

Marzena Ganc, Tomasz Felczak

Rachunek kosztów zmiennych w małej spółdzielni mleczarskiej

Ekonomiczne Problemy Usług nr 62, 281-287

2011

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 GANC, TOMASZ FELCZAK

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

RACHUNEK KOSZTÓW ZMIENNYCH W MAŁEJ SPÓŁDZIELNI MLECZARSKIEJ

Wprowadzenie

Spółdzielnie mleczarskie powinny zwiększać swoją efektywność ekonomiczną nie tylko poprzez doskonalenie działalności operacyjnej (wzrost wydajności), ale również w zakresie strategicznym, poprzez poprawę atrakcyjności swoich portfeli asortymentowych i zwiększanie siły przetargowej względem nabywców, doskonaląc techniki analizy i przetwarzania informacji o ponoszonych kosztach¹. Szczególnie małe spółdzielnie mleczarskie powinny dążyć do lepszego, bardziej wydajnego i efektywniejszego zarządzania. Powinny również formalizować swoje działania, jednocześnie stosując procedury umożliwiające wytwarzanie takich wyrobów, aby jakość obsługi każdego z nich oraz jakość oferowanych produktów pozostawały zawsze na jednolitym, wysokim poziomie. Spisanie procedur postępowania oraz zależności między poszczególnymi procesami mogą pomóc w dążeniu do osiągnięcia i poprawy efektywności działalności². W tradycyjnym rachunku kosztów, powszechnie stosowanym w spółdzielniach sektora mleczarskiego, proporcjonalne rozłożenie kosztów pośrednich na produkty powoduje często zniekształcenie kosztu jednostkowego.

W warunkach konkurencji spółdzielnie mleczarskie stają przed wyzwaniem, jakim jest uzyskanie rzetelnych informacji o kosztach ponoszonych na produkcję, pomocnych w podejmowaniu decyzji. Aby uzyskać potrzebne informacje, spół-

¹ M. Pietrzak, *Efektywność finansowa spółdzielni mleczarskich – koncepcja oceny*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2006, s. 154.

² P. Wroński, *Wybrane problemy implementacji nowych systemów rachunku kosztów w przedsiębiorstwach*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, Rachunkowość a controlling, nr 1085, Wrocław 2005, s. 382–391.

dzielnia stosuje rachunek kosztów, którego zadaniem jest wyodrębnienie zależności między procesami produkcyjnymi a kwotami na nie poniesionymi. Rachunek kosztów w spółdzielni mleczarskiej pomaga podejmować decyzje dotyczące wyboru rodzaju i asortymentu produkcji, stosowanej technologii i techniki wytwarzania, wysokości cen itp.³. Wszystkie te decyzje są długoterminowe, natomiast w warunkach dużej konkurencji na rynku mleczarskim istnieje potrzeba wdrożenia rozwiązań w rachunku kosztów przydatnych do podejmowania decyzji krótkoterminowych. Może to być związane z przyjęciem pewnych uproszczeń tego rachunku, ale uwarunkowania rynkowe wymuszają przeprowadzenie zmian również w zakresie prowadzonego dotychczas rachunku kosztów. Jedną z możliwości zwiększenia przydatności informacji kosztowych jest wdrożenie w spółdzielniach mleczarskich rachunku kosztów zmiennych. Uzasadnieniem mogą być coraz bardziej zaawansowane procesy konsolidacji i koncentracji przetwórstwa mleczarskiego oraz specjalizacja poszczególnych spółdzielni w przyszłości. Celem takiego rachunku byłoby usprawnienie sterowania zyskownością oraz zarządzania kosztami i wynikami przedsiębiorstwa wytwarzającego dużo produktów.

Realia współczesnej gospodarki i prawa rządzące rynkiem wymuszają na przedsiębiorcach – także kierujących spółdzielniami mleczarskimi – doskonalenie technik zarządzania, do których do tej pory nie przywiązywano znacznej uwagi, takich jak ustalanie odpowiedniego poziomu cen oraz kształtowanie optymalnej struktury produkcji i sprzedaży wyrobów. Istotnym narzędziem umożliwiającym podejmowanie decyzji w tych dwóch aspektach jest rachunek kosztów, gdyż to właśnie koszty są podstawową kategorią ekonomiczną, która towarzyszy każdej działalności gospodarczej. Ich prawidłowe rozpoznanie, ewidencja oraz analiza może prowadzić do podejmowania decyzji, które będą stanowić źródło przewagi konkurencyjnej wobec innych podmiotów w branży. Znajomość kosztów funkcjonowania oraz ich dogłębna analiza dostarcza przedsiębiorstwu informacji w celu podejmowania racjonalnych działań w zakresie choćby szybkiego reagowania na zmiany zachodzące w coraz bardziej postępującym otoczeniu gospodarczym przedsiębiorstwa.

