takim przykładem może być sprawa niepełnego wykorzystania stoisk sprzedażowych w grupach pasmanterii i artykułów różnych.

O nieprawidłowym rozmieszczeniu sprzedaży grup towarowych można się dowiedzieć z analizy obrotu i lokalizacji sprzedaży stoisk. Potwierdzenie słuszności wysuniętych tez może dać jednak dopiero znajomość względnego poziomu kosztów amortyzacji.

Ze względu na trudność prowadzenia pełnej ewidencji kosztów względnie stałych według grup towarowych, a z drugiej strony niemożności ich rozliczenia według wielkości obrotu, istnieje konieczność rozliczenia według pewnych kluczy podziałowych. Podstawą może być tu ilość stoisk sprzedażowych, ilość pracowników operatywnych lub umowne stoiska przeliczeniowe. Otrzymane wyniki trzeba przeanalizować nie tylko pod kątem wzajemnych współzależności, ale również z punktu słuszności przyjętych kluczy podziałowych. Logiczne dowody na stosowanie danych kluczy podziałowych trzeba mieć już w okresie samego podziału kosztów. W tym natomiast wypadku chodzi o to, czy wyniki potwierdzają prawidłowość kluczy podziałowych. Za prawidłowe klucze podziałowe można przyjąć te, których wyniki wykazują proporcje w poszczególnych grupach towarowych.

Z dotychczasowych rozważań wynika, że badanie wpływu wielkości i struktury obrotu towarowego na poziom i strukturę kosztów jest niezbędnym elementem prawidłowej analizy kosztów. Tylko tą drogą można ustalić wielkości kosztów przypadające na poszczególne grupy towarowe. Przytoczone dane wykazują znaczną rozpiętość kosztów w poszczególnych grupach towarowych. Na podstawie ich znajomości oraz struktury obrotu można właściwie ocenić względny poziom i ogólną sumę kosztów występujących w przedsiębiorstwie. Równocześnie pozwala to na wprowadzenie racjonalnej organizacji pracy w całym handlu i w poszczególnych jego przedsiębiorstwach z osobna wzięwszy. Wyniki analizy dotyczące poszczególnych rodzajów kosztów pozwalają na ustalenie prawidłowych etatów obsługi

wozów tym rodzajem transportu dokonywało przedsiębiorstwo na dużych odległościach, z powodu dokonywania zakupów wprost z produkcji zakładów produkcyjnych, z pominięciem hurtowni towarowych.

Istotne znaczenie miałyby analiza kosztów przewozu jednej tony w danej grupie towarowej. Jest to jednak sprawa skomplikowana, bo na wielkości te wpływa bardzo silnie niewykorzystana ładowność środków transportu, szczególnie transportu samochodowego i konnego. W rezultacie koszt przewozu jednej tony w jednym miesiącu jest inny od kosztu przewozu w następnym miesiącu w tej samej grupie towarowej. W badanym przedsiębiorstwie przykładowo koszt przewozu 1t. transportem konnym w grupie chemii gospodarczej wynosił w styczniu 11,50 zł, a w lutym 70 zł. Koszt transportu 1 t. artykułów muzycznych transportem samochodowym przedsiębiorstwa PTHW w styczniu wynosił 152,11 zł, w lutym 64,68 zł, a w marcu 60,77 zł. Wielkości te pozwalają jednak zorientować się w stopniu wykorzystania środków transportowych i w możliwości wykorzystania w tym zakresie rezerw. Jak wynika z tych danych, w badanym przedsiębiorstwie istnieją one w znacznej mierze.

Analiza kosztów podróży służbowych pracowników operatywnych pozwala na ocenę systemu zaopatrzenia przedsiębiorstwa. Koszty te występują tylko w wypadkach, gdy przedsiębiorstwo dokonuje zakupów poza miejscowymi hurtowniami. Na skutek tego, że przedsiębiorstwo zaopatrywało się tylko u dostawców miejscowych w grupach pasmanterii, obuwia, chemii gospodarczej, papieru, zabawek, artykułów sportowych i różnych — koszty te nie występują. Największe natomiast są w grupach artykułów motoryzacyjnych i galanterii skórzanej. Dokładne przeanalizowanie w tych grupach sposobów zaopatrzenia może ujawnić dalsze możliwości dokonywania zakupów miejscowych.

Nieco poważniejszą pozycję stanowią koszty odsetek bankowych. Są one związane bezpośrednio z wielkością występującego zapasu oraz szybkością obrotu danej grupy towarowej. Dla przykładu, grupa kosmetyki posiada najwyższy względny poziom odsetek — 0,648444, a równocześnie szybkość obrotu jest najniższa i wynosi 110,9 dni. W ten sposób ujawniają się w przedsiębiorstwie zapasy trudno zbywalne, które wpływają na nadmierny wzrost odsetek. Trzeba jednak zaznaczyć, że grupa ta na skutek swych właściwości posiada z natury małą szybkość obrotu, ale większą od przedstawionej.

Z kosztów względnie stałych największe znaczenie mają nakłady

na utrzymanie ruchomości i nieruchomości, a wśród nich amortyzacja urządzeń i budynków. Odpowiednie poznanie wskaźników tych rodzajów nakładów pozwala na ocenę celowości prowadzenia sprzedaży poszczególnych grup towarowych przy danych urządzeniach sklepowych. Wskaźniki te są zasadniczymi elementami oceny efektywności inwestycji w handlu. Takim przykładem może być sprawa niepełnego wykorzystania stoisk sprzedażowych w grupach pasmanterii i artykułów różnych.

