

Teresa Maszczak

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Legnicy

RACHUNEK KOSZTÓW I WYNIKÓW NA POTRZEBY ZARZĄDZANIA JEDNOSTKAMI SPÓŁDZIELCZYMI PRZETWÓRSTWA MLECZARSKIEGO

1. Wstęp

W warunkach rosnącej konkurencji na rynku mleczarskim rachunek kosztów i wyników odgrywa ważną rolę w zarządzaniu jednostkami spółdzielczymi przetwórstwa mleczarskiego, generuje bowiem informacje o kosztach, przychodach i wynikach, wykorzystywane przez kierownictwo do podejmowania racjonalnych decyzji gospodarczych.

Rachunek kosztów i wyników dostarcza informacji do oceny efektywności gospodarowania w okresach przeszłych, a także stwarza szerokie możliwości do podejmowania celowych i przemyślanych decyzji ekonomicznych w przyszłości.

Przeobrażenia systemowe dokonywane w sektorze przetwórstwa mleczarskiego w związku z wejściem Polski do Unii Europejskiej oraz zastrzegająca się walka konkurencyjna, zwłaszcza z dobrze zorganizowanym i sprawnie zarządzanym sektorem mleczarskim w Unii Europejskiej, wymaga zastosowania odpowiedniej koncepcji rachunku kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami przetwórstwa mleczarskiego, jakim jest wielostopniowy, wieloblokowy i wielowymiarowy rachunek kosztów i wyników.

2. Sytuacja ekonomiczna jednostek spółdzielczych przetwórstwa mleczarskiego

Spółdzielnie mleczarskie w Polsce są zróżnicowane pod względem sytuacji finansowej, wielkości i struktury produkcji, dostępu do rynku oraz systemu zarządzania. Można je podzielić na trzy zróżnicowane grupy [3, s. 189].

Pierwsza grupa to duże, sprawne ekonomicznie spółdzielnie, będące liderami w branży mleczarskiej. Posiadają mocną pozycję rynkową. Produkują długie serie wybranych asortymentów artykułów wysokiej jakości. Posiadają nowoczesną bazę przetwórczą oraz sprawną technologię. Mają dobrze rozwinięte kanały dystrybucji i warunki do utrzymania własnej marki. Posiadają własne zasoby i ułatwiony dostęp do kapitału. Zaopatrują rynki krajowe i unijne. Dysponują dobrą kadram zarządzającą i sprawnym systemem informacyjnym.

Spółdzielnie średniej wielkości charakteryzują się dobrą sytuacją finansową, ale ograniczonym dostępem do kapitału. Posiadają w dużej części nowoczesne linie technologiczne i wystarczającą bazę surowcową. Zaopatrują przeważnie rynki krajowe. W celu dalszego rozwoju i umacniania pozycji na rynku muszą stworzyć związki kapitałowe z liderami w branży mleczarskiej.

Ostatnią grupę tworzą spółdzielnie najmniejsze. Coraz bardziej odczuwają silną konkurencję na rynku. Posiadają zwykle niewielkie możliwości finansowania nowoczesnych technologii i produkcji wyrobów wysokiej jakości. Mają utrudniony dostęp do kapitału na dalszy rozwój i modernizację. Zaopatrują przeważnie rynki lokalne. Dysponują kadram o niskich kwalifikacjach i posiadają przestarzały system informatyczny. W przyszłości nie będą w stanie samodzielnie poprawić swojej pozycji w branży i na rynku. Mają możliwość dobrowolnego łączenia się, co umożliwi im wygospodarowanie kapitału na modernizację i rozwój.

3. Ocena przydatności informacji o kosztach i wynikach na potrzeby zarządzania jednostkami spółdzielczymi przetwórstwa mleczarskiego

W celu podjęcia próby doskonalenia rachunku kosztów i wyników w jednostkach spółdzielczych przetwórstwa mleczarskiego należy dokonać oceny użyteczności dotychczasowych informacji otrzymywanych z rachunku kosztów i wyników na potrzeby zarządzania jednostką na międzynarodowym rynku.

