

**Marzena Chmielewska**

Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw  
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

## **Zakres i narzędzia pozyskiwania informacji o kosztach w opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi**

### **Wstęp**

W warunkach globalizacji rynków istotna staje się zdolność tworzenia przez przedsiębiorstwa perspektyw osiągania sukcesu w konkurencyjnym otoczeniu. Dlatego też musi istnieć takie narzędzie, które umożliwiałoby pozyskiwanie informacji o najważniejszych aspektach działalności przedsiębiorstwa [Pomykańska, Pomykański 2007]. Takim narzędziem może być odpowiednio zastosowany i wykorzystywany rachunek kosztów.

Funkcjonują przedsiębiorstwa, które nie korzystają z możliwości zaawansowanych rachunków kosztów. Kadra kierownicza tych przedsiębiorstw opiera swoje decyzje na informacjach z rachunku kosztów, który został opracowany na potrzeby zarządzania w okresie, w którym nie było globalnej konkurencji. Produkty miały standardowe parametry, a tempo, jakość i efektywność procesów i działań nie decydowały o sukcesie w takim stopniu jak dziś. Kierownicy tych przedsiębiorstw nie dysponują aktualnymi i dokładnymi informacjami, które mogłyby podnieść efektywność działań operacyjnych oraz umożliwiałyby podejmowanie decyzji strategicznych, dotyczących produktów, klientów i procesów produkcyjnych [Baker, Lembke, King 1998].

Mleczarstwo jest ważnym sektorem gospodarki żywnościowej, dlatego należy pamiętać o jego roli dochodowej, jak również o udziale zatrudnienia w tym sektorze na tle krajowego agrobiznesu. Nowoczesny sektor mleczarski potrzebuje rzetelnej informacji, w tym głównie danych o kosztach. Większość przedsiębiorstw branży spożywczej nie wykorzystuje systematycznie rozwiązań w ramach dostępnych systemów rachunków kosztów. Wdrożenie tych systemów wymaga niejednokrotnie przebudowania nie tylko systemu rachunku kosztów oraz zmiany systemu raportowania i analiz, ale również modernizacji całych struktur zarządzania. Dlatego też prowadzone są na ogół jedynie wybrane rachunki problemowe w sytuacjach, gdy zaistnieje taka potrzeba. Nie wykorzystuje się przez

to możliwości zwiększenia efektywności działalności gdyż aplikacja nowoczesnego systemu rachunku kosztów wpływa na zmniejszenie kosztów działalności, dzięki większej świadomości ich ponoszenia, rzetelnej analizie, planowaniu i kontroli [Dynowska, Łapińska 2005].

Podstawowe cele rachunku kosztów to określenie wartości zapasów produktów, produkcji niezakończonych, surowców i wszelkich zapasów istniejących w podmiocie gospodarczym. To zadanie rachunku kosztów wiąże się bezpośrednio z rachunkowością finansową, ze sporządzaniem bilansu i rachunku wyników. Rachunki kosztów wykorzystywane są również do optymalizacji decyzji gospodarczych. Są to głównie rachunki dotyczące przyszłych przedsięwzięć, w których uwzględnia się różne aspekty działalności gospodarczej. Informacje z tych rachunków kosztów mogą być wykorzystywane do planowania i kontroli. Do tego zakresu należy między innymi rachunek kosztów w podejściu normatywnym oraz planowanie kosztów. W rachunku systematycznym stosuje się kilka kryteriów podziału, według których klasyfikuje się i grupuje koszty w istniejącym systemie rachunkowości. W organizowaniu systemu rachunku kosztów, który ma działać w jednostce jako ważna podstawa systemu zarządzania, uwzględnia się różne podziały pochodzące z rachunku systematycznego i problemowego [Meigs, Meigs 1997].