O nieprawidłowym rozmieszczeniu sprzedaży grup towarowych można się dowiedzieć z analizy obrotu i lokalizacji sprzedaży stoisk. Potwierdzenie słuszności wysuniętych tez może dać jednak dopiero znajomość względnego poziomu kosztów amortyzacji.

Ze względu na trudność prowadzenia pełnej ewidencji kosztów względnie stałych według grup towarowych, a z drugiej strony niemożności ich rozliczenia według wielkości obrotu, istnieje konieczność rozliczenia według pewnych kluczy podziałowych. Podstawą może być tu ilość stoisk sprzedażowych, ilość pracowników operatywnych lub umowne stoiska przeliczeniowe. Otrzymane wyniki trzeba przeanalizować nie tylko pod kątem wzajemnych współzależności, ale również z punktu słuszności przyjętych kluczy podziałowych. Logiczne dowody na stosowanie danych kluczy podziałowych trzeba mieć już w okresie samego podziału kosztów. W tym natomiast wypadku chodzi o to, czy wyniki potwierdzają prawidłowość kluczy podziałowych. Za prawidłowe klucze podziałowe można przyjąć te, których wyniki wykazują proporcje w poszczególnych grupach towarowych.

Z dotychczasowych rozważań wynika, że badanie wpływu wielkości i struktury obrotu towarowego na poziom i strukturę kosztów jest niezbędnym elementem prawidłowej analizy kosztów. Tylko tą drogą można ustalić wielkości kosztów przypadające na poszczególne grupy towarowe. Przytoczone dane wykazują znaczną rozpiętość kosztów w poszczególnych grupach towarowych. Na podstawie ich znajomości oraz struktury obrotu można właściwie ocenić względny poziom i ogólną sumę kosztów występujących w przedsiębiorstwie. Równocześnie pozwala to na wprowadzenie racjonalnej organizacji pracy w całym handlu i w poszczególnych jego przedsiębiorstwach z osobna wzięwszy. Wyniki analizy dotyczące poszczególnych rodzajów kosztów pozwalają na ustalenie prawidłowych etatów obsługi

w sprzedaży grup towarowych, odpowiednich proporcji poszczególnych pracowników, jak również zastosowanie prawidłowych urządzeń. Przy ustalaniu tych wielkości trzeba mieć na uwadze stronę konsumenta. Można bowiem likwidować sprzedaż niektórych nierentownych grup towarowych w tych placówkach, w których nie ma warunków do tego.

Materiał z takiego typu analizy z jednego przedsiębiorstwa może być wykorzystany do porównywania wyników innej jednostki handlowej, lub w całym pionie organizacyjnym, jeśli organizacja pracy w nich, jak również sama wielkość nie jest różna. Taka analiza porównawcza jest możliwa do przeprowadzenia w pionie domów towarowych.

Należy również zwrócić uwagę na duże znaczenie wskaźników dynamiki kosztów w poszczególnych grupach towarowych. Współ z wskaźnikami dynamiki obrotu towarowego ilustrują one pracę przedsiębiorstwa nad obniżką kosztów w ramach grup towarowych.

Doświadczenia zdobyte na podstawie przeprowadzonych próbnych badań wykazują, że bogata problematyka analizy wpływu obrotu na poziom i strukturę kosztów nie została jeszcze w pełni rozwiązana. Odnosi się to szczególnie do sprawy wyliczania wskaźników chłonności kosztów, jak również wskaźników korygujących. Pozostaje bowiem sprawa otwarta, jakie przyjmować normy kosztów, aby można było dokonywać analizy porównawczej w kilku okresach czasu. Wyniki dokonanej próbnej analizy wskazują, że przyjmowanie przeciętnej wielkości paru okresów nie daje właściwych rezultatów.

Może być zarzut, że jest to wynikiem ograniczenia badania do jednego kwartału. Trzeba jednak zaznaczyć, że przed rozpoczęciem analizy wyeliminowano wpływ sezonu zimowego, szczególnie w kosztach względnie stałych. Stosowanie więc przy analizie dynamicznej w poszczególnych latach norm z jednego z nich albo przeciętnej tych lat — tym bardziej jest niewłaściwe, bo warunki obrotu towarowego w dłuższym okresie czasu ulegają jeszcze większej modyfikacji. Należałoby się zastanowić nad zagadnieniem wyeliminowania wpływu sezonowości przez dokonanie skorygowań przy pomocy wskaźników sezonowości. Analizę wpływu struktury obrotu na ogólny poziom kosztów należałoby sprowadzić do poszczególnych ich rodzajów. W tym zakresie trudności ze stosowaniem norm mogą być mniejsze. Dalszą sprawą jest zagadnienie prowadzenia do badania miar koncentracji. Istnieją również trudności w przeprowadzaniu analizy porównawczej przedsiębiorstw w ramach danej branży. Są one spowo-

dowane różnymi warunkami organizacji pracy, które wywierają swój wpływ na całą grupę kosztów względnie stałych, ale w pewnej mierze i na koszty względnie zmienne. Do rozwiązania należy również sprawa rozliczania kosztów względnie stałych, klasyfikacji kosztów, ich ewidencji, które ograniczają możliwości szerszej analizy. Wszystkie te problemy wymagają jeszcze dalszych opracowań i badań.