

Grzegorz Szczubelek, Krystyna Romaniuk

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

RACHUNEK KOSZTÓW W PRZEDSIĘBIORSTWACH MLECZARSKICH JAKO CZYNNIK WZROSTU KONKURENCYJNOŚCI

1. Wstęp

Wejście Polski do Unii Europejskiej diametralnie zmieniło sytuację polskich przedsiębiorstw, w tym również przetwórców mleka. W okresie przedakcesyjnym przedmiotem wielu dyskusji i działań było dostosowanie warunków produkcji wyrobów mleczarskich do wymagań unijnych, szczególnie sanitarno-weterynaryjnych. Wskazywano również na potrzebę zwiększenia konkurencyjności polskiego przemysłu mleczarskiego. Ogólnie konkurencyjność określa się jako zdolność wyrobu do osiągania przewagi nad innymi wyrobami znajdującymi się na rynku. Z marketingowego punktu widzenia produkt składa się z trzech warstw: rdzenia produktu (składniki odżywcze), produktu rzeczywistego (jakość, opakowanie) i produktu poszerzonego (wizerunek). Dopiero łączne rozpatrywanie tych wszystkich elementów składowych w tworzeniu oferty produktowej przyczynia się do stworzenia propozycji atrakcyjnej dla klienta (Góralczyk 2004a; Góralczyk 2004b; Skawińska 2000).

Realizacja jednej ze strategii konkurencji, określanej jako strategia kosztowa, wymaga właściwie prowadzonego rachunku ekonomiczno-finansowego. Bez niego niemożliwe jest ustalenie właściwej ceny zbytu produktów, zysku jednostkowego i całkowitego. W okresie gospodarki centralnie planowanej księgowość, zasady kalkulowania kosztów i sprawozdawczość finansowa były ściśle regulowane przez agendy rządowe. Obecnie rachunek kosztów, stanowiący podstawowe źródło informacji podczas podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie, przestał podlegać regulacjom rządowym (Sobańska 2000; Gabrusiewicz 1998).

Większość polskich przedsiębiorstw mleczarskich nie prowadzi odpowiedniego rachunku kosztów – stosuje „przestarzałe” metody kalkulacji kosztów (rachunek

kosztów pełnych) bądź w ogóle nie kalkuluje kosztów. Dodatkowo do znacznego zniekształcenia rachunku kosztów przyczynia się wadliwa wycena wartości surowca w poszczególnych wyrobach finalnych.

2. Metodyka badań

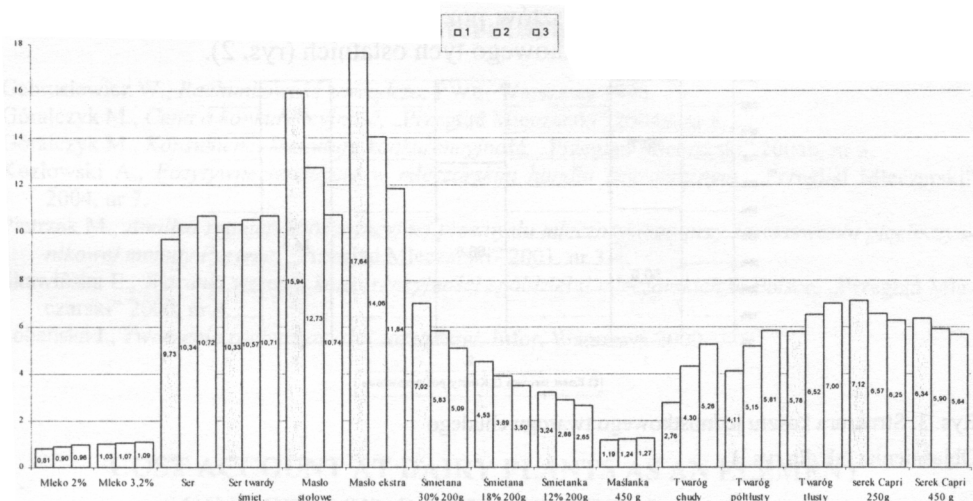
W związku z dużym udziałem surowca (40-70%) w strukturze kosztów własnych przedsiębiorstw mleczarskich w niniejszej pracy przedstawiono wpływ stosowania różnej metody rozliczenia kosztów surowca na wyniki kalkulacji. Analizie poddano koszty własne produktów mleczarskich poniesione w 2003 r. w pewnym przedsiębiorstwie mleczarskim. W analizowanym przedsiębiorstwie stosowano rachunek kosztów pełnych, czyli podział kosztów całkowitych na koszty bezpośrednie i koszty pośrednie. Koszty surowca rozliczano, wykorzystując tzw. metodę plazmową, w której za podstawę rozliczenia przyjmuje się sumę jednostek tłuszczu i jednostek plazmy pomnożonych przez współczynnik równy 3.

