

Monika Burczaniuk*, Maria Zuba-Ciszewska**

**Spółdzielca Mleczarnia SPOMLEK, **Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II w Lublinie*

ZASOBOWO-PROCESOWY RACHUNEK KOSZTÓW NARZĘDZIEM WSPOMAGAJĄCYM ROZWÓJ SPÓŁDZIELNI MLECZARSKIEJ SPOMLEK

*COSTS ACCOUNTING OF RESOURCES' AND PROCESSES' CONSUMPTION
AS AN INSTRUMENT SUPPORTING THE DEVELOPMENT OF THE DAIRY
CO-OPERATIVE SPOMLEK*

Słowa kluczowe: zasobowo-procesowy rachunek kosztów, rachunek kosztów działań ABC, zasobowy rachunek kosztów RCA, spółdzielnia mleczarska

Key words: resource and process consumption accounting, activity based costing ABC, resource consumption accounting RCA, dairy cooperative

Abstrakt. Celem pracy była analiza i ocena funkcjonowania zasobowo-procesowego rachunku kosztów wdrażanego od 2010 roku w spółdzielni mleczarskiej Spomlek. Wprowadzony rachunek kosztów cechuje się przejrzystością i koncentracją na najważniejszych elementach, tj. zasobach, działaniach i obiektach kosztowych (produkty i klienci). Szczególnie ważnym czynnikiem, który przyczynił się do sukcesu wdrożenia nowego systemu, była możliwość odniesienia danych kosztowych do fizycznych wielkości, którymi zarządzają menadżerowie. Świadomość kosztową udało się zwiększyć wśród pracowników firmy przez przekrojową analizę kosztów działań i zasobów – od momentu pozyskania surowca aż do sprzedaży gotowych wyrobów. Oznacza to odwzorowanie ścieżki przepływu produktu i wycenę wartości dodanej na różnych etapach życia produktu. Przeprowadzona analiza zasobowo-procesowego rachunku kosztów w SM Spomlek potwierdziła, że jest to istotne narzędzie służące do jej rozwoju.

Wstęp

Adaptacja przedsiębiorstwa do zmieniającego się otoczenia, a także skuteczna realizacja strategii oraz osiąganie wyznaczonych celów jednostki gospodarczej wymaga mierzenia, monitorowania i oceny jej dokonań [Jaworska 2010]. W przedsiębiorstwie produkcyjnym podstawowym jego obszarem analizy i oceny jest działalność operacyjna [Nowak 2005], w tym kształtowanie się kosztów. Jak pokazują badania, w większości polskich spółdzielni mleczarskich nie ma wyodrębnionych działów zajmujących się tylko analizą kosztów oraz pozyskiwaniem informacji z rachunku kosztów na potrzeby bieżącego podejmowania decyzji. W spółdzielniach stosowany jest głównie rachunek kosztów pełnych, który umożliwia zarządzanie kosztami w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych oraz podejmowania decyzji strategicznych. Większość zarządzających spółdzielniami wykorzystuje proste programy komputerowe, głównie w celach ewidencyjnych, a nie do analizy kosztów. Jednym z głównych problemów zarządzających, związanymi z analizą kosztów, jest zbyt uproszczona ewidencja księgową [Chmielewska 2008a,b].

Silna presja międzynarodowa i wzrastające potrzeby klientów spowodowały w ostatnich latach zmiany w metodach zarządzania przedsiębiorstw z orientacji funkcjonalnej (pionowej) na procesową (poziomą). Szybko zmieniające się otoczenie i wysoki stopień złożoności procesów wytwórczych sprawiają, że informacje dostarczane przez tradycyjne systemy rachunku kosztów nie zawsze są adekwatne do potrzeb decyzyjnych. Powstało przekonanie o konieczności wdrożenia takich systemów rozwiązań w zakresie rachunku kosztów, które dostarczałyby informacji nie tylko szybkich, lecz przede wszystkim wiarygodnych i kompletnych [Piechota 2005]. Rachunek kosztów do celów zarządzania powinien dostarczać informacji o spodziewanym wpływie wyboru określonej opcji działania na poziom i strukturę kosztów [Rybicka 2011]. Rzetelna informacja