Podejmowanie prawidłowych decyzji ekonomicznych w każdym podmiocie gospodarczym, w tym również w spółdzielni mleczarskiej, wymaga wszechstronnej analizy kosztów oraz możliwych wariantów działania, rokujących jak najwyższe korzyści. Zarządzania kosztami nie można w żaden sposób pogodzić z intuicyjnym prowadzeniem działalności, dlatego spółdzielnie mleczarskie powinny zająć się doskonaleniem stosowanego dotychczas rachunku kosztów oraz poszukiwać nowoczesnych rozwiązań służących operatywnemu zarządzaniu jednostką [Włodarczyk, Górniak 1992].

Zasady ewidencji kosztów w spółdzielni mleczarskiej są określone Rozporządzeniem Ministerstwa Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. (DzU Nr 10 poz. 35), według którego rachunek kosztów to wszelkie czynności, których celem jest ustalenie i interpretacja poniesionych nakładów na wytworzoną produkcję w danym czasie.

Koszty powinny być rozliczane i badane w miejscach ich powstawania lub w powiązaniu z działaniami, które powodują ich występowanie. Każdy rachunek kosztów powinien być poprzedzony analizą wewnątrzzakładowych powiązań między produkcją a kosztami, ewidencją kosztów według miejsc ich powstawania oraz znajomością zależności między nośnikami kosztów a samymi kosztami [Wasilewski, Chmielewska 2006].

## Metodyka badań

Celem opracowania jest określenie opinii zarządzających, dotyczących zarządzania kosztami w spółdzielniach mleczarskich. Informacje empiryczne 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 wyrazili zgodę na udział w badaniach. Spółdzielnie podzielono na trzy grupy według następujących kryteriów: wielkości skupu mleka, liczby dostawców oraz osób zatrudnionych. W każdym z przyjętych kryteriów podziału zostały utworzone po trzy podgrupy spółdzielni. Przedziały według wielkości skupu mleka utworzono na podstawie podziału, 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. Otrzymano w ten sposób trzy grupy o najmniejszym, średnim oraz największym skupie, w których znalazło się po 15 spółdzielni mleczarskich. Według liczby dostawców utworzono następujące podgrupy spółdzielni: największą, która objęła 13 spółdzielni o liczbie dostawców powyżej średniej, natomiast pozostałe (poniżej średniej) podzielono na dwie równe części, w których znalazło się po 16 obiektów. Według liczby zatrudnionych pogrupowano spółdzielnie na największe (zatrudniające powyżej 250 pracowników) oraz pozostałe – średnie (zatrudniające do 250 pracowników), które następnie podzielono na dwie równe części. Grupując według zatrudnienia otrzymano 16 spółdzielni o najniższym zatrudnieniu, 15 o średnim i 14 zatrudniających najwięcej pracowników. Badania przeprowadzono w 2007 r.

## Opinie dotyczące celu, sposobów oraz narzędzi zarządzania kosztami

Stosowany w spółdzielniach mleczarskich rachunek kosztów służy głównie do sporządzania okresowych sprawozdań finansowych oraz bieżącego zarządzania (tab. 1). Takie cele deklaruje średnio 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 skupujących najwięcej surowca mlecznego – 73,3%, o największej liczbie dostawców – 69,2% oraz zatrudniających najwięcej pracowników – 71,4% wskazań.