W celu zbadania wpływu wykorzystywanej metody podziału kosztów surowca na wyniki kalkulacji dla tych samych danych zastosowano dwa inne sposoby, odmienne od stosowanego w przedsiębiorstwie. W pierwszym podstawą rozliczenia była suma jednostek tłuszczu i plazmy (metoda tradycyjna), w drugim zaś – relacja wartości jednostek tłuszczu i plazmy wynikająca z interwencyjnych cen skupu masła i odtłuszczonego mleka w proszku.

Wykorzystując każdą z wymienionych metod rozliczania kosztów surowca, skalkulowano trzy różne wartości kosztu jednostkowego dla analizowanych produktów mleczarskich. Obliczono również strukturę kosztu własnego dla wszystkich produktów.

3. Wyniki badań

W wyniku zastosowania różnych sposobów rozliczania kosztów surowca na nośniki kosztów (produkty) koszt jednostkowy poszczególnych wyrobów przyjmował różne wartości. W niewielkim stopniu jednostkowy koszt własny zmienił się w przypadku takich produktów, jak: mleko 2- i 3,2-procentowe oraz maślanka. Zastosowanie metody plazmowej oraz metody uwzględniającej poziom cen skupu interwencyjnego masła i odtłuszczonego mleka w proszku (OMP) spowodowało znaczne obniżenie poziomu kosztu jednostkowego masła i nieco mniejsze w przypadku śmietany. Na przykład poziom kosztu jednostkowego masła ekstra obniżył się z 17,64 zł/kg (po zastosowaniu metody tradycyjnej) do 11,84 zł/kg (po uwzględnieniu metody z cenami skupu interwencyjnego). Metody te w mniejszym stopniu, w porównaniu z metodą tradycyjną, obciążają kosztami surowca produkty o wyższej zawartości tłuszczu, czyniąc je tańszymi względem wyrobów uboższych w ten składnik (rys. 1).

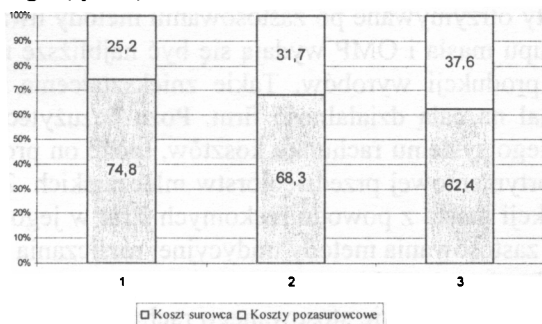


Rys. 1. Jednostkowe koszty własne w zależności od stosowanej metody podziału kosztów surowca na produkty gotowe

Objaśnienia:

- 1 – metoda tradycyjna podziału kosztu surowca na przedmioty kalkulacji (wyroby mleczarskie),
- 2 – metoda płazmowa podziału kosztu surowca na przedmioty kalkulacji,
- 3 – metoda uwzględniająca ceny skupu interwencyjnego masła i OMP w podziale kosztów surowca na wyroby mleczarskie.

Odwrotnie było w przypadku wyrobów tzw. białkowych. Zarówno metoda płazmowa, jak i metoda uwzględniająca ceny skupu interwencyjnego masła i OMP podrożyły te wyroby względem kosztu jednostkowego obliczonego metodą tradycyjną. Dla przykładu koszt jednostkowy twarogu chudego wzrósł z poziomu 2,76 zł/kg (metoda tradycyjna) do 5,26 zł/kg – przy zastosowaniu metody z cenami skupu interwencyjnego (rys. 2).

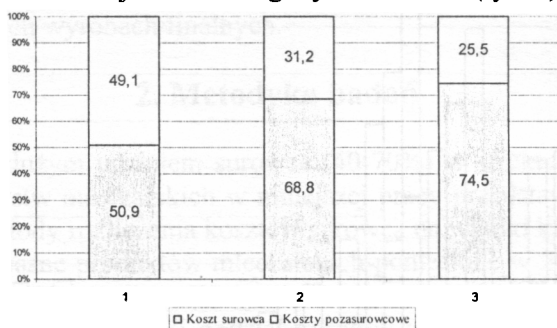


Rys. 2. Struktura kosztu jednostkowego masła ekstra

Objaśnienia: jak dla rys. 1.