o koszcie wytworzenia oferowanych produktów oraz kosztach obsługi kanałów dystrybucji lub segmentów rynku staje się kluczem do przetrwania przedsiębiorstwa. Rachunek kosztów działań pozwala zrozumieć kadrze menedżerskiej związkę przyczynowo-skutkowe warunkujące koszty w przedsiębiorstwie [Leszczyński 2012]. W metodzie tej możliwe jest rozliczenie zgodnie z prawdziwym zużyciem kosztów zasobów firmy (budynków, maszyn i urządzeń, środków transportu, pracowników itp.) pomiędzy wykonywane działania (związane z pracą ludzi i maszyn). Następnie koszty działań rozlicza się pomiędzy obiekty kosztów (np. produkty, klientów) [Januszewski 2010]. Rachunek kosztów działań ewoluje i się zmienia [Kaplan, Anderson 2008]. Przykładem jest zasobowo-procesowy rachunek kosztów. Narzędzie to łączy informacje o zasobach, ich kosztach i wykorzystaniu a także informacje o kosztach i efektywności działań oraz procesów. Rachunek ten zapewnia przyczynowo-skutkowe rozliczanie kosztów, co ma duże walory interpretacyjne informacji wynikowej. Jest to rachunek kosztów obejmujący kompleksowo całość działalności przedsiębiorstwa, który z jednej strony koncentruje się na wycenie kosztów wytworzenia produktów oraz kosztów świadczenia usług, a z drugiej strony, wspiera kalkulację kosztów obsługi i rentowności klientów. Przyczynowo-skutkowy rachunek kosztów dostarcza informacji o rentowności produktów, usług i klientów, co sprzyja zwiększeniu konkurencyjności i zyskowności przedsiębiorstwa [Zieliński 2013].

Za podstawę wzrostu efektywności polskiej gospodarki mleczarskiej od lat 90. XX wieku uznaje się koncentrację i specjalizację produkcji oraz przetwórstwa mleka [Brodziński 2014, Kapusta 2011, Pietrzak 2006]. Wzrost koncentracji i związany z tym postęp technologiczny jest szansą rozwoju sektora mleczarskiego [Seremak-Bulge 2013]. W 2013 roku w Polsce funkcjonowało 188 mleczarni ze średnim przerobem mleka na poziomie 54 mln l, tj. o 84% większym niż w 2004 roku, ale kilkakrotnie mniejszym niż w mleczarniach np. holenderskich, szwedzkich i duńskich. Jednak restrukturyzacja sektora mleczarskiego nadal postępuje i dzięki przewagom konkurencyjnym może się zwiększać eksport produktów mleczarskich [Komorowska 2006, Szajner 2011]. Na wzrost eksportu polskich produktów mleczarskich wpływa ich wysoka jakość i znaczny udział wartości dodanej [Szczubelek 2011]. Dlatego eksport polskich produktów mleczarskich wzrasta dynamicznie. Po wejściu Polski do Unii Europejskiej (UE), w latach 2004-2012 przyrost wielkości eksportowanych serów i twarogów wyniósł 118,7%, a mleka i śmietany 124,5% [Rocznik statystyczny... 2008, 2014]. Natomiast w ujęciu wartościowym eksport produktów mleczarskich wzrósł z 618 mln euro do 1447 mln euro [Rynek mleka 2006, 2014]. Największy udział w wartości polskiego eksportu produktów mleczarskich miały sery i twarogi (40,5%, tj. 682,3 mln euro) [Rynek mleka 2014].