**Tabela 1**  
Cel stosowania rachunku kosztów

| Treść  | Udział (%) opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi w zależności od: |              |                              |        |           |                            |       |         |       |      | $\bar{x}$ |
|--|---|--------------|------------------------------|--------|-----------|----------------------------|-------|---------|-------|------|-----------|
|  | wielkości skupu mleka (tys. l)  |              | liczby dostawców mleka (os.) |        |           | liczby zatrudnionych (os.) |       |         |       |      |           |
|  | 0-25000   | 25001-100000 | > 100000                     | 0-1000 | 1001-2500 | > 2500                     | 0-130 | 131-250 | > 250 |      |           |
| a) 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 |           |
| b) służy do kontroli kosztów w krótkich okresach                 | 46,7  | 33,3         | 46,7                         | 37,5   | 50,0      | 38,5                       | 50,0  | 40,0    | 35,7  | 42,0 |           |
| c) 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 |           |
| d) służy do wyceny zapasów                                       | 66,7  | 46,7         | 73,3                         | 62,5   | 56,3      | 69,2                       | 62,5  | 53,3    | 71,4  | 62,4 |           |
| e) służy do celów sprawozdawczych                                | 73,3  | 66,7         | 73,3                         | 68,8   | 68,8      | 76,9                       | 68,8  | 60,0    | 85,7  | 71,4 |           |
| f) służy do bieżącego zarządzania spółdzielnią                   | 73,3  | 53,3         | 86,7                         | 62,5   | 75,0      | 76,9                       | 75,0  | 66,7    | 71,4  | 71,2 |           |
| g) służy do podejmowania decyzji dotyczących struktury produkcji | 26,7  | 26,7         | 20,0                         | 18,8   | 37,5      | 15,4                       | 31,3  | 13,3    | 28,6  | 24,3 |           |
| h) 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 |           |

Źródło: Opracowanie własne.

Przeciętnie ponad połowa zarządzających (55,9%) na podstawie stosowanego rachunku kosztów podejmuje decyzje dotyczące ustalania cen produktów. Dominują pod tym względem spółdzielnie mieszczące się w najwyższych przedziałach 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 odnotowano w grupie spółdzielni o średniej liczbie dostawców (37,5%) oraz o najwyższym zatrudnieniu (28,6%). Na podstawie stosowanego rachunku kosztów efektywność produkcji ocenia przeciętnie 30,7% zarządzających spółdzielniami, wśród których połowę 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.

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 w większości spółdzielni mleczarskich w Polsce stosowany jest rachunek kosztów pełnych, który w swojej istocie służy wyżej wymienionym celom, natomiast jest mniej przydatny do kontroli kosztów w krótkich okresach, ustalania struktury asortymentowej produktów czy oceny efektywności produkcji.

Wyposażenie spółdzielni w narzędzia techniczne służące do analizy kosztów są zróżnicowane (tab. 2). Przeciętnie 64% zarządzających deklaruje posiadanie specjalnych programów komputerowych do ewidencji kosztów i sporządzania sprawozdań finansowych. Takimi programami dysponują w największym zakresie spółdzielnie o średniej liczbie dostawców mleka (81,3% wskazań), najmniejszym skupie (73,3% wskazań) oraz o najmniejszym zatrudnieniu (75% wskazań). Małe spółdzielnie dysponują nieskomplikowanym oprogramowaniem, służącym przede wszystkim sprawozdawczości, a nie analizowaniu kosztów, natomiast średnie i duże spółdzielnie w każdym z kryteriów dodatkowo korzystają ze specjalnych narzędzi komputerowych do analizy kosztów. Średnio 16% wskazań dotyczyło dysponowania oprogramowaniem służącym tylko do analizy kosztów, w największym stopniu w spółdzielniach o najwyższej liczbie dostawców oraz średnim zatrudnieniu. Wśród innych odpowiedzi (średnio 10,1%) dotyczących opisywanego problemu znalazły się głównie planowane wdrożenie programów analizujących koszty oraz stosowanie arkusza kalkulacyjnego EXCEL, jako narzędzia służącego analizie kosztów. Planowanie wdrożenia oprogramowania komputerowego służącego do badania kosztów deklarowali głównie zarządzający ze spółdzielni o średnim skupie oraz zatrudnieniu – po 13,3% wskazań. Przeciętnie w 15,5% spółdzielniach nie wykorzystuje się żadnego programu do analizy kosztów. Większość przedsiębiorstw, w których nie korzysta się z roz-

