

MARZENA CHMIELEWSKA

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego

Warszawa

## **PRZYDATNOŚĆ RACHUNKU KOSZTÓW W OPINII ZARZĄDZAJĄCYCH SPÓŁDZIELNIAMI MLECZARSKIMI**

### **Wprowadzenie**

W warunkach, w jakich gospodarują współczesne podmioty gospodarcze, potrzebne są pomocne w podejmowaniu decyzji wiarygodne informacje o kosztach. Dostarczanie tych informacji jest głównym zadaniem rachunku kosztów, który jest jedną z najważniejszych części składowych rachunkowości, mającej za zadanie grupowanie materiału liczbowego oraz ustalanie szeregu zależności między procesami produkcyjnymi a wysokością kosztów. Prawidłowo zorganizowany rachunek kosztów powinien uwzględniać zmiany zachodzące zarówno w bazie technologiczno – produkcyjnej, jak i w otoczeniu rynkowym spółdzielni mleczarskiej, ponieważ prowadzą one do zmian struktury kosztów i uzasadniają zapotrzebowanie na informację kosztową, aby na jej podstawie podejmować optymalne decyzje, rzutujące na nakłady i rentowność [4]. Choć duża liczba polskich spółdzielni mleczarskich już osiągnęła standardy produkcji UE, to większość z nich nadal wymaga przeobrażeń i wprowadzenia sprawnych systemów zarządzania w zakresie kosztów [5].

Większość przedsiębiorstw branży spożywczej nie wykorzystuje systematycznie rozwiązań w ramach systemu controllingu. Wdrożenie tego systemu wymaga bowiem niejednokrotnie przebudowania nie tylko rachunku kosztów oraz zmiany zasad raportowania i analiz, ale również przebudowania i struktur zarządzania [6]. Rachunek kosztów i wyników odgrywa ważną rolę w zarządzaniu jednostkami spółdzielczymi przetwórstwa mleczarskiego, ponieważ generuje informacje o kosztach, wykorzystywane przez zarządzających w bieżącej działalności [3]. Do podejmowania trafnych decyzji operacyjnych czy rozwojowych niezbędna jest zatem w spółdzielniach mleczarskich dokładna, wręcz perfekcyjna znajomość kosztów we wszystkich możliwych przekrojach i uwarunkowaniach. Coraz więcej zarządzających przedsiębiorstwami, w tym również spółdzielczymi, uświadamia sobie, iż taki poziom poznania kosztów może zostać osiągnięty jedynie w oparciu o sprawnie zorganizowany system rachunkowości zarządczej (rachunku kosztów) [7]. W ostatnich kilkunastu latach opracowano i przetestowano wiele nowoczesnych metod rachunku kosztów, między innymi: wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów działań, rachunek

kosztów jakości czy też rachunek cyklu życia produktu. 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 sprzedaży [2]. Wraz z nowymi orientacjami rachunku kosztów pojawiły się metody wspomagające zarządzanie kosztami, do których należy między innymi budżetowanie oraz analiza kosztów.

Celem opracowania jest przedstawienie opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi na temat rodzaju oraz przydatności informacyjnej stosowanego rachunku kosztów. Niezbędne dane do badania pozyskano z wykorzystaniem kwestionariusza wywiadu skierowanego do zarządzających spółdzielniami mleczarskimi. Do badania wybrano w sposób celowy 45 spółdzielni mleczarskich położonych w różnych regionach Polski, w których zarządzający zgodzili się na udział w badaniach. Spółdzielnie podzielono na trzy grupy według następujących kryteriów: wielkości skupu mleka, liczby dostawców oraz wielkości zatrudnienia. W każdym z przyjętych kryteriów podziału zostały utworzone po trzy grupy spółdzielni. Przedziały według wielkości skupu mleka utworzono w oparciu o podział, jaki stosuje GUS, tj. od 0 do 25 000 mln l, od 25 001 do 100 000 mln l oraz powyżej 100 000 mln l. Według liczby dostawców utworzono grupy: największą, która objęła spółdzielnie o liczbie dostawców powyżej średniej dla wszystkich spółdzielni, natomiast pozostałe (poniżej średniej) podzielono na dwie równe części. Według liczby zatrudnionych podzielono spółdzielnie na największe (zatrudniające powyżej 250 pracowników) oraz pozostałe – średnie (zatrudniające do 250 pracowników), pogrupowane na dwie równe części<sup>1</sup>.

### **Opinie zarządzających dotyczące stosowanego rachunku kosztów**

W tabeli 1 przedstawione zostały wyniki badań dotyczące rodzaju rachunku kosztów, stosowanego jako główny oraz pomocniczy w spółdzielniach mleczarskich. W większości spółdzielni, niezależnie od kryterium ich grupowania, przyjmuje się jako główny – rachunek kosztów pełnych (97,6% odpowiedzi). Przeciętnie 7,2% zarządzających spółdzielniami mleczarskimi znajdującymi się w najwyższych przedziałach danego kryterium – o najwyższym skupie mleka, największym zatrudnieniu oraz największej liczbie dostawców mleka – zadeklarowało stosowanie rachunku kosztów zmiennych, jako głównego systemu rachunku kosztów. Według opinii zarządzających, rachunek kosztów zmiennych najczęściej stosowany był w grupie spółdzielni o największej liczbie dostawców (7,7% odpowiedzi). W żadnej z badanych spółdzielni nie wykorzystywano innych rachunków kosztów niż rachunek kosztów pełnych lub zmiennych.