Spółdzielnia mleczarska Spomlek (SM Spomlek) z Radzyna Podlaskiego realizuje strategię koncentracji i specjalizacji. We wrześniu 2010 roku połączyła się z Elbląską Spółdzielnią Mleczarską, a w sierpniu 2013 roku z Okręgową Spółdzielnią Mleczarską w Chojnicach. Obecnie w czterech zakładach produkcyjnych przerabia się około 300 mln litrów mleka rocznie, tj. o 68% więcej niż w 2010 roku. SM Spomlek specjalizuje się w produkcji serów żółtych i szlachetnych serów długodojrzewających, których jedna trzecia produkcji jest eksportowana. W 2013 roku produkcja serów typu szwajcarskiego i holenderskiego wyniosła prawie 21 tys. ton. Oprócz tego produkowane są również mleko w proszku i serwatkowe oraz masło. Spółdzielnia systematycznie poszerza rynki zbytu. W 2014 roku swoje produkty eksportuje nie tylko do krajów UE (Niemiec, Holandii, Włoch, Bułgarii, Czech, Łotwy, Węgier) i Rosji oraz na Ukrainę, ale także do Stanów Zjednoczonych i Kanady. Odzwierciedleniem realizowanej przez badaną mleczarnię strategii są osiągnięte przez nią przychody ze sprzedaży, które w 2013 roku wyniosły 653 mln zł, tj. o 125% więcej niż w 2009 roku. Wraz z rozwojem SM Spomlek (wzmocnieniem koncentracji, poszerzeniem rynku zbytu i oferty asortymentowej) wzrosło zapotrzebowanie zarządu i kadry menedżerskiej na nowe informacje, w tym nt. rentowności klientów i sprzedawanych produktów. W przedsiębiorstwie uznano, że nowy system, tj. zasobowo-procesowy rachunek kosztów dostarczy niezbędnych informacji. Celem pracy była analiza i ocena funkcjonowania wdrażanego od 2010 roku zasobowo-procesowego rachunku kosztów w SM Spomlek.

Material i metodyka badań

Do realizacji zamierzonego celu wykorzystano informacje pochodzące z działu kontroli SM Spomlek. W pracy zastosowano metody analizy, która pozwoliła przedstawić poszczególne etapy wdrażania nowego rachunku kosztów w badanej spółdzielni. Przy prezentacji wyników badań wykorzystano metodę opisową, zestawień tabelarycznych oraz schematy. Przedstawiono dane hipotetyczne, ponieważ celem pracy było ukazanie zasady funkcjonowania rachunku kosztów, a nie przedstawienie rzeczywistych kosztów ponoszonych w firmie, gdyż wiązałyby się to z ujawnieniem tajemnicy handlowej przedsiębiorstwa.

Wyniki badań

Przy projektowaniu w SM Spomlek systemu w ramach rachunkowości zarządczej zwrócono uwagę na możliwość odwzorowania ścieżki produktów od dostarczenia surowca do dostawy do klienta i na wycenę kosztów wytworzenia. Wycena samych procesów produkcyjnych jest możliwa w różnych systemach. Problem pojawia się przy odwzorowaniu przepływu surowca i półproduktów między działami i oddziałami oraz przy określeniu wpływu jednych procesów (pomocniczych) na inne procesy (podstawowe). Takim przykładem są usługi działu „utrzymania ruchu” lub „warsztatu samochodowego”, świadczone na rzecz zasobów biorących udział w procesach głównych. Dlatego przypisanie ich wprost do produktu burzy zasadę rozliczania kosztów według przyczyn ich powstania. Dodatkowym elementem utrudniającym jest przesunięcie w czasie pomiędzy etapami produkcyjnymi – czas dojrzewania sera wynosi od kilku tygodni do kilkunastu miesięcy. Istotnym czynnikiem, który wpłynął na decyzję o rezygnacji w badanej mleczarni z tradycyjnego rachunku kosztów, był niewystarczający dostęp do danych liczbowych pozwalających podejmować właściwe decyzje biznesowe. Okazywało się bowiem, że dane są często błędne lub niemożliwa jest ich właściwa interpretacja. Początkowo zaletą, a po pewnym czasie utrudnieniem rozwijanego systemu rachunkowości zarządczej było to, że prowadzony był on w wielu plikach Excel. Mimo że system pozwalał na elastyczne dostosowywanie i przeliczanie danych, to wraz z ich wzrostem zaczęły narastać problemy.

Dział kontrolingu podczas wdrażania nowego rachunku kosztów korzystał ze wsparcia firmy konsultingowej. Zarząd i kadra menadżerska udzielili zgody na wprowadzenie zmian. Osoby zajmujące się wystawianiem i ewidencją dokumentów w systemie finansowo-księgowym oraz kadra kierownicza zostały przeszkolone z zasad nowego rachunku kosztów, sposobów ewidencjonowania i rozliczania kosztów poszczególnych procesów oraz występujących między nimi zależności.