**Tabela 2**  
Narzędzia techniczne oraz problemy związane z analizą kosztów

| Treść   | Udział (%) opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi w zależności od: |              |          |        |           |                              |       |         |       |      | $\bar{X}$ |
|---|---|--------------|----------|--------|-----------|------------------------------|-------|---------|-------|------|-----------|
|   | wielkości skupu mleka (tys. l)  |              |          |        |           | liczby dostawców mleka (os.) |       |         |       |      |           |
|   | 0-25000   | 25001-100000 | > 100000 | 0-1000 | 1001-2500 | > 2500                       | 0-130 | 131-250 | > 250 |      |           |
| 1. Czy dysponuje Pani/i programem komputerowym służącym do analizy kosztów? |   |              |          |        |           |                              |       |         |       |      |           |
| a) nie  | 20,0  | 13,3         | 13,3     | 18,8   | 12,5      | 15,4                         | 25,0  | 6,7     | 14,3  | 15,5 |           |
| b) tak, do celów sporządzenia sprawozdań                                    | 73,3  | 60,0         | 60,0     | 62,5   | 81,3      | 46,2                         | 75,0  | 53,3    | 64,3  | 64,0 |           |
| c) tak, tylko do analizy kosztów  | 6,7   | 20,0         | 20,0     | 12,5   | 6,3       | 30,8                         | 6,3   | 26,7    | 14,3  | 16,0 |           |
| d) inna odpowiedź   | -   | 13,3         | 6,7      | 12,5   | -         | 7,7                          | -     | 13,3    | 7,1   | 10,1 |           |
| 2. Jaki problem pojawiają się najczęściej przy analizie kosztów?            |   |              |          |        |           |                              |       |         |       |      |           |
| a) zbyt syntetyczna ewidencja   | 66,7  | 33,3         | 40,0     | 62,5   | 50,0      | 23,1                         | 56,3  | 40,0    | 42,9  | 46,1 |           |
| b) brak osoby odpowiedzialnej za analizę kosztów                            | 53,3  | 26,7         | 26,7     | 50,0   | 37,5      | 15,4                         | 43,8  | 40,0    | 21,4  | 35,0 |           |

|   |      |      |      |      |      |      |      |      |      |
|---|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| c) brak czasu zarządzających na analizę informacji z rachunku kosztów | 26,7 | 53,3 | 37,5 | 43,8 | 53,8 | 43,8 | 20,0 | 71,4 | 44,8 |
| d) niewystarczająca wiedza personelu w zakresie badania kosztów       | 20,0 | 20,0 | 18,8 | -    | 46,2 | 18,8 | 13,3 | 28,6 | 23,2 |
| e) brak środków finansowych na ten cel                                | 20,0 | 26,7 | 12,5 | 31,3 | -    | 18,8 | 13,3 | 14,3 | 19,6 |

Źródło: Opracowanie własne.

**Tabela 3**  
Metody pozyskiwania informacji o kosztach

| Treść  | Udział (%) opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi w zależności od: |              |                              |        |           |                            |       |         |       |      | $\bar{x}$ |
|--|---|--------------|------------------------------|--------|-----------|----------------------------|-------|---------|-------|------|-----------|
|  | wielkości skupu mleka (tys. l)  |              | liczby dostawców mleka (os.) |        |           | liczby zatrudnionych (os.) |       |         |       |      |           |
|  | 0–25000   | 25001–100000 | > 100000                     | 0–1000 | 1001–2500 | > 2500                     | 0–130 | 131–250 | > 250 |      |           |
| a) istnieje dział zajmujący się ich analizą                      | –   | –            | 26,7                         | –      | 12,5      | 15,4                       | –     | 13,3    | 14,3  | 16,4 |           |
| b) księgowi zajmują się przetwarzaniem tych informacji           | 53,3  | 40,0         | 33,3                         | 62,5   | 37,5      | 23,1                       | 43,8  | 53,3    | 28,6  | 41,7 |           |
| c) informacje o kosztach uzyskiwane są z arkuszy rozliczeniowych | 73,3  | 80,0         | 80,0                         | 68,8   | 68,8      | 100,0                      | 75,0  | 66,7    | 92,9  | 78,4 |           |
| d) uzyskiwane są z dokumentów ewidencyjnych                      | 20,0  | 13,3         | –                            | 18,8   | 12,5      | –                          | 18,8  | 13,3    | –     | 16,1 |           |
| e) pozyskaniem tych informacji zajmuje się wyznaczona osoba      | –   | –            | 20,0                         | –      | –         | 23,1                       | –     | –       | 21,4  | 21,5 |           |
| f) kierownik pozyskuje te informacje                             | –   | 13,3         | 6,7                          | –      | 12,5      | 7,7                        | 6,3   | 6,7     | 7,1   | 8,6  |           |

