

Marzena Chmielewska

System informacyjny rachunku kosztów w małych spółdzielniach mleczarskich

Ekonomiczne Problemy Usług nr 51, 403-410

2010

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MARZENA CHMIELEWSKA

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

SYSTEM INFORMACYJNY RACHUNKU KOSZTÓW W MAŁYCH SPÓŁDZIELNIACH MLECZARSKICH

Wprowadzenie

Małe przedsiębiorstwa branży spożywczej nie wykorzystują rozwiązań w ramach nowoczesnego controllingu. Wdrożenie takiego systemu wymaga bowiem niejednokrotnie przebudowania nie tylko systemu rachunku kosztów oraz zmiany systemu analiz, ale również systemu i struktur zarządzania, co wiąże się ze znacznymi (dla małych przedsiębiorstw i nie tylko) nakładami finansowymi¹. Rachunek kosztów i wyników odgrywa ważną rolę w zarządzaniu jednostkami spółdzielczymi przetwórstwa mleczarskiego, ponieważ generuje informacje o kosztach wykorzystywane przez zarządzających w bieżącej działalności². Do podejmowania trafnych decyzji operacyjnych czy rozwojowych w spółdzielniach mleczarskich niezbędna jest zatem dokładna czy wręcz perfekcyjna znajomość kosztów we wszystkich możliwych przekrojach. Coraz więcej zarządzających małymi przedsiębiorstwami, w tym również spółdzielczymi, uświadamia sobie, iż wysoki poziom poznania kosztów może zostać osiągnięty jedynie w oparciu o sprawnie zorganizowany system rachunku kosztów³. W ostatnich kilkudziesięciu latach opracowano i przetestowano wiele nowoczesnych metod rachunku kosztów między innymi wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów działań, rachunek kosztów, jakości czy rachunek cyklu życia produktu.

¹ M. Chmielewska, *Kalkulacja kosztów w spółdzielni mleczarskiej a wykorzystaniem różnych podstaw podziału kosztów pośrednich*, Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej, Poznań 2006, s. 380.

² T. Maszczak, *Rachunek kosztów i wyników na potrzeby zarządzania jednostkami spółdzielczymi przetwórstwa mleczarskiego. Rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu nr 1139, Wrocław 2006, s. 263.

³ A. Zych, *Wykorzystanie informacji księgowych w controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2007, nr 8 (95), s.12.

Odmiany rachunku kosztów są związane ze sposobem i czasem ujęcia informacji o kosztach w stosunku do realnych procesów, przyjętym układem klasyfikacyjnym kosztów oraz metodami i stopniem powiązania kosztów z efektami działania, przy czym efekty te mogą być rozumiane jako naturalne jednostki produktów bądź przychody otrzymane w wyniku ich sprzedaży⁴. Wraz z nowymi orientacjami rachunku kosztów pojawiły się metody wspomagające zarządzanie kosztami, do których należy między innymi budżetowanie oraz analiza kosztów.

Mikroprzedsiębiorstwa oraz małe i średnie przedsiębiorstwa są motorem gospodarki nie tylko polskiej, ale europejskiej, jako całości. Są one głównym źródłem zatrudnienia, budzą ducha przedsiębiorczości i innowacji w UE, a tym samym mają kluczowe znaczenie dla zwiększenia konkurencyjności i zatrudnienia. Spółdzielnie mleczarskie w Polsce nie wykorzystują w zarządzaniu informacji o kosztach z podziałem na zmienne i stałe. Nie przeprowadzają podstawowych analiz krótkoterminowych w okresach tygodniowych czy miesięcznych. Wykorzystanie tych analiz finansowych jest w tym przypadku wydatnie ograniczone, a przecięź skup mleka charakteryzuje się dużą sezonowością, przez co ustalenie odpowiedniej ceny skupu i sprzedaży produktów ma duże znaczenie. Wskazane byłoby podjęcie działań w kierunku zastosowania w spółdzielniach mleczarskich wielostopniowego rachunku kosztów, opartego na zasadach rachunku kosztów zmiennych⁵.