	Koszt zasobu [zł]/Cost of supply [PLN]		Koszt działania [zł]/Cost of action [PLN]
Linia do produkcji sera/ The line to cheese production	19500	Transport mleka obcym taborem/ The transport of milk with outsourc operating fleet	51000
➔ Amortyzacja środków trwałych/ Depreciation of fixed assets	12000	➔ Stacja paliw/Gas station	1000
➔ Usługi transportowe/ Transportation services	1500	➔ Cysterny skupowe/Purchase tanks	30000
➔ Zużycie materiałów/ Material consumption	1000	➔ Kierowcy skupowi - stanowisko pracownicze/Purchase drivers - the workers'-position	20000
➔ Energia elektryczna/ Electrical energy	5000		
➔ Powierzchnia działu/ Department area	10000		

Rysunek 1. Przykład wyceny zasobów i działań w SM Spomlek (dane hipotetyczne)

Figure 1. The example of the valuation of resources and actions in SM Spomlek (hypothetical data)

Źródło: opracowanie własne

Source: own study

Kolejnym krokiem była inwentaryzacja posiadanych zasobów i opracowanie ich wykazu, który stanowił podstawę nowego zasobowo-procesowego rachunku kosztów. Kierowano się zasadą jednorodności grup centrów kosztów zasobów w celu uzyskania poprawności ich ewidencji. Wyodrębnione zostały koszty związane ze stanowiskami pracowniczymi (wynagrodzenia z narzutami, badania lekarskie, sprzęt komputerowy i inne koszty zw. z pracownikami), budynkami, maszynami i liniami produkcyjnymi oraz służb utrzymania ruchu, samochodami, wózkami widłowymi, kosztami marketingowymi i sprzedażowymi.

W systemie koszty ewidencjonowane są na 1700 centrach kosztów zasobów. Koszty przypisane do nich zostały podzielone na zmienne (koszty proporcjonalne) ponoszone w celu wytworzenia produktów i ich sprzedaży. Do nich zaliczamy surowce, materiały i opakowania, energię, usługi remontowe, transportowe, koszty pracy pracowników produkcyjnych i inne. Są to koszty zależne od wielkości i struktury produkcji. Druga grupa to koszty stałe (koszty struktury), które związane są z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa jako całości: amortyzacja, podatki i opłaty, ubezpieczenia, wynagrodzenia pracowników nieprodukcyjnych, koszty sprzedaży i marketingu.

Podczas wdrażania zasobowo-procesowego rachunku kosztów, dzięki nowemu systemowi informatycznemu typu ERP, zostały wprowadzone nowe słowniki produktów, kontrahentów oraz słowniki wymiarów księgowych. Jednocześnie w trakcie analizy przedwdrożeniowej i samego wdrożenia zwrócono uwagę na elementy, które są niezbędne do prawidłowego rozliczania kosztów. Dotyczyło to nie tylko modułu finansowego, a przede wszystkim innych modułów operacyjnych – sprzedaży, logistyki, produkcji, kadry.

W modelu przy wycenie działań istotne okazało się podejście przyczynowo-skutkowe. Powiązано centra kosztów zasobów z uwzględnieniem działań w jakie są zaangażowane lub w jakim celu są zużywane. W ten sposób powstały trzy grupy działań:

- podstawowe: produkcyjne, sprzedażowe i logistyczne – świadczone na rzecz klientów lub związane z produkowaniem i dostarczaniem towarów,
- wspierające: kadrowe, informatyczne, utrzymania ruchu, zapewnienia jakości, transport wewnętrzny – wykonywane w celu wsparcia innych działań,
- zarządcze: związane z zarządzaniem przedsiębiorstwem, finansami, administracją itd.