Źródło: Opracowania własne.



wiązań informatycznych to spółdzielnie małe (20% wskazań w spółdzielniach o najniższym skupie, 18,8% o najmniejszej liczbie dostawców oraz 25% o najmniejszym zatrudnieniu).

Głównym problemem, jaki pojawia się przy analizowaniu kosztów w spółdzielniach mleczarskich, jest prowadzenie zbyt syntetycznej ewidencji księgowej. W ten sposób odpowiedziało średnio 46,1% respondentów, głównie ze spółdzielni najmniejszych według podanych kryteriów ich grupowania.

Okolo połowa badanych (44,8%) wskazała, iż zasadniczym problemem związanym z badaniem kosztów spółdzielni jest brak czasu zarządzających na przetwarzanie informacji z nimi związanych. Dotyczyło to głównie zarządzających spółdzielniami największymi pod względem zatrudnienia – 71,4% wskazań. Poza wymienionymi problemami, wśród opinii respondentów ze spółdzielni najmniejszych w każdym z kryteriów podziału dominował również aspekt braku osoby (działu) odpowiedzialnej (go) za analizę kosztów. Średnio w ten sposób odpowiadało 35% ogółu badanych, podczas gdy w spółdzielniach najmniejszych we wszystkich kryteriach grupowania było to odpowiednio 53,3%, 50% oraz 43,8%. Sytuacja taka może oznaczać, iż w większości spółdzielni średnich oraz dużych znajdują się działy bądź osoby odpowiedzialne na badanie kosztów, natomiast w jednostkach najmniejszych nie ma wystarczających środków lub personelu o takich kompetencjach.

Badane spółdzielnie pozyskują informacje o kosztach głównie z arkuszy rozliczeniowych kosztów, przygotowywanych przez księgowych za pomocą specjalnych programów komputerowych (tab. 3).

Taka odpowiedź dotyczyła średnio 78,4% badanych spółdzielni, wśród których znalazły się wszystkie o największej liczbie dostawców, 92,9% wskazań dotyczyło spółdzielni o największym zatrudnieniu, po 80% wskazań odnotowano w spółdzielniach o średnim i największym skupie mleka. W spółdzielniach o największym skupie 26,7% wskazań dotyczyło pozyskiwania informacji o kosztach przez wyodrębniony dział zajmujący się ich analizą. Żadna z najmniejszych spółdzielni nie posiada takiego działu i osób odpowiedzialnych za pozyskanie i przetwarzanie danych o kosztach. Pozyskiwaniem informacji o kosztach zajmuje się wyznaczona osoba przeciętnie w 21,5% największych spółdzielniach, które dysponują odpowiednimi środkami pieniężnymi na utworzenie działu zajmującego się tylko i wyłącznie zbieraniem tych informacji i ich analizą. W większości spółdzielni obowiązki takiego działu wypełniane są przez dział księgowości.

W tabeli 4 został przedstawiony sposób zarządzania kosztami w badanych spółdzielniach mleczarskich.