Celem opracowania jest określenie opinii zarządzających małymi spółdzielniami mleczarskimi odnośnie do specyfiki i przydatności informacyjnej stosowanego rachunku kosztów. Badania empiryczne przeprowadzono z wykorzystaniem kwestionariusza wywiadu skierowanego do zarządzających małymi spółdzielniami mleczarskimi w Polsce. Z uwagi na fakt, iż większość spółdzielni sektora mleczarskiego to średnie i duże firmy, liczba małych spółdzielni będzie niewielka. Zgodnie z nową definicją MSP, która weszła w życie dnia 1 stycznia 2005 rokiem, badaniem objęto 16 małych spółdzielni mleczarskich⁶. Okres badań to 2008 rok.

⁴ A. Kostur, *Rachunek kosztów procesów jako etap rozwoju rachunku kosztów*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 51. Wydawnictwo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa 1999, s. 103.

⁵ M. Chmielewska, M. Wasilewski, *Conception for introduction of variable cost accounting in dairy cooperatives in Poland*, Apskaitos ir Finansu Mokslas ir Studijos, "Problemos ir Perspektyvos" 2008, nr 1(6) s. 173.

⁶ Średnie przedsiębiorstwo to przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 250 pracowników oraz jego roczny obrót nie przekracza 50 mln euro lub całkowity bilans roczny nie przekracza 43 mln euro; mikroprzedsiębiorstwo to przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 10 pracowników oraz jego roczny obrót nie przekracza 2 mln euro lub całkowity bilans roczny nie przekracza 2 mln euro; małe przedsiębiorstwo to przedsiębiorstwo, które zatrudnia mniej niż 50 pracowników oraz jego roczny obrót nie przekracza 10 mln euro lub całkowity bilans roczny nie przekracza 10 mln euro.

Wyniki badań

W tabeli 1 przedstawiono wyniki badań dotyczące opinii zarządzających małymi spółdzielniami mleczarskimi w zakresie specyfiki i przydatności informacyjnej stosowanego rachunku kosztów.

Tabela 1. Opinie zarządzających małymi spółdzielniami mleczarskimi w zakresie stosowanego rachunku kosztów

Treść	Udział opinii zarządzających małymi spółdzielniami mleczarskimi (%)	\bar{X}
Stosowanie rachunku kosztów jako głównego systemu ewidencji kosztów		
Rachunek kosztów pełnych	100,0	89,6
Stosowanie pomocniczego rachunku kosztów		
Nie stosuję żadnego	62,7	55,3
Rachunek kosztów zmiennych	18,8	24,5
Znajomość nowoczesnych rachunków kosztów		
Rachunek kosztów jakości	65,0	35,3
Rachunek kosztów działań	18,8	26,6
Cel stosowania rachunku kosztów		
Bieżące zarządzanie	75,0	71,2
Cel sprawozdawczy	68,8	74,1
Wycena zapasów	69,2	62,4
Uszczegółowienie rachunku kosztów		
Koszty ujmowane jednocześnie w dwóch układach – rodzajowym i kalkulacyjnym	87,9	80,1
Podział kosztów tylko na bezpośrednie i pośrednie	31,3	17,4
Ewidencja tylko w układzie rodzajowym	25,0	14,7
Częstotliwość sporządzania rachunku kosztów		
Miesięcznie	100,0	80,2
Kwartalnie	6,7	17,6
Wykorzystywane narzędzia techniczne (oprogramowanie) do ewidencji, analizy kosztów		
Tylko do ewidencji kosztów dla celów sprawozdawczych	95,0	93,0
Do analizy kosztów	6,3	36,4
Sposoby pozyskiwania informacji o kosztach		
Informacje o kosztach uzyskiwane są z arkuszy rozliczeniowych kosztów w dziale księgowości	78,4	75,6
Istnieje wyodrębniony dział zajmujący się pozyskiwaniem tych informacji i ich analizą	0	26,9
Znaczenie informacji z rachunku kosztów		
Dobór odpowiedniej podstawy podziału kosztów pośrednich może wpływać na ustalanie ceny produktów	62,5	43,8
Prawidłowe rozpoznanie kosztów jest istotne w polityce cenowej	50,0	56,0
Mają wpływ na ustalenie optymalnej struktury produkcji	43,8	44,6
Zapotrzebowanie na informacje o kosztach – najbardziej odczuwalny brak informacji		
O reagowaniu kosztów na zmiany wielkości produkcji	47,5	59,2
O rentowności na poziomie pojedynczych produktów	50,0	59,9
O powiązaniu kosztów pośrednich z wytwarzanymi produktami	56,3	37,1