W modelu rozlicza się łącznie 278 działań. Istotnym elementem jest określenie sposobu rozliczenia kosztów na poszczególnych etapach za pomocą nośników kosztów zasobów i nośników kosztów działań. Pozwala to na powiązanie kosztu z wielkościami służącymi do mierzenia rozmiarów produkcji i sprzedaży (kg, szt., litry, km). Dzięki temu można pokazywać zależności pomiędzy wynikami działalności przedsiębiorstwa w procesach produkcyjnych, sprzedażowych i logistycznych a zużyciem zasobów. W efekcie zarządzający mają dostęp do pełnej informacji o kosztach całkowitych i jednostkowych realizowanych operacji rozliczonych na obiekty kosztowe. W modelu zostało wycenionych 710 indeksów produktów oraz 3600 klientów. Dodatkowo zostały wyodrębnione obiekty pośrednie, takie jak regiony sprzedaży i marki, do których również przypisywane są koszty, rozdzielane później na finalne obiekty kosztowe (klienci, produkty). Pozwala to na wielowymiarową analizę rentowności produktów i klientów na różnych poziomach marż pokrycia kosztów.

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów prowadzony jest w oprogramowaniu klasy ABC/RCA Doctor Coster. Dział kontroli pełni nadzór nad aplikacją, dba o rzetelność wprowadzonych danych i zasila nimi bazę, a także raportuje wyniki dla kadry menadżerskiej. Zajmuje się również rozwojem rachunku kosztów. Samodzielnie dostosowuje go do zmian zachodzących w firmie, rozmawia z kierownikami działów o wynikach i wprowadza sugerowane przez nich modyfikacje w rachunku kosztów. Współpraca z menadżerami pozwala na wypracowywanie nowego systemu raportowego i zastępowanie części raportów przygotowywanych poza systemem. Szczególnie ważnym czynnikiem, który przyczynił się do sukcesu wdrażania nowego systemu, była możliwość odniesienia danych kosztowych do fizycznych wielkości, którymi zarządzają menadżerowie. Przykłady takich wskaźników to koszt transportu międzyoddziałowego do 1 kg przewiezonego produktu, przewiezienia 1 palety do klienta, zwiezienia 1 litra mleka, pracy linii produkcyjnej do 1 sztuki lub kilograma wyprodukowanej na tej linii, a nie w całym dziale.

	Koszt produktu [zł]/Cost of product [PLN]		Koszt klienta [zł]/Cost of customer [PLN]
Ser Radamer/Cheese Radamer	31600	Klient A - hala 1/ Customer A - hall 1	18800
➡ Działania marketingowe/ Marketing operations	1000	➡ Obsługiwanie klienta/Customer servicing	5000
➡ Serenada/Serenada	600	➡ Transport do klienta/Transport to customer	2000
➡ Koszt sprzedaży/Cost of sales	20000	➡ Koszty centrali klienta A Head office costs of customer A	800
➡ Koszt proporcjonalny/ Proportional cost	10000	➡ Koszty ogólnego zarządu/ General management costs	1000
		➡ Koszt sprzedanych produktów/ Cost of sold products	10000

Rysunek 2. Przykład wyceny produktu i klienta w SM Spomlek (dane hipotetyczne)

Figure 2. The example of the valuation of the product and the customer in SM Spomlek (hypothetical data)

Źródło: opracowanie własne

Source: own study

Tabela 1. Przykłady działań i nośników w SM Spomlek (dane hipotetyczne)