<sup>1</sup> Według wielkości skupowanego mleka utworzone zostały trzy grupy (o najmniejszym, średnim oraz największym skupie), w których znalazło się po 15 spółdzielni mleczarskich. W wyniku podziału według liczby dostawców otrzymano po 16 spółdzielni o najmniejszej i średniej liczbie dostawców oraz 13 o największej liczbie dostawców. Grupując według zatrudnienia, otrzymano 16 spółdzielni o najniższym zatrudnieniu, 15 o średnim i 14 spółdzielni zatrudniających najwięcej pracowników.

Tabela 1

**Rodzaj stosowanego głównie oraz pomocniczo rachunku kosztów według opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi (%)**

Wyszczególnienie	W zależności od:									Średnio
	wielkości skupu mleka (mln l)			liczby dostawców mleka (tys. os.)			wielkości zatrudnienia (os.)			
	0-25	25-100	>100	0-1	1-2,5	>2,5	0-130	131-250	>250	
Rodzaj rachunku kosztów i wyników stosowany w spółdzielni										
Rachunek kosztów pełnych	100,0	100,0	93,3	100,0	100,0	92,3	100,0	100,0	92,9	97,6
Rachunek kosztów zmiennych	0	0	6,7	0	0	7,7	0	0	7,1	7,2
Rachunek kosztów postulowanych	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kombinacja różnych rachunków kosztów	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Inny rachunek kosztów	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Nie stosowano żadnego rachunku kosztów	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Inne systemy rachunku kosztów, z których dodatkowo, pomocniczo korzystano										
Rachunek kosztów zmiennych	26,7	6,7	40,0	31,3	18,8	23,1	18,8	26,7	28,6	24,5
Rachunek kosztów postulowanych	0	13,3	0	0	12,5	0	0	0	14,3	13,4
Rachunek kosztów pełnych	13,3	13,3	20,0	12,5	12,5	23,1	18,8	6,7	21,4	15,7
Inny rachunek kosztów	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Nie stosowano dodatkowych rachunków kosztów	60,0	66,7	40,0	56,3	56,3	53,8	62,5	66,7	35,7	55,3

Źródło: Opracowanie własne.

Średnio ponad połowa (55,3%) badanych wskazała, iż nie stosuje pomocniczo żadnego innego rachunku kosztów. Wyłącznie jeden główny rachunek kosztów stosowany jest w większości spółdzielni o średnim poziomie skupu mleka oraz o średnim zatrudnieniu – 66,7% odpowiedzi. Rachunek kosztów zmiennych stosuje pomocniczo średnio 24,5% zarządzających, z których większość (40%) stanowią spółdzielnie skupujące największe ilości mleka. Tylko 6,7% zarządzających spółdzielniami o średnim poziomie skupu surowca mlecznego wykorzystuje pomocniczo rachunek kosztów zmiennych, natomiast według innych kryteriów grupowania około 18%. Stosowanie pomocniczo rachunku kosztów postulowanych deklaruje średnio 13,4% zarządzających, wśród których dominują spółdzielnie o średnim poziomie skupu mleka (13,3% wskazań), przeciętnej liczbie dostawców (12,5% wskazań) oraz największym zatrudnieniu (14,3%).

Średnio 57,6% badanych nie zna żadnego z nowoczesnych systemów rachunku kosztów (tabela 2). Największą nieznajomością wykazują się zarządzający spółdzielniami najmniejszymi – o najniższym skupie mleka (66,7% wskazań) oraz najniższym zatrudnieniu i liczbie dostawców – po 62,5% wskazań.

Najbardziej znanym nowoczesnym systemem rachunku kosztów wśród respondentów jest rachunek kosztów docelowych (średnio 26,6% wskazań) oraz rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (średnie 26,1%). Wymienione dwa systemy rachunku kosztów najbardziej znane są w spółdzielniach o średnim poziomie skupu mleka oraz o przeciętnym zatrudnieniu, w których odnotowano odpowiednio 40% oraz 43,8% wskazań. Przede wszystkim zarządzający spółdzielniami o najniższym zatrudnieniu deklarują znajomość rachunku kosztów jakości (63%), podczas gdy wiedza o tym rachunku w dużych spółdzielniach wynosi około 30%. Nie odnotowano odpowiedzi dotyczącej znajomości rachunku kosztów jakości w spółdzielniach o najniższym skupie oraz średniej liczbie dostawców mleka. Rachunek kosztów działań (Activity Based Costing) jest najbardziej znanym nowoczesnym rachunkiem kosztów w spółdzielniach średnich według zastosowanych kryteriów ich podziału. Na znajomość tego rachunku wskazują zarządzający spółdzielniami o średnim skupie mleka i zatrudnieniu (po 26,7% wskazań) oraz średniej liczbie dostawców (31,3% wskazań). Przeciętnie 11,2% badanych deklaruje znajomość rachunku kosztów cyklu życia produktu, wśród których większość stanowią zarządzający spółdzielniami najmniejszymi w każdym z kryteriów podziału.