* Średnia dla całej populacji małych i średnich spółdzielni mleczarskich.

Źródło: opracowanie własne.

W badanych spółdzielniach jako główny stosuje się rachunek kosztów pełnych – takiej odpowiedzi udzielili wszyscy respondenci, podczas gdy średnia dla spółdzielni średnich i dużych wynosiła 89,6% (taki odsetek badanych zarządzających wskazało, iż nie stosuje pomocniczo żadnego innego rachunku kosztów, niż ten stosowany jako główny w spółdzielni). Zarządzający w 62,7% małych spółdzielni mleczarskich stosują tylko jeden, główny rachunek kosztów – rachunek kosztów pełnych (przeciętnie w średnich i dużych odsetek wskazań na tę odpowiedź wynosił 55,3%). Tylko w 18,8% małych spółdzielni stosowany jest pomocniczo (do zarządzania, planowania) rachunek kosztów zmiennych, podczas gdy w spółdzielniach dużych i średnich przeciętnie w 24,5%. Znajomość nowoczesnych rachunków kosztów⁷ wśród zarządzających małymi spółdzielniami mleczarskimi była niewielka. Zarządzający małymi spółdzielniami deklarują głównie znajomość rachunku kosztów jakości (65% wskazań), podczas gdy wiedza na temat tego rachunku w spółdzielniach średnich i dużych jest niższa – przeciętnie 35,3% wskazań. Znajomość tego rachunku może wynikać z tego, iż przed przystąpieniem do Unii Europejskiej zarządzający spółdzielniami, którzy chcieli utrzymać się na rynku, musieli dokonać przekształceń (dostosowań) w zakresie odpowiedniej jakości surowca i wytwarzanych wyrobów (jakość skupowanego mleka, wysokiej jakości technologie wytwarzania produktów mleczarskich – HAC-CAP, ISO itp.). Warto podkreślić fakt, iż zarządzający małymi spółdzielniami deklarowali znajomość – nie stosowanie – tego rachunku. Drugim najbardziej znanym nowoczesnym systemem rachunku kosztów wśród respondentów jest rachunek kosztów działań, na którego znajomość wskazało średnio 18,8% wszystkich badanych, jednak ze względu na swoją specyfikę nie ma zastosowania w spółdzielniach mleczarskich, w których koszty pośrednie stanowią niewiele ponad 10% ogółu kosztów. Nie odnotowano wskazań dotyczących znajomości innych nowoczesnych systemów rachunku kosztów wśród zarządzających małymi spółdzielniami mleczarskimi.

Stosowany w małych spółdzielniach mleczarskich rachunek kosztów służy głównie do sporządzania okresowych sprawozdań, bieżącego zarządzania i wyceny zapasów. Takie cele deklaruje odpowiednio 75%, 68,8% oraz 69,2% badanych. Przeciętnie w 62,4% średnich i dużych spółdzielniach mleczarskich celem

⁷ Są to rachunki kosztów, w których zastosowano nowe rozwiązania metodyczne dające możliwość bardziej rzeczywistego przyporządkowania wszystkich kosztów na poszczególne wyroby, ze szczególnym uwzględnieniem kosztów pośrednich.

stosowania rachunku kosztów jest również wycena zapasów. Pod tym względem zarządzający spółdzielniami małymi nie różnią się znacząco od tych, którzy kierują średnimi i dużymi – stosowany rachunek kosztów i zawarte w nim informacje są wykorzystywane również w sprawozdawczości finansowej.