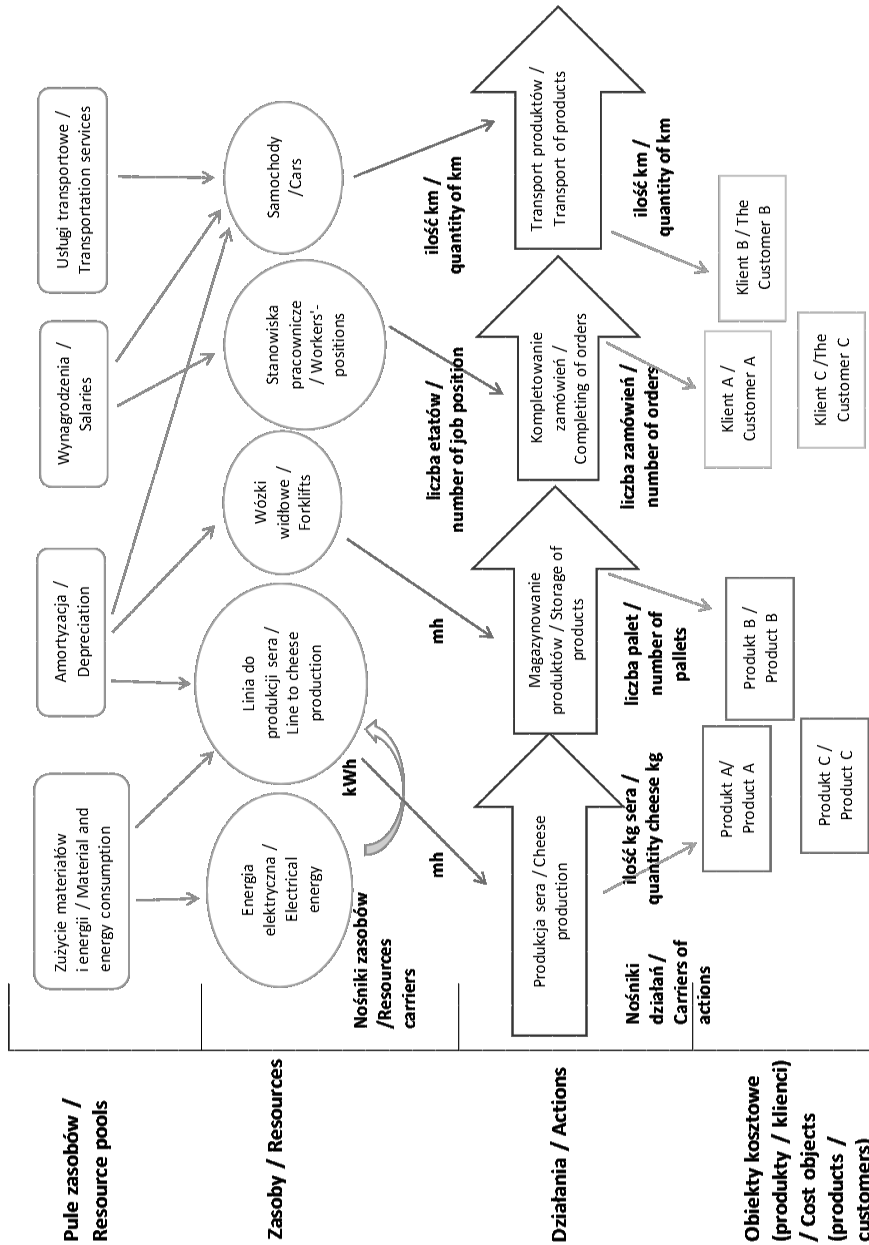
Table 1. Examples of actions and carriers in SM Spomlek (hypothetical data)

Rodzaj działania/The kind of the action	Nośnik działania/ Carrier of action	Koszt działania/ Cost of action	Wartość nośnika/ Value of carrier	Stawka nośnika/ Rate of carrier	Jedn./Unit
		zł/PLN			
Obsługiwanie klienta/ The service of the customer	liczba faktur/ number of invoices	25 000	5 000	5	zł/faktura/ PLN/invoice
Transport mleka obcym taborem/The transport of the milk with the foreign camp	liczba km/ number of km	157 500	50 000	3,15	zł/km/ PLN/km
Przyjęcie surowca do zakładu/The acceptance of the raw material to the institution	litry mleka/ litres of the milk	500 000	150 000	3,33	zł/l/ PLN/l
Materiały bezpośrednie produkcji/Direct materials of the production	wartość zużytych materiałów/value of used materials	120 000	9 800	-	zł/PLN
Produkcja serów/ The production of cheeses	kg wyprodukowanych serów/kg of produced cheeses	210 000	250 000	0,84	zł/kg/ PLN/kg
Produkcja proszków mlecznych/The production of milk-powders	kg wyprodukowanych proszków/kg of produced milk-powders	100 000	170 000	0,59	
Utrzymanie ruchu/ The keep of the movement	liczba rbh/number of man-hours	10 000	200	50	zł/rbh/ PLN/mh
Transport do klienta/ The transport to the customer	liczba przewiezionych palet/number of transported pallets	20 000	250	80	zł/paleta/ PLN/pallet
Działania marketingowe/ Marketing operations	wartość przychodów produktów/income value of products	360 000	28 500	-	zł/PLN
Obsługa magazynów/ The service of magazines	kg wydanych produktów/ kg of given products	175 000	2 300 000	0,08	zł/kg/ PLN/kg