Według opinii zarządzających badanymi spółdzielniami, najlepszym rachunkiem kosztów, spełniającym oczekiwania dotyczące zawartych w nim informacji o kosztach, jest rachunek kosztów pełnych, na który wskazało średnio 53,4% badanych. Dominowały pod tym względem spółdzielnie o najniższej liczbie dostawców i zatrudnieniu (po 62,5% wskazań) oraz spółdzielnie o największej liczbie dostawców (61,5% wskazań). Nieznacznie mniejszy udział wskazań na ten rachunek stwierdzono w spółdzielniach o najniższym i najwyższym skupie mleka (po 60% wskazań). Rachunek kosztów zmiennych spełniałby oczekiwania średnio 35,3% zarządzających, głównie w spółdzielniach o średniej liczbie dostawców mleka – 62,5% wskazań. Pozostałe rachunki kosztów miały

Tabela 2

**Znajomość i oczekiwania informacyjne dotyczące rachunków kosztów według opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi (%)**

Wyszczególnienie	W zależności od:									Średnio
	wielkości skupu mleka (mln l)			liczby dostawców mleka (tys. os.)			wielkości zatrudnienia (os.)			
	0-25	25-100	>100	0-1	1-2,5	>2,5	0-130	131-250	>250	
<b>Znajomość nowoczesnych systemów rachunku kosztów</b>										
Rachunek kosztów działań	13,3	26,7	26,7	18,8	31,3	15,4	18,8	26,7	21,4	22,1
Rachunek kosztów docelowych	13,3	40,0	26,7	18,8	43,8	15,4	18,8	26,7	35,7	26,6
Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia	26,7	40,0	13,3	31,3	43,8	0	31,3	26,7	21,4	26,1
Rachunek kosztów jakości	0	20,0	13,3	6,3	0	30,8	63,0	13,6	14,3	23,0
Rachunek kosztów cyklu życia produktu	20,0	0	6,7	18,8	6,3	0	12,5	6,7	7,1	11,2
Żaden	66,7	46,7	60,0	62,5	56,3	53,8	62,5	60,0	50,0	57,6
<b>Rachunek najpełniej informujący o kosztach</b>										
Rachunek kosztów działań	6,7	0	20,0	0	12,5	15,4	0	13,3	14,3	13,7
Rachunek kosztów docelowych	13,3	46,7	33,3	25,0	43,8	23,1	12,5	40,0	42,9	31,2
Rachunek kosztów zmiennych	26,7	26,7	53,3	18,8	62,5	23,1	31,3	40,0	35,7	35,3
Rachunek kosztów pełnych	60,0	40,0	60,0	62,5	37,5	61,5	62,5	53,3	42,9	53,4
Rachunek kosztów postulowanych	6,7	0	0	6,3	0	0	0	6,7	0	6,6
Żaden	13,3	26,7	0	12,5	18,8	7,7	18,8	13,3	7,1	14,8

Źródło: Opracowanie własne.

marginalne znaczenie w opiniach zarządzających spółdzielniami w każdym z przyjętych kryteriów podziału.

Stosowany w spółdzielniach mleczarskich rachunek kosztów służy głównie do sporządzania okresowych sprawozdań oraz bieżącego zarządzania (tabela 3).

Tabela 3

**Cel sporządzania oraz stopień szczegółowości stosowanego rachunku kosztów według opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi (%)**

Wyszczególnienie	W zależności od:									
	wielkości skupu mleka (mln l)			liczby dostawców mleka (os.)			wielkości zatrudnienia (os.)			
	0-25	25-100	>100	0-1	1-2,5	>2,5	0-130	131-250	>250	
Cele stosowanego w spółdzielni rachunku kosztów										
Służy do kontroli kosztów w długim okresie	40,0	46,7	40,0	50,0	43,8	30,8	37,5	53,3	35,7	42,0
Służy do kontroli w krótkich okresach	46,7	33,3	46,7	37,5	50,0	38,5	50,0	40,0	35,7	42,0
Służy do podejmowania decyzji cenowych	53,3	46,7	66,7	50,0	56,3	61,5	43,8	53,3	71,4	55,9
Służy do wyceny zapasów	66,7	46,7	73,3	62,5	56,3	69,2	62,5	53,3	71,4	62,4
Służy do celów sprawozdawczych	73,3	66,7	73,3	68,8	68,8	76,9	68,8	60,0	85,7	71,4
Służy do bieżącego zarządzania	73,3	53,3	86,7	62,5	75,0	76,9	75,0	66,7	71,4	71,2
Służy do podejmowania decyzji dotyczących struktury asortymentowej	26,7	26,7	20,0	18,8	37,5	15,4	31,3	13,3	28,6	24,3
Służy do oceny efektywności produkcji	33,3	33,3	26,7	25,0	50,0	15,4	37,5	26,7	28,6	30,7
Stopień szczegółowości sporządzanego w spółdzielni rachunku kosztów										
Ewidencja kosztów ogranicza się do celów sprawozdawczych	13,3	26,7	0	6,3	25,0	7,7	25,0	6,7	7,1	14,7

Źródło: Opracowanie własne.

Takie cele deklaruje średnio odpowiednio 71,4% i 71,2% badanych, wśród których dominują spółdzielnie zatrudniające najwięcej osób (85,7% wskazań na cel sprawozdawczy stosowania rachunku) oraz skupujące największe ilości mleka (86,7% wskazań na bieżące zarządzanie jako główny cel stosowanego rachunku kosztów). Przeciętnie w 62,4% badanych spółdzielni mleczarskich celem stosowania rachunku kosztów jest wycena zapasów. Najwięcej wskazań w tym zakresie odnotowano w spółdzielniach największych pod względem: skupu – 73,3%, liczby dostawców – 69,2% oraz wielkości zatrudnienia – 71,4% wskazań.