Rozliczanie kosztów w spółdzielni mleczarskiej jest procesem specyficznym, gdyż zasadnicza produkcja odbywa się z wykorzystaniem tylko jednego podstawowego materiału, którym jest skupowane mleko. Surowiec ten musi być szybko przetworzony na produkt końcowy, gdyż ma krótki okres przydatności do przerobu, co wymaga odpowiedniej organizacji procesu produkcji. Całkowity koszt surowca mlecznego netto danego produktu określa się jako sumę wartości jednostek tłuszczu i plazmy, pomniejszoną o wartość odpadów użytkowych, powstałych przy produkcji danego wyrobu (odpadami użytkowymi są wszelkie zmiotki mleka w proszku,

³ M. Wasilewski, M. Chmielewska, *Praktyczne aspekty rachunku kosztów w spółdzielniach mleczarskich*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, nr 1125, Wrocław 2006, s. 123–137.

okrawki serowe itp.). Pozostałe materiały bezpośrednie to wszystkie te elementy produktu (nie wliczając surowca mlecznego), które stanowią nieodłączne składniki wyrobu i nie mogą być bez nich sprzedane jako pełnowartościowe oraz są uwzględniane przy ustalaniu ceny. W każdej spółdzielni funkcjonuje wykaz pozostałych materiałów bezpośrednich, odnoszący się do konkretnego produktu (np. pozostałe materiały dla masła to: torba do masła, sól kuchenna, czyste kultury na zakwas itp.)⁴.

2. Cel artykułu oraz wyniki badań

Celem artykułu jest określenie korzyści z wprowadzenia rachunku kosztów zmiennych w małej spółdzielni mleczarskiej. W jednej wybranej w sposób celowy małej spółdzielni mleczarskiej wprowadzono rachunek kosztów zmiennych. Próba implementacji alternatywnego rachunku kosztów wiąże się z przeprowadzonymi wcześniej badaniami, z których wynika, że zarządzający spółdzielniami mleczarskimi w Polsce nie wykorzystują rozwiązań w ramach rachunku kosztów zmiennych i stosują rachunek kosztów pełnych. Jest to sytuacja niekorzystna z punktu widzenia pozyskiwania informacji o kosztach pojedynczych produktów mleczarskich w celach krótkookresowego podejmowania decyzji dotyczących np. zmiany struktury asortymentowej wyrobów. Ponadto uzasadnieniem dla wprowadzenia rachunku kosztów zmiennych w spółdzielniach mleczarskich jest fakt, że większość kosztów ponoszonych przez te podmioty to koszty takie jak: surowiec mleczny oraz materiały bezpośrednie, które są jednocześnie kosztami zmiennymi i stanowią ponad 80% wszystkich kosztów ponoszonych na sprzedane wyroby mleczarskie.

W tabeli 1 przedstawiono stosowany dotychczas w spółdzielni mleczarskiej rachunek kosztów pełnych, natomiast w tabeli 2 – wprowadzony przez autorów rachunek kosztów oparty o koszty zmienne.

Mała spółdzielnia mleczarska w rachunku kosztów pełnych największe przychody uzyskiwała ze sprzedaży mleka spożywczego (5 556,43 tys. zł), oraz masła (4 725,30 tys. zł). Pozostałe grupy wytwarzanych produktów generowały dla jednostki znacznie mniejsze strumienie przychodów. Koszt surowca w największym stopniu obciążał kluczowe dla jednostki grupy produktów, tj. masło i mleko spożywcze. Największy poziom kosztów materiałów bezpośrednich oraz skupu i zakupu przypadła na produkcję masła i wynosił odpowiednio 101,64 i 336,95 tys. zł. Wskutek bardziej złożonego procesu produkcji masła wyrób ten stał się nośnikiem największej części kosztów wydziałowych małej spółdzielni mleczarskiej. Podobny klucz podziałowy zarządzający zastosowali w przypadku kosztów zarządu, których

⁴ I. Bazydło, T. Sokołowski, *Rozliczanie surowca w zakładach mleczarskich*, Krajowe Porozumienie Spółdzielni Mleczarskich, Związek Rewizyjny, Warszawa 1998, s. 45.

największa część (506,03 tys. zł) obciążała produkcję masła, a ponaddziesięciokrotnie mniejsza kwota kosztów powiązana została z produkcją mleka spożywczego. Rozdział kosztów sprzedaży w największym stopniu obciążał produkcję mleka spożywczego, jednak na uwagę zasługuje wysoki narzut kosztów handlowych na produkcję twarogów (15,20 tys. zł) i śmietany (12,69 tys. zł). Kalkulacja wyniku finansowego produkcji poszczególnych grup produktów pozwoliła podzielić asortyment wytwarzany w spółdzielni mleczarskiej na wyroby rentowne i te, których produkcja była deficytowa. Trzonem rentowności jednostki i najbardziej dochodowym produktem w rachunku kosztów pełnych było mleko spożywcze. Według przeprowadzonej kalkulacji w grupie wyrobów rentownych znalazły się również twarogi i śmietany. Natomiast drugą grupę wyrobów deficytowych stanowiła produkcja masła, maślanek oraz mleka sprzedawanego w punkcie skupu. Skumulowany wynik finansowy z wytwarzania wszystkich grup produktów w spółdzielni mleczarskiej był dodatni i niemal w całości wygenerowany został na produkcji mleka spożywczego.