W 88,9% badanych spółdzielni zarządzaniem kosztami nie zajmują się osoby ściśle za to odpowiedzialne, a należy to do głównych księgowych. Tak jest we wszystkich spółdzielniach o najniższym zatrudnieniu i w 93,3% spółdzielni

**Tabela 4**  
Sposób organizacji zarządzania kosztami

| Treść   | Udział (%) opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi w zależności od: |              |                              |        |           |                            |       |         |       |      | $\bar{x}$ |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|---|---|--------------|------------------------------|--------|-----------|----------------------------|-------|---------|-------|------|-----------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
|   | wielkości skupu mleka (tys. l)  |              | liczby dostawców mleka (os.) |        |           | liczby zatrudnionych (os.) |       |         |       |      |           |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|   | 0-25000   | 25001-100000 | > 100000                     | 0-1000 | 1001-2500 | > 2500                     | 0-130 | 131-250 | > 250 |      |           |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
| a) istnieje dział zarządzania kosztami                                | -   | -            | 13,3                         | -      | -         | -                          | -     | -       | -     | -    | -         | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |   |
| b) nie istnieje wyodrębniony dział, zajmuje się tym dział księgowości | 93,3  | 93,3         | 80,0                         | 93,8   | 81,3      | 92,3                       | 100,0 | 73,3    | 92,9  | 88,9 |           |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
| c) istniał kiedyś, ale nie spełniał swoich funkcji                    | 6,7   | -            | -                            | 6,3    | -         | -                          | -     | 6,7     | -     | -    | -         | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| d) planowane jest jego utworzenie                                     | -   | -            | -                            | -      | -         | -                          | -     | -       | -     | -    | -         | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| e) zlikwidowane z powodu braku środków na ich utrzymanie              | -   | -            | -                            | -      | -         | -                          | -     | -       | -     | -    | -         | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| f) inna odpowiedź   | -   | 6,7          | 6,7                          | -      | 6,3       | 7,7                        | -     | 6,7     | 7,1   | 6,9  |           |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |

Źródło: Opracowanie własne.

o najniższym i średnim skupie. Najwięcej wskazań w tym zakresie odnotowano w spółdzielniach najmniejszych, które nie dysponują odpowiednimi środkami pieniężnymi i wykwalifikowaną kadrą, aby mogły utworzyć wyodrębnione działy zarządzające kosztami.

W 13,3% spółdzielni o najwyższym skupie i średnim zatrudnieniu oraz w 12,5% o średniej liczbie dostawców istnieje wyodrębniony dział, zajmujący się zarządzaniem kosztami. Wśród innych odpowiedzi dominowało stwierdzenie, iż w spółdzielniach zarządzaniem kosztami zajmuje się główny księgowy, korzystający ze specjalnych programów komputerowych. Takie odpowiedzi dotyczyły głównie spółdzielni średnich i największych w każdym z kryteriów podziału.

## Wnioski

W opracowaniu przedstawiono opinie zarządzających dotyczące zakresu i narzędzi pozyskiwania informacji o kosztach w spółdzielniach mleczarskich. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano poniższe wnioski.