Przedmiotem badań autorki były opinie kierownictwa różnych szczebli zarządzania, dotyczące głównie:

- oceny stopnia zaspokojenia potrzeb decyzyjnych przez informacje o kosztach i wynikach,
- wpływu informacji o kosztach i wynikach na rodzaj i zakres podejmowanych decyzji,
- stosowania narzędzi planowania i kontroli,
- czynników utrudniających wykorzystanie informacji o kosztach i wynikach,
- propozycji kierownictwa w zakresie potrzeb informacyjnych na temat kosztów i wyników w zarządzaniu.

Badania przeprowadzono w formie ankiety, którą skierowano do kierownictwa różnych jednostek spółdzielczych przetwórstwa mleczarskiego.

Zebrane informacje przedstawiono z podziałem na trzy grupy jednostek (tab. 1):

- 1) duże spółdzielnie – przerabiające ponad 40 mln l mleka rocznie (20 ankiet),
- 2) średnie spółdzielnie – przerabiające od 20 do 40 mln l mleka rocznie (20 ankiet),
- 3) małe spółdzielnie – przerabiające do 20 mln l mleka rocznie (20 ankiet).

Tabela 1. Stanowiska zajmowane przez ankietowanych (w %)

Stanowisko	Ankietowani		
	spółdzielnie mleczarskie duże	spółdzielnie mleczarskie średnie	spółdzielnie mleczarskie małe
Prezes zarządu	16	22	38
Z-ca prezesa ds. produkcji	16	13	8
Z-ca prezesa zarządu i główny księgowy	-	-	12
Główny księgowy	16	22	19
Główny technolog	9	4	-
Główny specjalista ds. skupu i handlu	2	9	-
Główny specjalista ds. jakości	6	9	-
Koordynator ds. handlowych	7	4	-
Kierownicy komórek organizacyjnych	28	17	23
Razem	100	100	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Jak wykazały badania, informacje o kosztach i wynikach w sposób zadowalający zaspokajają potrzeby decyzyjne kierownictwa w dużych spółdzielniach, natomiast tylko częściowo zaspokajają potrzeby decyzyjne kierownictwa w średnich i małych spółdzielniach (tab. 2).

Według ankietowanych, na podstawie informacji pochodzących z rachunku kosztów i wyników podejmowane są decyzje w zakresie kontroli kształtowania się poziomu kosztów, osiągania przychodów, kontroli wyniku prowadzonej działalności gospodarczej. Ponadto kierownicy wskazywali na podejmowane decyzje w zakresie kalkulacji cen, podjęcia i realizacji kontraktu handlowego, minimalizowania poziomu ryzyka, realizacji standardów jakościowych i zdrowotnych surowca oraz produktów związanych z wejściem Polski do Unii Europejskiej.

Tabela 2. Informacje o kosztach i wynikach na potrzeby zarządzania (w %)

Spółdzielnie mleczarskie	Czy otrzymywane informacje o kosztach i wynikach zaspokajają potrzeby decyzyjne kierownictwa?		
	tak	nie	częściowo
Duże	61	3	36
Średnie	37	2	61
Małe	31	1	68

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Kierownicy, zwłaszcza dużych i średnich jednostek, wskazywali także na wykorzystywanie informacji do ustalania struktury asortymentowej, prognozowania, planowania struktury wydatków, racjonalizacji poziomu zatrudnienia (tab. 3).