Tabela 1
Rachunek kosztów pełnych w małej spółdzielni mleczarskiej (w tys. zł)

Treść	Grupy produktów					
	Masła	Maślanek	Mleko spożywcze	Śmietany	Twarogi	MSwPS*
Przychody	4 725,30	276,24	5 556,43	227,59	374,19	5,95
Koszt surowca	3 282,24	159,60	4 590,25	162,84	231,23	4,05
Materiały bezpośrednie	101,64	2,05	5,75	3,81	2,69	0,08
Koszty skupu i zakupu	336,95	16,37	37,05	16,76	23,83	0,42
Koszty wydziałowe	511,44	96,17	135,22	15,31	77,52	1,24
Koszty zarządu	506,03	3,24	45,95	9,56	8,50	0,25
Koszty sprzedaży	25,30	0,60	111,23	15,20	12,69	0,58
WF	-38,30	-1,79	630,97	4,11	17,73	-0,67
WF						612,05

*mleko sprzedawane w punkcie skupu.

Źródło: opracowanie własne.

Zaprezentowany w tabeli 2 rachunek kosztów zmiennych w małej spółdzielni mleczarskiej pozwala określić wpływ różnych kosztów zmiennych na opłacalność produkcji każdej z grup wyrobów. Końcowa marża brutto przypadająca na poszczególne rodzaje prowadzonej produkcji w zasadniczy sposób odbiega od wyników finansowych grup produktów wykazanych w rachunku kosztów pełnych. Marża brutto wszystkich zespołów produktów kształtuje się na dodatnim poziomie, co wskazuje na możliwość pokrycia kosztów stałych spółdzielni mleczarskiej. Najwyższy poziom marży brutto uzyskany został z produkcji mleka spożywczego (788,15 tys. zł) oraz masła (493,03 tys. zł). Najniższym poziomem marży brutto charakteryzowała się produkcja maślanki (2,05 tys. zł) i mleka sprzedawanego w punktach skupu (0,16 tys. zł). Łączna marża brutto uzyskana przez małą spółdzielnię mleczarską wyniosła 1 351,18 tys. zł.

Tabela 2
Rachunek kosztów zmiennych w małej spółdzielni mleczarskiej (tys. zł)

Treść	Grupy produktów					
	Masła	Maślanki	Mleko spożywcze	Śmietany	Twarogi	MSwPS*
Przychody	4 725,30	276,24	5 556,43	227,59	374,19	5,95
Koszt surowca	3 282,24	159,60	4 590,25	162,84	231,23	4,05
MB I	1 443,06	116,64	966,18	64,75	142,96	1,90
Materiały bezpośrednie	101,64	2,05	5,75	3,81	2,69	0,08
MB II	1 341,42	114,59	960,43	60,94	140,27	1,82
Koszty skupu i zakupu	336,95	16,37	37,05	16,76	23,83	0,42
MB III	1 004,47	98,22	923,38	44,18	116,44	1,40
Koszty wydziałowe	511,44	96,17	135,22	15,32	77,52	1,24
MB	493,03	2,05	788,15	28,87	38,92	0,16
Razem MB	1 351,18					
Koszty zarządu	573,53					
Koszty sprzedaży	165,60					
WF	612,05					

*mleko sprzedawane w punkcie skupu.

Źródło: opracowanie własne.

W spółdzielni mleczarskiej w rachunku kosztów pełnych masło było produktem, ze sprzedaży którego poniesiono stratę (-38,3 tys. zł). Warto zauważyć, że we wprowadzonym rachunku kosztów zmiennych uzyskano z tego produktu jedną z wyższych marż brutto (493 tys. zł), co umożliwia spółdzielni pokrycie znacznej kwoty kosztów stałych. Informacja „emitowana” z rachunku kosztów pełnych mogłaby skłonić do decyzji o rezygnacji z produkcji i sprzedaży masła⁵ na rzecz innych, bardziej opłacalnych wyrobów.