Przeciętnie ponad połowa zarządzających (55,9%) na podstawie stosowanego rachunku kosztów podejmuje decyzje dotyczące ustalania cen produktów. Dominują pod tym względem spółdzielnie z najwyższych przedziałów wydzielonych kryteriów. Średnio tylko 24,3% respondentów wskazuje, iż celem stosowania rachunku kosztów jest podejmowanie decyzji dotyczących ustalania struktury asortymentowej produkcji. Najwięcej wskazań na ten cel stwierdzono w grupie spółdzielni o średniej liczbie dostawców (37,5% wskazań) oraz o najwyższym zatrudnieniu (28,6% wskazań). Na podstawie stosowanego rachunku kosztów efektywność produkcji ocenia przeciętnie 30,7% zarządzających spółdzielniami, wśród których 50% wskazań odnotowano w grupie o średniej liczbie dostawców. Średnio po 42% respondentów wskazało, iż głównym celem stosowania rachunku kosztów jest kontrola kosztów w krótkim i długim okresie.

Średnio 86,4% wskazań odnoszących się do stopnia szczegółowości sporządzanego rachunku kosztów dotyczyło ujmowania kosztów jednocześnie w dwóch układach – rodzajowym oraz kalkulacyjnym. Takiej odpowiedzi udzieliłi wszyscy zarządzający spółdzielniami skupującymi najmniejsze ilości mleka. Nieznacznie mniej wskazań stwierdzono w spółdzielniach o najniższej liczbie dostawców oraz średnim zatrudnieniu – odpowiednio 93,8% i 93,3%. W 37,5% badanych spółdzielni o średniej liczbie dostawców mleka stosowany jest podział kosztów na bezpośrednie i pośrednie. Średnia wskazań w tym zakresie wyniosła 24,4%. Dodatkowy podział kosztów na stałe i zmienne deklaruje przeciętnie 17,2% wszystkich zarządzających, w większości ze spółdzielni największych. Reasumując można stwierdzić, że głównym celem stosowania rachunku kosztów w badanych spółdzielniach 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 w swojej istocie służy wyżej wymienionym celom, natomiast jest mniej przydatny do kontroli kosztów w krótkich okresach, ustalania struktury asortymentowej czy oceny efektywności produkcji. Większość analizowanych spółdzielni sporządza rachunek kosztów, stosując jednocześnie dwa ujęcia kosztów – w układzie kalkulacyjnym i rodzajowym oraz wykorzystuje podział na koszty bezpośrednie i pośrednie.

Tylko 6,7% spółdzielni o najniższym skupie i 6,3% o najniższym zatrudnieniu klasyfikuje koszty z podziałem na stałe i zmienne, podczas gdy średnia wskazań w tym zakresie wynosi 20,1%. Jednocześnie niewielu zarządzających

spółdzielniami największymi pozyskuje informacje o kosztach stałych i zmiennych: 33,3% spółdzielni o średnim skupie mleka, 31,3% o przeciętnej liczbie dostawców (tabela 4). Jest to sytuacja niekorzystna, ponieważ przedsiębiorstwa nie spółdzielcze na rynku mleka na dużą skalę korzystają z takiego podziału kosztów, dzięki czemu mogą skutecznie ustalać optymalną strukturę produkcji swoich wyrobów. Informacje o kosztach w obu ich klasyfikacjach (pośrednie i bezpośrednie, stałe i zmienne) uzyskuje średnio tylko 15,7% badanych, wśród których dominują zarządzający największymi spółdzielniami, niezależnie od przyjętego kryterium ich grupowania.

Przeciętnie według opinii 56% respondentów, informacje z rachunku kosztów są ważne, gdyż ich rozpoznanie jest istotne w ustalaniu cen poszczególnych produktów (tabela 4). Tak wskazało 80% zarządzających spółdzielniami o największym skupie. Natomiast 62,5% zarządzających spółdzielniami o najwyższym zatrudnieniu uważa, iż informacje o kosztach są ważnym elementem w zarządzaniu, ponieważ umożliwiają dobór odpowiedniej podstawy podziału kosztów pośrednich, co może wpływać na politykę cenową. Odpowiedzi tej dotyczyło średnio 43,8% wskazań, podczas gdy najniższy odsetek wskazań w tym zakresie odnotowano w spółdzielniach o najwyższym skupie. Przeciętnie dla 44,2% zarządzających rachunek kosztów i informacje w nim zawarte mogą przyczynić się do ustalenia optymalnej struktury produkcji mleczarskiej. Większość wskazań pod tym względem zanotowano w spółdzielniach o najniższym skupie oraz liczbie dostawców – odpowiednio 53,3% i 62,5%. Sytuacja taka może wynikać z faktu, iż spółdzielnie małe przy ustalaniu struktury produkcji w większym stopniu korzystają tylko z informacji o kosztach niż spółdzielnie średnie i duże, które wykorzystują rachunek kosztów także w innych obszarach działalności, nie tylko przy ustalaniu cen. Wśród innych odpowiedzi dotyczących poruszanego problemu znalazło się stwierdzenie, iż rachunek kosztów pozwala na podejmowanie decyzji dotyczących kształtowania asortymentu produkcji w dłuższym okresie czasu.