Zastosowanie różnych metod podziału kosztu surowca na poszczególne produkty miało również wpływ na kształtowanie się struktury kosztów w układzie kalkulacyjnym. W przypadku masła ekstra obniżenie się kosztu jednostkowego

przy nie zmienionym poziomie kosztów pozasurowcowych skutkowało wzrostem udziału w strukturze kosztu jednostkowego tych ostatnich (rys. 2).



Rys. 3. Struktura kosztu jednostkowego twarogu chudego

Objaśnienia: jak dla rys. 1.

Wzrost jednostkowego kosztu własnego twarogu chudego spowodował zwiększenie udziału kosztów surowca w jego strukturze w przypadku zastosowania metody plazmowej i metody uwzględniającej ceny interwencyjne (rys. 3).

4. Wnioski

W analizowanym przedsiębiorstwie, tak jak w większości polskich przedsiębiorstw, stosuje się rachunek kosztów pełnych. Jednakże jakość informacji o kosztach tworzonych przez ten rachunek jest bardzo niska. Należałoby zbadać możliwość wprowadzenia w mleczarstwie rachunku kosztów procesów czy innych współczesnych systemów rachunku kosztów.

Stosowanie w przemyśle mleczarskim różnych metod rozliczania kosztów surowca na produkty gotowe powoduje zmiany w poziomie jednostkowych kosztów własnych. Rezultaty otrzymywane po zastosowaniu metody uwzględniającej interwencyjne ceny skupu masła i OMP wydają się być najbliższe rzeczywistości ponoszonym kosztom produkcji wyrobów. Takie zniekształcenia rachunku kosztów mają wpływ niemal na całą działalność firm. Poza bezużytecznością informacji pochodzącej z takiego systemu rachunku kosztów, może on prowadzić do niewłaściwej polityki asortymentowej przedsiębiorstw mleczarskich. Znane są przypadki zaniechania produkcji masła z powodu rzekomych strat w jego produkcji, oszacowanych w wyniku zastosowania metody tradycyjnej rozliczania kosztów surowca.

Skuteczna realizacja strategii kosztowej, mająca na celu wzrost konkurencyjności, jest uzależniona od właściwie stosowanego rachunku opłacalności w przedsiębiorstwie. Znając prawdziwą rentowność poszczególnych grup asortymentowych, dane przedsiębiorstwo może sobie pozwolić na różnicowanie ceny dla poszczególnych segmentów rynku w zależności od przyjętej strategii marketingowej.

Literatura

- Gabrusiewicz W., *Rachunkowość zarządcza*. PWE, Warszawa 1998.
- Góralczyk M., *Cena a konkurencyjność*, „Przegląd Mleczarski” 2004a, nr 8.
- Góralczyk M., *Konsumenci kształtują konkurencyjność*, „Przegląd Mleczarski” 2004b, nr 5.
- Kozłowski A., *Pozytywne tendencje w mleczarskim handlu zagranicznym*, „Przegląd Mleczarski” 2004, nr 7.
- Pietrzak M., *Analiza sytuacji konkurencyjnej przemysłu mleczarskiego przy zastosowaniu pięcioczynnikowej metody Portera*, „Przegląd Mleczarski” 2001, nr 3-4.
- Skawińska E., *Warunki wzrostu konkurencyjności spółdzielni mleczarskich w Polsce*, „Przegląd Mleczarski” 2000, nr 4.
- Sobańska I., *Tworzenie rachunkowości zarządczej*, Infor, Warszawa 2000.

COST ACCOUNT AT DAIRY PLANTS AS AN ELEMENT OF INCREASING COMPETITIVE CAPACITY

Summary

In order to successfully compete on the EU market, Polish dairy plants can apply numerous strategies, including a cost strategy. The effectiveness of pursuing this strategy, aimed at achieving competitive edge, is directly related to the reliability of information provided by the cost account system at a given enterprise.

Results of this study show that cost accounts applied at dairy plants provide unreliable information on the production costs of particular assortments of goods. This concerns especially settlements of raw material costs and their allocation to individual cost categories.