Wśród zarządzających małymi spółdzielniami 86,4% wskazań odnoszących się do stopnia szczegółowości sporządzanego rachunku kosztów dotyczyło ujmowania kosztów jednocześnie w dwóch układach – rodzajowym oraz kalkulacyjnym.

Reasumując, można stwierdzić, że głównym celem stosowania rachunku kosztów w badanych spółdzielniach mleczarskich jest sporządzanie okresowych sprawozdań, możliwość bieżącego zarządzania całą jednostką oraz wycena zapasów produktów mleczarskich. Jest to uzasadnione, biorąc pod uwagę, iż większość respondentów deklaruwała stosowanie rachunku kosztów pełnych, który służy głównie celom sprawozdawczym, natomiast jest nieprzydatny do kontroli kosztów w krótkich okresach, ustalania struktury asortymentowej oraz oceny efektywności produkcji. Większość analizowanych spółdzielni sporządza rachunek kosztów stosując jednocześnie dwa ich ujęcia – w układzie kalkulacyjnym i rodzajowym oraz wykorzystując podział na koszty bezpośrednie i pośrednie.

W zakresie częstotliwości sporządzania dominuje prowadzenie miesięcznego rachunku kosztów. Wszyscy badani preferują rachunek kosztów w takim ujęciu. Dodatkowo 6,7% wskazań dotyczyło sporządzania rachunku kosztów raz na kwartał. Zarządzający ci deklaruwali sporządzanie rachunku kosztów jednocześnie miesięcznie oraz kwartalnie w roku sprawozdawczym.

Zarządzający 95% małych spółdzielni mleczarskich deklaruje posiadanie specjalnych programów komputerowych do ewidencji kosztów i sporządzania sprawozdań finansowych. Małe spółdzielnie dysponują nieskomplikowanym oprogramowaniem, służącym przede wszystkim sprawozdawczości, a nie analizowaniu kosztów, natomiast średnie i duże spółdzielnie korzystają ze specjalnych narzędzi komputerowych do analizy kosztów. Odpowiedzi 6,3% zarządzających spółdzielniami dotyczyły planowania wdrożenia programów analizujących koszty oraz stosowania arkusza kalkulacyjnego programu MS EXCEL jako narzędzia służącego analizie kosztów w spółdzielniach.

Zarządzający analizowanymi spółdzielniami pozyskują informacje o kosztach głównie z arkuszy rozliczeniowych kosztów, przygotowywanych przez księgowych za pomocą specjalnych programów komputerowych. Taka odpowiedź do-

tyczyła średnio 78,4% badanych małych spółdzielni. W żadnej małej spółdzielni nie ma działu lub osoby odpowiedzialnej za pozyskanie i przetwarzanie danych o kosztach. Pozyskiwaniem informacji o kosztach zajmuje się wyznaczona osoba tylko w niewielu największych spółdzielniach. W niewielkim stopniu nawet zarządzający największymi spółdzielniami mleczarskimi mogą sobie pozwolić na utworzenie działu zajmującego się tylko i wyłącznie zbieraniem informacji o kosztach i ich analizą. W większości małych spółdzielni obowiązki takiego działu wypełniane są przez księgowość.

Według opinii 50% respondentów, informacje z rachunku kosztów są ważne, gdyż ich rozpoznanie jest istotne przy ustalaniu cen wytwarzanych produktów, natomiast 62,5% zarządzających małymi spółdzielniami uważa, iż informacje o kosztach są ważnym elementem w zarządzaniu, ponieważ umożliwiają dobór odpowiedniej podstawy podziału kosztów pośrednich, co może wpływać na politykę cenową.