Stosowany w spółdzielniach rachunek kosztów sporządzany jest głównie dla potrzeb okresowych sprawozdań finansowych. Średnio 73,3% badanych wskazuje, iż rachunek kosztów spełnia potrzeby decyzyjne właśnie w omawianym zakresie. Dominują pod tym względem spółdzielnie największe w każdym z kryteriów ich podziału. Według opinii 75% zarządzających spółdzielniami o średniej liczbie dostawców, informacje z rachunku kosztów służą głównie do podejmowania decyzji dotyczących ustalania cen wyrobów (64% wskazań).



Tabeli 4

### Znaczenie informacji z rachunku kosztów w zarządzaniu spółdzielnią według opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi (%)

Wyszczególnienie	W zależności od:					Średnio				
	wielkości skupu mleka (mln l)		liczby dostawców mleka (tys. os.)		wielkości zatrudnienia (os.)					
	0-25	25-100	0-1	1-2,5	>2,5					
Informacje dostarczane przez stosowany rachunek kosztów										
Dotyczące jednostkowych kosztów bezpośrednich oraz pośrednich	40,0	46,7	40,0	50,0	37,5	38,5	37,5	40,0	50,0	42,2
Informacje o kosztach zmiennych i stałych w skali całej spółdzielni oraz o jedn. kosztach zmiennych	6,7	33,3	20,0	12,5	31,3	15,4	6,3	26,7	28,6	20,1
Informacje o kosztach w obu klasyfikacjach (pośrednie i bezpośrednie, zmienne i stałe)	13,3	13,3	20,0	12,5	23,1	18,8	6,7	21,4	15,7	
Wielkości kosztów w układzie kalkulacyjnym oraz w układzie rodzajowym	73,3	86,7	86,7	75,0	81,3	92,3	81,3	73,3	92,9	82,5
Przydatność informacji o kosztach										
Dobór odpowiedniej podstawy podziału kosztów pośrednich może wpływać na ustalenie ceny poszczególnych produktów	53,3	53,3	26,7	56,3	50,0	23,1	62,5	33,3	35,7	43,8
Ułatwiają ustalenie cen skupu mleka	40,0	40,0	60,0	31,3	62,5	46,2	37,5	46,7	57,1	46,8
Ich analiza ma wpływ na zdobywanie przewagi konkurencyjnej na rynku mleka	13,3	33,3	26,7	18,8	25,0	30,8	18,8	40,0	14,3	24,6
Mają wpływ na ustalenie optymalnej struktury produkcji	53,3	46,7	33,3	62,5	37,5	30,8	43,8	40,0	50,0	44,2
Prawidłowe rozpoznanie kosztów jest istotne w polityce cenowej	60,0	26,7	80,0	43,8	56,3	69,2	50,0	46,7	71,4	56,0
Inne	6,7	0	13,3	6,3	0	15,4	6,3	0	14,3	10,4

Źródło: Opracowanie własne.

Brak informacji o kosztach w sytuacji zmian wielkości produkcji jest najbardziej odczuwalny w spółdzielniach o największym zatrudnieniu – 64,3% wskazań. Zbliżony poziom wskazań dotyczących tej odpowiedzi odnotowano w spółdzielniach o średnim skupie – 60%. Według opinii 37,5% zarządzających spółdzielniami o najniższym zatrudnieniu najbardziej dostrzegalny jest brak podziału kosztów na zmienne i stałe. Przeciętnie 39,9% zarządzających uważa, iż najbardziej brakuje im informacji o kosztach umożliwiających badanie rentowności na poziomie pojedynczego produktu. Problem ten był najbardziej zauważalny w spółdzielniach najmniejszych według wszystkich kryteriów ich podziału, natomiast najmniej ważny dla zarządzających spółdzielniami średnimi. Tylko w 20% spółdzielni o średnim skupie mleka problem ten jest odczuwany. W najmniejszych spółdzielniach zarządzającym najbardziej brakuje informacji o powiązaniu kosztów pośrednich z wytwarzanymi produktami – takiej odpowiedzi udzielali zarządzający spółdzielniami o najniższych: skupie – 60% wskazań, liczbie dostawców 43,8% oraz zatrudnieniu – 50% wskazań. Ponadto dla średnio 20,3% oraz 13,7% zarządzających badanymi spółdzielniami najbardziej odczuwalny jest odpowiednio brak informacji o kosztach ogólnozakładowych i sprzedaży oraz jednostkowych kosztach produkcji. Biorąc pod uwagę opinię zarządzających wszystkimi badanymi spółdzielniami można stwierdzić, iż według znacznej ich liczby najbardziej odczuwalny jest brak informacji, jakie mogłyby zostać uzyskane przy zastosowaniu rachunku kosztów zmiennych.

Przeciętnie 68,5% zarządzających wykorzystuje informacje z rachunku kosztów głównie w obszarze ewidencjonowania kosztów. Większość pod tym względem stanowią spółdzielnie o średniej liczbie dostawców (87,5% wskazań) oraz o najniższym skupie (86,7%). Najniższy odsetek wskazań dotyczących omawianego problemu odnotowano w spółdzielniach o średnim skupie oraz średnim zatrudnieniu – po 53,3%. W analizie kosztów produkcji rachunek kosztów wykorzystywany jest w niewielkim stopniu w spółdzielniach najmniejszych, natomiast w większym zakresie w spółdzielniach średnich i największych. Koszty bada tylko 25% zarządzających spółdzielniami o najmniejszej liczbie dostawców, 26,7% o najniższym skupie oraz 31,3% o najniższym zatrudnieniu, podczas gdy średnia wskazań w tym przypadku wyniosła 44,7% (tabela 5).