Tabela 3. Wpływ podejmowanych decyzji na poziom kosztów i wyników prowadzonej działalności (w %)

Wpływ podejmowanych decyzji na:	Spółdzielnie mleczarskie duże	Spółdzielnie mleczarskie średnie	Spółdzielnie mleczarskie małe
Poziom kosztów	24	23	23
Poziom przychodów	22	22	24
Wynik na sprzedaży	26	28	30
Wynik na działalności gospodarczej	22	23	22
Pozostałe	6	4	1

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Zgodnie z treścią ankiety respondenci odpowiedzieli, że w małych spółdzielniach decydenci wykorzystują w zarządzaniu głównie budżetowanie oraz planowanie długookresowe. Nie stosują natomiast ośrodków odpowiedzialności jako narzędzi kontrolnych.

Tabela 4. Wykorzystanie metod planowania i kontroli w zarządzaniu (w %)

Metody planowania i kontroli	Spółdzielnie mleczarskie duże	Spółdzielnie mleczarskie średnie	Spółdzielnie mleczarskie małe
Budżetowanie	34	29	18
Ośrodki odpowiedzialności	32	22	0
Planowanie długookresowe	34	26	14
Żadne z powyższych	0	23	68

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Kierownicy dużych oraz częściowo średnich jednostek tworzą ośrodki odpowiedzialności za koszty, przychody, wyniki, inwestowanie, a także wykorzystują proces budżetowania i planowanie długookresowe (tab. 4).

Według ankietowanych, w dużych i średnich jednostkach koszty ewidencjonuje się wstępnie w układzie rodzajowym i rozlicza na miejsca powstawania, natomiast w małych spółdzielniach – przeważnie w układzie rodzajowym.

Respondenci wskazywali, że w rachunkach decyzyjnych, zwłaszcza w dużych i średnich spółdzielniach, wykorzystuje się podział kosztów na stałe i zmienne. Wśród metod podziału kosztów, w opinii ankietowanych, najczęściej stosuje się metody księgowe, rzadziej statystyczne.

Zarządzający dużymi jednostkami wskazywali również na wykorzystanie nowoczesnych rachunków kosztów, a zwłaszcza rachunku kosztów jakości i rachunku kosztów logistyki (tab. 5).

Tabela 5. Wykorzystanie rachunku kosztów zmiennych oraz nowoczesnych odmian rachunku kosztów w rachunkach decyzyjnych (w %)

Spółdzielnie mleczarskie	Wykorzystanie rachunku kosztów zmiennych		Wykorzystanie nowoczesnych odmian rachunku kosztów	
	tak	nie	tak	nie
Duże	86	14	61	49
Średnie	61	39	26	74
Małe	11	89	0	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Jeśli chodzi o czynniki ograniczające wykorzystanie informacji o kosztach i wynikach, to ankietowani, głównie z małych spółdzielni, wskazywali na przestarzały system informatyczny, słabo rozwinięty system przepływu informacji wewnątrz jednostki oraz między jednostką a otoczeniem, opóźnione terminy dostarczania informacji, niekompletność sprawozdań. Natomiast duże oraz średnie jednostki akcentowały uwarunkowania zewnętrzne związane z polityką gospodarczą państwa oraz standardami unijnymi (tab. 6).

Z przeprowadzonych badań wynika, że głównie duże spółdzielnie – liderzy w branży mleczarskiej – posługują się nowoczesnymi odmianami rachunku kosztów i wyników (rachunek kosztów jakości, rachunek kosztów logistyki) w zarządzaniu jednostką. W rachunkach decyzyjnych wykorzystują informacje o kosztach z podziałem na stałe i zmienne, ośrodki odpowiedzialności za koszty, przychody, wyniki, inwestowanie, a także proces budżetowania. Mają dobrze rozwinięty system informacyjny na potrzeby zarządzania na wszystkich jego szczeblach.

W małych i średnich spółdzielniach funkcjonuje na ogół tradycyjny rachunek kosztów i wyników generujący informacje o kosztach i wynikach głównie

dla obliczania jednostkowego kosztu wytworzenia produktu, wyceny zapasów produktów i produkcji niezakończonych, ustalenia poziomu kosztów produkcji, sprzedaży, kosztów okresu, wyniku prowadzonej działalności. Spółdzielnie nie wykorzystują w zarządzaniu informacji o kosztach z podziałem na stałe i zmienne, ośrodków odpowiedzialności, budżetowania, nowoczesnych odmian rachunku kosztów i wyników.