1. W większości badanych spółdzielni mleczarskich nie ma wyodrębnionych działów zajmujących się tylko i wyłącznie analizą kosztów oraz pozyskiwaniem informacji z rachunku kosztów na potrzeby bieżącego podejmowania decyzji. Sytuacja taka spowodowana jest tym, iż w spółdzielniach stosowany jest głównie rachunek kosztów pełnych, który umożliwia zarządzanie kosztami w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych oraz podejmowania decyzji strategicznych. Z tego rachunku kosztów zarządzający pozyskują głównie informacje o wielkości kosztów bezpośrednich i pośrednich oraz wysokości kosztów w układzie kalkulacyjnym i rodzajowym. Jest to korzystne zjawisko, gdyż ewidencja kosztów w tych dwóch układach umożliwia badanie kosztów w miejscach ich powstawania. We wszystkich spółdzielniach niezależnie od kryterium grupowania zarządzający deklarowali stosowanie ujęcia ewidencyjnego kosztów w wymienionych dwóch układach.
2. Wyposażenie spółdzielni w narzędzia techniczne służące analizie kosztów jest niewystarczające. Większość zarządzających spółdzielniami wykorzystuje proste programy komputerowe, głównie w celach ewidencyjnych, a nie do analizy kosztów. Tylko nieliczne spółdzielnie mleczarskie, skupujące największe ilości mleka, wdrażają i korzystają ze specjalnego oprogramowania służącego do analizy kosztów. Programy te wymagają poniesienia znacznych nakładów środków pieniężnych, co ogranicza ich wykorzystanie w spółdzielniach mniejszych. Głównymi problemami zarządzających, związanymi z analizą kosztów, są zbyt uproszczona ewidencja księgową

oraz brak osoby za to odpowiedzialnej. W większości spółdzielni analizą kosztów zajmuje się dział księgowości, z czym wiąże się brak dostatecznej ilości czasu poświęconego na pozyskiwanie informacji z rachunku kosztów oraz niedobór personelu o odpowiednich specjalistycznych kwalifikacjach, umożliwiających analizę kosztów.

3. Informacje o kosztach w spółdzielniach pozyskiwane są głównie z arkuszy rozliczeniowych kosztów, które są stosowane w większości spółdzielni, niezależnie od kryterium ich grupowania. Dodatkowo dane o kosztach uzyskuje się bezpośrednio z dokumentów ewidencyjnych. Tylko w spółdzielniach największych w każdym z kryteriów podziału pozyskiwaniem informacji o kosztach zajmuje się specjalnie do tego wyznaczona osoba z działu księgowości. Może to wynikać z tego, iż zarządzający spółdzielniami największymi mają możliwość sfinansowania dodatkowego etatu dla osoby zajmującej się tylko analizą oraz pozyskiwaniem informacji z rachunku kosztów.

## Literatura

- BAKER E.R., LEMBKE V.C., KING E.T.: *Advanced financial accounting*. McGraw-Hill Book Company, Illinois.
- DYNOWSKA J., ŁAPIŃSKA A.: *Wykorzystanie controllingu i rachunkowości zarządczej do poprawy gospodarności przedsiębiorstw branży spożywczej i mięsnej*. [w:] *Agrobiznes 2005*. Prace Naukowe AE we Wrocławiu, nr 1070, Wrocław 2005.
- MEIGS W.B., MEIGS F.R.: *Accounting: The Basis for Business Decisions*. McGraw-Hill, Inc. San Diego State University, 1997.
- POMYKALSKA B., POMYKALSKI P.: *Analiza finansowa przedsiębiorstwa*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- WASILEWSKI M., CHMIELEWSKA M.: *Praktyczne aspekty rachunku kosztów w spółdzielniach mleczarskich*. [w:] *Controlling w małych i średnich przedsiębiorstwach*. Prace Naukowe AE we Wrocławiu, nr 1125, Wrocław 2006.
- WŁODARCZYK Z., GÓRNIAK A.: *Wzorcowy rachunek kosztów dla spółdzielni mleczarskich*. Wydawnictwo Sanpollac Sp. z o.o. Warszawa 1992.

## **SCOPE AND TOOLS OF GAINING INFORMATION ABOUT COSTS IN OPINIONS OF MANAGERS OF DAIRY COOPERATIVES**

### **Abstract**

The paper aims to present the opinion of managers of dairy cooperatives about the costs management in their entities. There were interviewed 45 deliberately chosen dairy cooperatives. The results show that only the biggest cooperatives, characterised by the best financial situation, employ a dedicated person for costs analysis. Accordingly the main problem that managers of interviewed cooperatives face, are connected to simplification of book keeping and lack of qualified staff responsible for costs management.