Tabela 5

## Obszary wykorzystywania informacji o kosztach według opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi (%)

Wyszczególnienie	W zależności od:					Średnio (os.)				
	wielkości skupu mleka (mln l)		liczby dostawców mleka (tys. os.)		wielkości zatrudnienia					
	0-25	25-100	>100	0-1	1-2,5		0-130	131-250	>250	
Zakres przydatności informacji ze stosowanego rachunku kosztów										
Ustalenie cen	66,7	53,3	73,3	68,8	75,0	46,2	68,8	66,7	57,1	64,0
Całkowite koszty jednostkowe	46,7	46,7	73,3	50,0	56,3	61,5	56,3	53,3	57,1	55,7
Sporządzanie sprawozdań finans.	73,3	66,7	80,0	68,8	75,0	76,9	68,8	60,0	92,9	73,6
Podjęmowanie długookresowych decyzji produkcyjnych	6,7	20,0	33,3	12,5	25,0	23,1	12,5	26,7	21,4	20,1
Podjęmowanie bieżących decyzji operacyjnych	26,7	40,0	33,3	25,0	31,3	46,2	25,0	46,7	28,6	33,6
Najbardziej odczuwalny w spółdzielni brak informacji o kosztach										
O reagowaniu kosztów na zmiany wielkości produkcji	40,0	60,0	53,3	50,0	50,0	53,8	37,5	53,3	64,3	51,4
O kosztach ogólnozakładowych i sprzedaży itp.	0	26,7	0	12,5	0	15,4	0	26,7	0	20,3
O kosztach jednostkowych	13,3	6,7	20,0	12,5	6,3	23,1	6,3	6,7	28,6	13,7
O powiązaniu kosztów pośrednich z wytwarzanymi produktami	60,0	13,3	40,0	50,0	43,8	15,4	56,3	33,3	21,4	37,1
O rentowności na poziomie pojedynczych produktów	53,3	20,0	46,7	43,8	37,5	38,5	50,0	26,7	42,9	39,9
Brak innych informacji	6,7	0	0	0	0	0	0	6,7	0	6,7

cd. tab. 5

	Zastosowanie informacji z rachunku kosztów										
W ustalaniu struktury produkcji	26,7	33,3	33,3	33,3	25,0	31,3	38,5	25,0	46,7	21,4	31,2
W analizie kosztów	26,7	66,7	40,0	25,0	62,5	46,2	31,3	46,7	57,1	44,7	
W planowaniu wielkości produkcji	33,3	13,3	20,0	25,0	18,8	23,1	31,3	13,3	21,4	22,2	
W celu sporządzenia sprawozdania	86,7	53,3	66,7	62,5	87,5	53,8	81,3	53,3	71,4	68,5	
Do zarządzania całą spółdzielnią	53,3	26,7	66,7	43,8	50,0	53,8	56,3	26,7	64,3	49,1	

---

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 6

**Przydatność rachunku pełnych do zarządzania spółdzielnią według opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi (%)**

Wyszczególnienie	W zależności od:					Średnio				
	wielkości skupu mleka (mln l)	liczby dostawców mleka (os.)	wielkości zatrudnienia (os.)	wielkości zatrudnienia (os.)	Średnio					
	0-25	25-100	>100	0-1	1-2,5	>2,5	0-130	131-250	>250	
Rachunek kosztów pełnych dostarcza wystarczających informacji do zarządzania										
Tak	80,0	86,7	66,7	81,3	81,3	69,2	87,5	80,0	64,3	77,4
Nie	20,0	13,3	33,3	18,7	18,7	30,8	12,5	20,0	35,7	22,6
Przydatność decyzyjna rachunku kosztów pełnych										
Jest przydatny tylko w obszarze kosztów całkowitych	86,7	66,7	53,3	81,3	75,0	46,2	87,5	53,3	64,3	68,2
Jest przydatny tylko w obszarze kosztów ogólnego zarządu i sprzedaży	26,7	26,7	33,3	31,3	6,3	53,8	25,0	26,7	35,7	29,5
Jest przydatny do podejmowania decyzji tylko w długich okresach	6,7	13,3	40,0	6,3	31,3	23,1	6,3	33,3	21,4	20,2
Jest przydatny tylko w niewielkim zakresie	0	0	13,3	0	0	15,4	0	0	14,3	14,3
Nie jest przydatny do zarządzania	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Możliwości podejmowania trafnych decyzji w krótkim okresie (np. w okresach miesięcznych) przy stosowaniu rachunków kosztów pełnych										
Jest nieprzydatny w krótkim okresie	20,0	6,7	13,3	18,8	0	23,1	12,5	0	28,6	28,6
Pewne informacje można uzyskać	13,3	40,0	13,3	18,8	31,3	15,4	31,3	20,0	14,3	14,3
Tak, jeśli jest sporządzany wiele razy w ciągu roku	53,3	46,7	40,0	62,5	43,8	30,8	43,8	66,7	28,6	28,6
Tak, stwarza takie możliwości	20,0	6,7	33,3	6,3	25,0	30,8	18,8	13,3	28,6	28,6