Tabela 6. Czynniki ograniczające wykorzystanie informacji o kosztach i wynikach (w %)

Czynniki ograniczające	Spółdzielnie mleczarskie duże		Spółdzielnie mleczarskie średnie		Spółdzielnie mleczarskie małe	
	tak	nie	tak	nie	tak	nie
Przestarzały system informatyczny	2	98	34	66	86	14
Słaby system przepływu informacji wewnętrznej	6	94	32	68	84	16
Opóźnione terminy dostarczania informacji	6	94	24	76	89	11
Słabo rozwinięty system informacji rynkowej	10	90	21	79	72	28
Niekompletność sprawozdań	8	92	21	79	81	19
Nieuczciwa konkurencja	16	84	27	73	94	6
Niski poziom kwalifikacji	1	99	23	77	78	22
Bariery socjologiczne	1	99	24	76	85	15
Ograniczone środki pieniężne na rozwój	1	99	37	63	92	8
Polityka gospodarcza	26	74	38	62	84	16
Duża zmienność wśród odbiorców	23	77	37	63	86	14

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

Kierownicy, zwłaszcza małych jednostek, zwracali uwagę na niekompletność informacji o kosztach i wynikach w zakresie długookresowej polityki i planów or-

ganizacji jednostki gospodarczej, nowych produktów, specjalnych zamówień. Respondenci z małych spółdzielni postulowali również poprawę systemu zbierania i przepływu informacji od dostawcy do ostatecznego odbiorcy.

Ankietowani wszystkich typów badanych jednostek wskazywali, że na silnie konkurencyjnym rynku, poza informacjami dostarczonymi przez tradycyjny rachunek kosztów dla celów zarządzania na wszystkich jego szczeblach, niezbędne są informacje o kosztach i wynikach do podejmowania krótkookresowych rachunków decyzyjnych, analizy rynku, racjonalizacji poziomu kosztów i przychodów, rentowności według produktów, klientów, form sprzedaży. Informacje te umożliwią zarządzającym przede wszystkim:

- obniżanie kosztów skupu i przerobu mleka oraz sprzedaży produktów mleczarskich,
- unowocześnianie norm technicznych pracochłonności i zużycia materiałowego,
- koordynację przepływu informacji o przebiegu procesu produkcji i ujawnianie na bieżąco odchyłeń od wielkości pożądanых,
- kontrolę wielkości zysku,
- minimalizowanie poziomu ryzyka,
- poprawę jakości higieniczno-sanitarnej i zdrowotnej surowca oraz produktów mleczarskich,
- rozwijanie produkcji prozdrowotnych wyrobów o obniżonej kaloryczności, niskiej zawartości tłuszczu, soli,
- zwiększenie sprawności organizacyjnej,
- efektywną alokację funduszy Unii Europejskiej,
- przyspieszenie postępu w zakresie marketingu i skuteczności promocji produktów mleczarskich,
- motywowanie pracowników i kierownictwa,
- terminową realizację umów z kontrahentami,
- rozwój innowacyjności asortymentowej,
- wzrost zaufania klientów, kredytodawców,
- działania w zakresie przedsięwzięć eksportowych,
- pozyskiwanie potencjalnych inwestorów.

Kierownicy, głównie małych i średnich spółdzielni mleczarskich, jednoznacznie wskazywali na konieczność doskonalenia rachunku kosztów i wyników w aspekcie potrzeb informacyjnych zarządzania w dynamicznie zmieniających się warunkach rynkowych, ale z powodu ograniczonych środków na rozwój nie są w stanie w pojedynkę nic zrobić.