Źródło: opracowanie własne

Source: own study

Wykorzystanie zasobowo-procesowego rachunku kosztów w SM Spomlek przynosi wiele korzyści. Prowadzony wcześniej tradycyjny rachunek kosztów nie pozwalał na obliczenie dokładnych wskaźników wraz z podziałem na koszty stałe i zmienne. Zazwyczaj były one odnoszone do całkowitej wielkości produkcji lub ilości sprzedanych produktów. Wdrożenie zasobowo-procesowego rachunku kosztów spowodowało, że menadżerowie różnych działów obserwują wskaźniki, na które mają realny wpływ. Wyliczenia i rozliczenia marż, kosztów wytworzenia, przychodów przestały być informacjami jedynie działu finansowego, gdyż menadżerowie mają dostęp do tych informacji i za nie odpowiadają. Mają świadomość realnego wpływu na wynik finansowy



Rysunek 3. Przepływ kosztów w zasobowo-procesowym rachunku kosztów w SM Spomlek
 Figure 3. The flow of costs in resource and process consumption accounting in SM Spomlek
 Źródło: opracowanie własne
 Source: own study

firmy. Świadomość kosztową udało się zwiększyć wśród pracowników firmy przez przekrojową analizę kosztów działań i zasobów – od momentu pozyskania surowca aż do sprzedaży gotowych wyrobów. Oznacza to odwzorowanie ścieżki przepływu produktu i wycenę wartości dodanej na różnych etapach życia produktu, z uwzględnieniem kosztów stałych i zmiennych.

Podsumowanie

Wprowadzany w SM Spomlek zasobowo-procesowy rachunek kosztów cechuje się przejrzystością i koncentracją na najważniejszych elementach, tj. zasobach, działaniach i obiektach kosztowych (produkty i klienci). Funkcjonowanie modelu rachunku kosztów opiera się na współpracy pracowników działu kontroli z kadrą kierowniczą pozostałych działów operacyjnych. W modelu używane są pojęcia zrozumiałe dla kierowników, ponieważ wskaźniki dotyczą tego, czym oni zarządzają, a nie są oparte o „język” księgowy (jak konta „czwórkowe”, „piątki” itp.).

Dostęp do prawidłowych informacji kosztowych pozwala badanej mleczarni na budowanie przewagi konkurencyjnej. Wynika to ze wsparcia procesów zarządzania rzetelną informacją o wycenie zasobów i działań, a także możliwością monitorowania związanych z tym trendów krótko-, średnio- i długoterminowych. W przedsiębiorstwie istnieje nadal wiele obszarów, w których można prowadzić działania optymalizacyjne za pomocą stworzonego modelu. Planowane jest zasilanie modelu kolejnymi danymi pozwalającymi mierzyć zużycie zasobów (czas pracy, kWh, km, m²) lub wprowadzenie kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów. Prowadzone są działania nad ulepszeniem funkcjonującego modelu przez uproszczenie go tam, gdzie pojawiają się małe pozycje kosztowe, a zwiększenie dokładności tam, gdzie koszty są istotne. Dodatkowo każda zmiana wewnątrz organizacji pociąga za sobą potrzebę dostosowania modelu rachunku kosztów do nowej sytuacji. Tak było w przypadku przyjmowania nowej spółdzielni w struktury mleczarni. Członkowie działu kontroli przeprowadzili szkolenia wewnętrzne dotyczące rozliczania kosztów w zasobowo-procesowym rachunku kosztów, a następnie opracowali wykaz zasobów i działań oraz ustalili sposoby rozliczeń na poszczególnych etapach dla nowego oddziału SM Spomlek. Przeprowadzona analiza zasobowo-procesowego rachunku kosztów w SM Spomlek potwierdziła, że jest to istotne narzędzie służące jej rozwojowi.