Stosowany w spółdzielniach rachunek kosztów jest sporządzany głównie potrzeb sporządzania okresowych sprawozdań finansowych, dlatego większość badanych zarządzających wskazuje, iż rachunek kosztów zaspokaja potrzeby decyzyjne właśnie w omawianym zakresie. Brak informacji o kosztach w zakresie ich reagowania na zmiany wielkości produkcji jest najbardziej odczuwalny w małych spółdzielniach. Według opinii 47,5% zarządzających małymi spółdzielniami odczuwalny jest brak podziału kosztów na zmienne i stałe, natomiast połowa zarządzających uważa, iż najbardziej brakuje informacji o kosztach, umożliwiających badanie rentowności na poziomie pojedynczego produktu. W 56,3% spółdzielni najbardziej brakuje informacji o powiązaniu kosztów pośrednich z wytwarzanymi produktami. Biorąc pod uwagę opinię zarządzających badanymi spółdzielniami, można stwierdzić, iż według znacznej ich liczby najbardziej odczuwalny jest brak informacji, jakie mogłyby zostać uzyskane przy zastosowaniu rachunku kosztów zmiennych.

Reasumując, zarządzający małymi spółdzielniami mleczarskimi wykorzystują dla celów sprawozdawczych informacje z rachunku kosztów głównie w obszarze ich ewidencjonowania. W analizie kosztów produkcji rachunek kosztów wykorzystywany jest w niewielkim stopniu – głównie do zarządzania całą spółdzielnią oraz przy wycenie zapasów.

Podsumowanie

W małych spółdzielniach mleczarskich stosowany jest głównie rachunek kosztów pełnych, z którego informacje są wykorzystywane do obliczania jednostkowego kosztu wytworzenia produktu (zarówno technicznego, jak i całkowitego), wyceny zapasów produktów i produkcji niezakończonych, ustalenia poziomu kosztów produkcji, kosztów sprzedaży, kosztów okresu i wyniku prowadzonej działalności. Rachunek ten jest wykorzystywany zarówno w zarządzaniu, jak i do celów sprawozdawczych. Sytuacja taka wynika głównie z dotychczasowej akceptacji przez większość respondentów stosowania tego rachunku oraz braku środków na sfinansowanie przebudowy systemu rachunku kosztów w małych spółdzielniach.

Znajomość nowoczesnych rachunków kosztów w małych spółdzielniach mleczarskich jest niewielka. Najbardziej rozpoznawany przez zarządzających jest rachunek kosztów działań oraz rachunek kosztów jakości. W małych spółdzielniach mleczarskich prowadzono ewidencję kosztów zarówno w układzie rodzajowym, jak i kalkulacyjnym, co należy ocenić jako zachowanie pozytywne. Przydatność informacyjna takiego rozwiązania jest większa, gdyż umożliwia analizę kosztów w różnych przekrojach. Większość zarządzających małymi spółdzielniami wykorzystuje informacje o kosztach przede wszystkim w obszarze ich ewidencji, nie funkcjonują wyodrębnione działy zajmujące się analizą kosztów. W opinii większości zarządzających nie ma potrzeby ich tworzenia, ponieważ stosowany rachunek kosztów zaspokaja potrzeby informacyjne dotyczące kosztów, a pozyskiwaniem tych danych zajmuje się dział księgowości. Małe spółdzielnie nie wykorzystują dotychczas w zarządzaniu informacji o kosztach z podziałem na zmienne i stałe oraz nie przeprowadzają podstawowych analiz krótkoterminowych.

Głównym problemem, na który należałoby zwrócić uwagę, jest brak odpowiedniego systemu informacyjnego rachunku kosztów. Wdrożenie takich rozwiązań pozwoliłoby zarządzającym nie tylko małymi spółdzielniami na podejmowanie odpowiednich decyzji (krótkookresowych) w zakresie opracowania struktury asortymentu w oparciu o dane np. o zyskowności na poziomie pojedynczych produktów.

USEFULNESS OF ACCOUNT OF COST IN SMALL DAIRY COOPERATIVES**Summary**

The paper presents the opinion of small dairy cooperatives managers about cost accounting systems. In these cooperatives, a traditional calculation of costs and results has been used. Cost evidence has been carried out both in generic and calculation systems. Variable costs' accounting has not been used in the cooperatives' management yet. Implementation of the accounting would efficiently improve effectiveness of decision process concerning the products in assortment structure and production optimizing. In the dairy cooperatives it is necessary to implement controlling procedures for a better source of information, what would probably improve their activity's effectiveness.

Translated by Marzena Chmielewska