Docelowo autorka proponuje utworzenie kilku silnych, zintegrowanych pod względem produkcyjnym i rynkowym jednostek spółdzielczych – liderów w branży mleczarskiej, z którymi, mniejsze i słabsze jednostki będą się łączyć i tworzyć wyspecjalizowane oddziały zdolne do konkurowania z firmami zagranicznymi. W przeciwnym razie małe spółdzielnie zostaną zlikwidowane.

4. Kierunki doskonalenia rachunku kosztów i wyników w jednostkach spółdzielczych przetwórstwa mleczarskiego

Badania przeprowadzone w jednostkach spółdzielczych przetwórstwa mleczarskiego wykazały, że modernizacja rachunku kosztów i wyników powinna polegać na wdrożeniu modelu rachunku kosztów i wyników zorientowanego na rynek, opartego na koncepcji wielostopniowego, wieloblokowego i wielowymiarowego rachunku kosztów i wyników. Uzasadnieniem próby wdrożenia tej koncepcji jest usprawnienie sterowania zyskowością oraz zarządzania kosztami i wynikami podmiotu złożonego z wielu wyspecjalizowanych oddziałów, ośrodków odpowiedzialności, wytwarzającego wiele produktów. Rachunek ten pozwala na wyróżnienie tyłu stopni marży na pokrycie kosztów stałych i zysku, ile obiektów kosztowych tego wymaga (tab. 7).

Wprowadzenie rachunku wielostopniowego wiąże się ze stworzeniem szczegółowej struktury przychodów ze sprzedaży, odpowiadającej przedmiotowej strukturze kosztów zmiennych produktów i innych obiektów kosztów z możliwością dalszego podziału na koszty kontrolowane i niekontrolowane.

Rachunek kosztów i wyników może mieć również charakter wielowymiarowy, z uwzględnieniem regionów sprzedaży, kanałów dystrybucji, grup klientów, asortymentu produktów (tab. 8).

Wielowymiarowy rachunek umożliwia odwzorowanie zarówno ogólnej struktury marży brutto, jak i marży w poszczególnych obszarach działania, dostarczając kierownictwu na bieżąco informacji do podejmowania decyzji w zakresie efektywności gospodarowania, opłacalności produktów, podejmowania działań dotyczących produkcji i sprzedaży pod wpływem konkurencyjnych warunków rynkowych.

Zaproponowany wielostopniowy, wieloblokowy i wielowymiarowy rachunek kosztów i wyników przynosi wiele korzyści, m.in. [1, s. 55]:

- poprawę działania systemu informacyjnego i księgowego,
- silniejsze dążenie do osiągania zysku,
- przejście od sposobu myślenia nastawionego na obrót do myślenia nastawionego na osiąganie zysku,
- lepsze uświadomienie sobie przyczyn powstawania kosztów,
- pewniejsze kierowanie (dzięki dokładniejszym informacjom, pełnej i rzetelnej wiedzy o kosztach i wynikach),
- szybsze podejmowanie decyzji,
- wyraźniejsze dowody efektywności,
- system płac uzależniony od osiągniętego zysku,
- zmianę sposobu myślenia o istocie działania i zadowolenie z j pracy wykonywanej przez kierowników ośrodków,
- zwiększenie precyzji ocen uzyskiwanych rezultatów,
- szybsze reagowanie na pojawienie się „wąskich gardeł”.