Produkcja śmietany z punktu widzenia rachunku kosztów pełnych ma niski poziom nadwyżki przychodu nad ponoszonymi kosztami (4,11 tys. zł). Z kalkulacji w przypadku tego produktu z zastosowaniem rachunku kosztów zmiennych wynika, że istnieje 28,87 tys. zł marży brutto z produkcji śmietany, której wytwarzanie odbywa się w sposób powiązany w innymi wyrobami i stanowi dla mleczarni źródło pokrycia pewnej części kosztów stałych. Koszty te nie zostałyby pokryte, gdyby zarządzający, kierując się wskazaniem rachunku kosztów pełnych, zrezygnowali z wytwarzania tego produktu.

Wylimitowanie wpływu kosztów stałych na marżę uzyskiwaną z wytwarzania mleka spożywczego w zasadniczy sposób podwyższyło skalę opłacalności tej grupy produktów.

Z rachunku kosztów zmiennych zarządzający mogą pozyskiwać informację dotyczącą rentowności pojedynczych wyrobów, co umożliwi np. opracowanie optymalnej struktury produkcji i sprzedaży. Rachunek kosztów zmiennych lepiej odzwierciedla rzeczywiste ponoszenie kosztów podczas wytwarzania produktów. W rachunku tym wylimitowany jest problem wyboru odpowiedniej podstawy rozliczania kosztów pośrednich na wyroby, która może powodować „zniekształcenie” kosztów ponoszonych na wytworzenie produktów mleczarskich (taka sytuacja najprawdopodobniej wystąpiła w przypadku masła). Rachunek ten umożliwi również zarządzającym pozyskiwanie cennych informacji przydatnych do zarządzania spółdzielnią nie tylko w długich okresach.

Korzyścią ze stosowania rachunku wyników opartego o koszty zmienne i stałe jest możliwość dokonywania selektywnej analizy przy stosunkowo małym nakładzie pracy obliczeniowej. Rachunek ten umożliwi szybkie rozliczenie kosztów surowca i materiałów na wyroby oraz rozliczanie kosztów skupu i zakupu na wydziały. Ponadto rachunek marż pokrywających koszty dostarcza danych dla szybkich decyzji dotyczących np. zmiany asortymentu i optymalizacji produkcji. Szybkiej ocenie podlegają w tym rachunku również skutki zwiększonej sprzedaży wyrobów. Dalszym etapem zmian w systemie rachunku kosztów może być wprowadzenie rachunku wielostopniowego. Wiąże się to na ogół z koniecznością stworzenia

⁵ Autorzy uwzględniają tutaj również fakt, że masło jest produktem komplementarnym w stosunku do pozostałych wyrobów mleczarskich, tzn. produkowane jest z serwatki, którą można przeznaczyć również na inne wyroby.

szczegółowej struktury przychodów, odpowiadającej przedmiotowej strukturze kosztów zmiennych produktów (usług), z możliwością dalszego podziału na koszty kontrolowane i niekontrolowane. Rachunek kosztów może mieć także ujęcie wielowymiarowe, obejmujące obszary sprzedaży, grupy produktów i klientów, jak również kanały dystrybucji.

Podsumowanie

Z punktu widzenia zyskowności całej spółdzielni wytwarzanie niektórych produktów mleczarskich jest racjonalne, pomimo że z rachunku kosztów „emitowana” jest informacja o nieopłacalności jednostkowej tego produktu. Problem tkwi w przyjętym kryterium rozliczania kosztów pośrednich na wyroby mleczarskie. Dlatego też można przyjąć, że system informacyjny rachunku kosztów zmiennych w tym zakresie jest bardziej miarodajny. Wprowadzenie rachunku kosztów zmiennych w spółdzielniach mleczarskich wydatnie usprawnia proces decyzyjny odnośnie do wytwarzanych produktów, głównie w zakresie ich struktury asortymentowej oraz optymalizacji sprzedaży. Podjęcie działań w kierunku zastosowania w spółdzielniach mleczarskich wielostopniowego rachunku kosztów może sprawić, że zarządzający spółdzielniami otrzymają informację o rentowności na poziomie pojedynczego produktu. Mogą na tej podstawie podejmować decyzje dotyczące wyboru struktury asortymentowej wytwarzanych wyrobów. W celu implikacji rachunku kosztów zmiennych niezbędne jest wprowadzenie procedury controllingu, co nie rozwiąże bezpośrednio wszystkich problemów dotyczących zarządzania kosztami, ale wydatnie ten obszar usprawni. Ważne jest, aby określenie sposobu poprawy efektywności małej spółdzielni mleczarskich w ramach wykorzystania informacji z systemu rachunku kosztów obejmowało wszystkie obszary jej funkcjonowania.

VARIABLE COSTING IN SMALL DAIRY COOPERATIVES

Summary

The aim of the elaboration is to introduce the variable costing in dairy cooperatives and its assessment in account of the usage and usefulness in taking a decision. Implementation of The introduction of variable costing in dairy cooperatives will improve the decision process mainly in a range of a structure sale and prices politics.

Translated by Marzena Ganc