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 7

## Słabe strony rachunku kosztów pełnych według opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi (%)

Wyszczególnienie	w zależności od:							Średnio		
	wielkości skupu mleka (mln l)		liczby dostawców mleka (os.)		wielkości zatrudnienia (os.)					
	0-25	25-100	>100	0-1	1-2,5	>2,5	0-130		131-250	>250
Słabości pod względem decyzyjnym rachunku kosztów pełnych										
Nie ma żadnych wad	46,7	40,0	0	31,3	31,3	23,1	43,8	33,3	7,1	32,1
Jest mało przydatny do zarządzania strukturą produkcji	20,0	20,0	0	25,0	12,5	0	25,0	6,7	7,1	16,6
Nie dostarcza rzetelnych informacji o kosztach jednostkowych produktów	33,3	6,7	46,7	25,0	31,3	30,8	18,8	33,3	35,7	29,1
Istnieją trudności w wyborze odpowiedniego współczynnika rozliczania kosztów pośrednich	6,7	33,3	73,3	25,0	25,0	69,2	12,5	26,7	78,6	38,9
Inne	6,7	0	0	6,3	0	0	6,3	0	0	6,4

Źródło: Opracowanie własne.

Rachunek kosztów w spółdzielniach mleczarskich wykorzystywany jest głównie do sporządzania sprawozdań finansowych, zarządzania całą spółdzielnią oraz w analizie kosztów produkcji, natomiast w mniejszym stopniu w planowaniu wielkości produkcji. Według przeciętnie 77,4% badanych, rachunek kosztów pełnych dostarcza niezbędnych informacji do zarządzania spółdzielnią. Takiej odpowiedzi udzieliło najwięcej zarządzających spółdzielniami małymi oraz średnimi, w których odsetek odpowiedzi wynosił co najmniej 80%, podczas gdy w spółdzielniach największych nie przekroczył poziomu średniej. Na tej podstawie można stwierdzić, iż zarządzający spółdzielniami dużymi mają większe wymagania dotyczące informacji płynących z rachunku kosztów. Według opinii zarządzających spółdzielniami najmniejszymi pod względem zatrudnienia (87,5% wskazań), skupu (86,7% wskazań) oraz liczby dostawców (81,3% wskazań) rachunek kosztów pełnych jest przydatny w podejmowaniu decyzji w oparciu o koszty produkcji.

Zarządzający spółdzielniami największymi oraz średnimi oceniają przydatność rachunku kosztów pełnych bardziej sceptycznie niż zarządzający mniejszymi – jako przydatnego tylko w decyzjach długookresowych. Średnio takich odpowiedzi udzieliło 20,2% badanych, a dotyczyło to 40% spółdzielni o największym skupie, 33,3% o średnim zatrudnieniu i 31,3% o średniej liczbie dostawców. W opinii zarządzających z największych spółdzielni, rachunek kosztów pełnych jest przydatny do podejmowania decyzji tylko w niewielkim zakresie, podczas gdy nie odnotowano żadnego wskazania na tę odpowiedź w spółdzielniach średnich i małych.

Struktura średniej liczby odpowiedzi dotyczących podejmowania trafnych decyzji w krótkich okresach na podstawie rachunku kosztów pełnych nie była zróżnicowana. Przeciętnie po 28,6% respondentów oceniło ten rachunek jako nie przydatny do zarządzania krótkookresowego lub jako przydatny, ale tylko w przypadku sporządzania wiele razy w ciągu roku (miesięcznie, kwartalnie). Taki sam odsetek zarządzających twierdzi, iż rachunek kosztów pełnych stwarza możliwości podejmowania skutecznych decyzji bieżących. Najbardziej krytyczni pod tym względem są zarządzający spółdzielniami o najwyższym zatrudnieniu, w których 28,6% wskazań dotyczyło tego, iż rachunek ten jest całkowicie nieprzydatny do podejmowania bieżących decyzji, podczas gdy odpowiedź ta nie wystąpiła w żadnej spółdzielni o średniej liczbie dostawców i przeciętnym zatrudnieniu. W 40% spółdzielni o średnim skupie zarządzający ocenili rachunek kosztów pełnych jako przydatny, ale tylko w niewielkim stopniu do podejmowania bieżących decyzji. Średnia dla tej odpowiedzi wyniosła 14,3%.

Reasumując można stwierdzić, że brak wyraźnej przewagi w opiniach dotyczących przydatności rachunku kosztów pełnych może świadczyć o tym, iż zarządzający niektórymi spółdzielniami potrafią umiejętnie sporządzić i wykorzystać rachunek kosztów pełnych w krótkich okresach, podczas gdy inni mają problemy z uzyskiwaniem informacji mogących pomóc w bieżącym zarządzaniu.

Dla średnio 38,9% zarządzających zasadniczą słabością rachunku kosztów pełnych jest trudność w wyborze odpowiedniego współczynnika rozliczenio-

wego kosztów pośrednich. Taką opinię wyrażali głównie badani ze spółdzielni największych pod względem zatrudnienia (78,6% wskazań), skupu (73,3% wskazań) oraz liczby dostawców (69,2% wskazań).