Literatura

- Brodziński M.G. 2014: *Oblicza polskiej spółdzielczości wiejskiej. Geneza – rozwój – przyszłość*, Wydawnictwo FreL, Warszawa, 133.
- Chmielewska M. 2008a: *Przydatność rachunku kosztów w opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi*, Zag. Ekon. Roln., nr 1(314), 128.
- Chmielewska M. 2008b: *Zakres i narzędzia pozyskiwania informacji o kosztach w opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi*, Zesz. Nauk. SGGW, „Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej”, nr 64, 123.
- Januszewski A. 2010: *Koncepcja rozwoju komputerowo wspomaganego systemu kalkulacji kosztów dla przedsiębiorstwa produkcyjnego*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Systemy zarządzania kosztami i dokonania*, Wyd. UE we Wrocławiu, Wrocław, 152.
- Jaworska E. 2010: *Pomiar dokonań a zarządzanie dokonaniai przedsiębiorstwa*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Systemy zarządzania kosztami i dokonaniai*, Wyd. UE we Wrocławiu, Wrocław, 169.
- Kaplan R.S., Anderson S.R. 2008: *Rachunek kosztów działań sterowany czasem*, PWN, Warszawa, 19-21.
- Kapusta F. 2011: *Konsolidacja mleczarstwa pilną potrzebą*, Przegląd mleczarski, 4/2011, 44.
- Komorowska D. 2006: *Koncentracja produkcji mleka w Polsce*, Zesz. Nauk. SGGW, „Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej”, nr 61/2006, 160.
- Leszczynski Z. 2012: *Projektowanie i wdrażanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk, 15-16.
- Nowak E. 2005: *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa, 108.
- Piechota R. 2005: *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa, 7-8.
- Pietrzak M. 2006: *Efektywność finansowa spółdzielni mleczarskich – koncepcja oceny*, Wyd. SGGW, Warszawa, 155.

- Rocznik statystyczny rolnictwa 2007*. 2008: GUS, Warszawa, 376.
Rocznik statystyczny rolnictwa 2013. 2014: GUS, Warszawa, 314.
Rybicka K. 2011: *Wykorzystanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie produkcyjnym*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Rachunek kosztów i pomiar dokonań*, Wyd. UE we Wrocławiu, Wrocław, 434.
Rynek mleka. Stan i perspektywy, nr 46/2014, red. Seremak-Bulge, IERiGŻ, Warszawa, 22-23.
Rynek mleka. Stan i perspektywy, nr 30/2006, red. Seremak-Bulge, IERiGŻ, Warszawa, 19.
Seremak-Bulge J. 2013: *Restrukturyzacja produkcji mleka*. „Przegląd mleczarski” 9/2013, 40.
Szajner P. 2011: *Międzynarodowa konkurencyjność polskiego sektora mleczarskiego w kontekście wyników handlu zagranicznego*, Zesz. Nauk. SGGW w Warszawie, „Problemy Rolnictwa Światowego”, t. 11(26)/2011, 159.
Szczybełek G. 2011: *Uwarunkowania rozwoju przedsiębiorstw przemysłu mleczarskiego w Polsce*, Wydawnictwo „Dom Organizatora”, Toruń, 119.
Zieliński T.M. 2013: *Zasobowo-procesowy rachunek kosztów – więcej niż ABC*, Controlling, Wiedza i Narzędzia Praktyczne, nr 28.

Summary

The aim of the work was an analysis and an evaluation of Resource and Process Consumption Accounting which have been initiated from 2010 in dairy co-operative Spomlek. Introduced account of charges is characterized by transparency and concentration on the most important elements i.e. resources, actions and cost objects (products and customers). The particularly important factor which contributed to success of initiating of the new system was the possibility of reference of cost data to physical sizes administered by managers. The cost-awareness was increased among employees by the cross sectional analysis of action costs and resources - from the moment of gaining raw material until the sales of ready products. It means a mapping of flow path of product and an appraisal of value added on different stages of life of the product. Carried out analysis of resource and process consumption accounting in SM Spomlek confirms that it is an essential tool to servants of development.

Adres do korespondencji
mgr Monika Burczaniuk
Spółdzielcza mleczarnia Spomlek z Radzyna Podlaskiego
Dział Controllingu
ul. Gen. F. Kleeberga 12, 21-300 Radzyna Podlaski
e-mail: monika.burczaniuk@spomlek.pl

dr Maria Zuba-Ciszewska
Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
Instytut Ekonomii i Zarządzania, Katedra Bankowości i Finansów
Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin
tel. (81) 445 34 33
e-mail: maria.zuba@kul.pl