Tabela 7. Model wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników według ośrodków odpowiedzialności

Oddział	Oddział A								Oddział B							
Ośrodki odpowiedzialności	Wydział I (np. Butelkowy)				Wydział II (np. Kubkowy)				Wydział I (np. Twarogowy)				Wydział II (np. Masłowy)			
Grupy asortymentowe	L		Ś		N		S		N		S		T		M	
Produkty	L	...	Ś	...	N	...	S	...	N	...	S	...	T	...	M	...
Przychody ze sprzedaży netto																
Koszty zmienne produkcji i sprzedaży																
Marża brutto I																
Koszty stałe indywidualne produkcji																
Marża brutto II																
Suma marży																
Koszty stałe grup asortymentowych																
Marża brutto III																
Suma marży																
Koszty stałe wydziałów																
Marża brutto IV																
Suma marży																
Koszty stałe ogólnego zarządu oddziału																
Koszty stałe sprzedaży																
Wynik operacyjny oddziału																
Koszty stałe zarządu jako całości																
Wynik operacyjny zakładu jako całości																

L – mleko, M – masło, N – napoje, Ś – śmietana, T – twarogi

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2, s. 357] oraz danych uzyskanych w spółdzielniach.

Tabela 8. Model wielowymiarowego rachunku kosztów i wyników według klientów

Oddział	Oddział A, Oddział B															
Rynek	lokalny, regionalny, krajowy, UE, międzynarodowy															
Kanały dystrybucji	spółdzielcze placówki hurtowo-detaliczne (hipermarkety, supermarkety)				hurtownie spożywcze				giełdy spożywcze				obce hiper-/supermarkety			
Klienci	finalni konsumenci	sklepy detaliczne	punkty sprzedaży detalicznej	gastronomia	Fk	Sd	Psd	G	Fk	Sd	Psd	G	Fk	Sd	Psd	G
Produkty																
Przychody ze sprzedaży netto																
Koszty zmienne produkcji sprzedanej																
Marża brutto I																
Koszty zamówienia																
Koszty obsługi klienta																
Marża brutto II																
Suma marży																
Koszty związane z obsługą kanałów dystrybucji																
Marża brutto III																
Suma marży																
Koszty związane z obsługą rynku																
Marża brutto IV																
Suma marży																
Koszty związane z oddziałem																
Wynik operacyjny oddziału																
Koszty zarządu zakładu																
Wynik operacyjny zakładu																

Fk – Finalni konsumenci, Sd – Sklepy detaliczne, Psd – Punkty sprzedaży detalicznej, G – Gastronomia

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2, s. 152; 3, s. 191] oraz danych uzyskanych w spółdzielniach.

5. Podsumowanie

W podsumowaniu rozważań o rachunku kosztów i wyników w sektorze przetwórstwa mleczarskiego należy wskazać na zasadnicze kierunki jego modyfikacji w celu wzmocnienia pozycji konkurencyjnej na międzynarodowych rynkach:

- 1) należy stosować wielostopniowy, wieloblokowy i wielowymiarowy rachunek kosztów i wyników w aspekcie potrzeb informacyjnych zarządzających,
- 2) należy stosować strategię koncentracji przemysłu mleczarskiego, co umożliwi, w obrębie zintegrowanego podmiotu, wygospodarowanie kapitału na modernizację i rozwój.

Literatura

- [1] Buczkowska A., *Rachunek wyników w systemie informacyjno-decyzyjnym jednostki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2003.
- [2] Jaruga A.A., Nowak W.A., Szycha A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź 1999.
- [3] Zalewski A., *Gospodarka mleczarska a rynek*, IERiGŻ, Warszawa 2000.

COST AND EFFECT ACCOUNTING FOR PURPOSES OF THE MILK PROCESSING INDUSTRY MANAGEMENT

Summary

An attempt to improve cost and effect analysis in the milk processing industry has been discussed in this article. Empirical research has been conducted in the selected milk processing big, medium and little cooperative facilities in order to estimate the use of information gathered in the costs and revenue analysis in managing an economic unit on competitive market. Financial assessment of the modernization process in the integrated facilities has also been conducted.

The author proposes:

- 1) the use of multi-dimensional, multi-level and multi-group cost and effect analysis in reference with the information management's needs,
- 2) to apply concentration strategies in the milk industry which will allow acquisition of capital to modernize and develop the integrated economic subject.