W żadnej ze spółdzielni o największej ilości skupowanego mleka nie wystąpiła opinia dotycząca braku jakichkolwiek wad rachunku kosztów pełnych, podczas gdy w pozostałych grupach w tym kryterium było to 46% wskazań w spółdzielniach o najniższym oraz 40% o średnim skupie mleka. Przeciętnie 29,1% badanych wskazuje, iż brak rzetelnych informacji o kształtowaniu się jednostkowych kosztów produktów jest główną wadą rachunku kosztów pełnych. Dominują w tej opinii zarządzający spółdzielniami o największym poziomie skupu – 46,7% wskazań oraz największym zatrudnieniu – 35,7% wskazań. Zarządzający spółdzielniami największymi częściej dostrzegają wady i słabe strony stosowanego przez nich rachunku kosztów pełnych, podczas gdy w spółdzielniach małych i średnich przeważa opinia, iż rachunek ten nie ma żadnych wad pod względem przydatności do podejmowania decyzji i zarządzania spółdzielnią mleczarską.

## Wnioski

W opracowaniu przedstawiono analizę opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi na temat stosowanego rachunku kosztów oraz jego przydatności do zarządzania. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano następujące wnioski:

1. W spółdzielniach mleczarskich stosowany jest głównie rachunek kosztów pełnych. Rachunek ten jest wykorzystywany zarówno w dużej mierze w spółdzielniach największych, jak i najmniejszych, w każdym z kryteriów przyjętych do grupowania. Wynika to głównie z zadowolenia większości respondentów ze stosowania tego rachunku. Niewielka liczba zarządzających spółdzielniami największymi (średnio 7,2%) korzysta z rozwiązań, jakie daje rachunek kosztów zmiennych, podczas gdy w spółdzielniach małych i średnich w każdym z kryteriów rachunek ten nie jest stosowany. W żadnej z badanych spółdzielni nie wykorzystuje się innych systemów rachunku kosztów niż rachunek kosztów pełnych czy zmiennych. W ponad połowie badanych spółdzielni nie jest stosowany pomocniczo żaden inny rachunek kosztów, natomiast średnio 24,5% przypadków dotyczyło stosowania dodatkowo rachunku kosztów zmiennych. Większość pod tym względem stanowią spółdzielnie skupujące największe ilości surowca mlecznego.
2. Znajomość nowoczesnych rachunków kosztów w spółdzielniach mleczarskich jest niewielka. Najbardziej rozpoznawanym przez zarządzających spółdzielniami jest rachunek kosztów działań (Activity Based Costing), rachunek kosztów docelowych oraz rachunek kosztów ciągłego doskonalenia. Jednak jest to wciąż bardzo niewielki odsetek zarządzających badanymi spółdzielniami – przeciętnie blisko 26% wskazań. Pomimo znajomości niektórych z nowoczesnych rachunków kosztów, przeciętnie 55,6% badanych stwier-



dziło, iż rachunek kosztów pełnych spełnia ich oczekiwania w zakresie pozyskiwania informacji do zarządzania spółdzielnią.

3. Zasadniczym celem stosowania rachunku kosztów w spółdzielniach mleczarskich jest sporządzanie okresowych sprawozdań finansowych oraz wycena zapasów. Rachunek ten sporządzany jest w dwóch układach – rodzajowym oraz kalkulacyjnym, co według opinii średnio 77,4% respondentów jest przydatne do podejmowania decyzji zarządczych i dostarcza niezbędnych informacji o kosztach. Większość zarządzających spółdzielniami wykorzystuje informacje o kosztach przede wszystkim w obszarze ewidencji kosztów (68,5% odpowiedzi).
4. W badanych spółdzielniach mleczarskich nie istnieją 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. Wyjątkiem pod tym względem jest niewielki odsetek spółdzielni o największym skupie, w których zarządzający stworzyli specjalny dział zajmujący się badaniem kosztów.

#### **Literatura:**

1. Chmielewska M.: Kalkulacja kosztów w spółdzielni mleczarskiej a wykorzystanie różnych podstaw podziału kosztów pośrednich. Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej, Poznań 2006.
2. Kostur A.: Rachunek kosztów procesów jako etap rozwoju rachunku kosztów. Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, Nr 51. Wydawnictwo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa 1999.
3. Maszczak T.: Rachunek kosztów i wyników na potrzeby zarządzania jednostkami spółdzielczymi przetwórstwa mleczarskiego. Rachunkowość a controlling. Prace Naukowe AE w Wrocławiu nr 1139, Wrocław 2006.
4. Włodarczyk H., Górniak J. 1992: Wzorcowy rachunek kosztów dla spółdzielni mleczarskich. Wydawnictwo Sanpollac sp. z o.o. Warszawa, str. 1-104.
5. Wasilewski M., Kowalczyk A.: A comparative analysis of dairy cooperatives according to quality of management and production. Electronic Journal of Polish Agricultural Universities, Economics, Volume 7, Issue 2, 2004.
6. Wasilewski M., Chmielewska M.: Praktyczne aspekty budżetowania kosztów w spółdzielniach mleczarskich. Roczniki Naukowe Rachunkowość a controlling Nr 1139. AE Wrocław, Wrocław 2006.
7. Zych A.: Wykorzystanie informacji księgowych w controllingu. Controlling i Rachunkowość Zarządca nr 8 (95), Wydawnictwo INFOR, Warszawa 2007.