PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities http://cejsh.icm.edu.pl
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiejkolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM
.

Spis treści

Wstęp 11

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, Koncepcja *lean management* w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji 13

Piotr Bednarek, Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych..... 25

Renata Biadacz, Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę 39

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym..... 56

Dorota Burzyńska, Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego 70

Andrzej Bytniewski, Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu 81

Jolanta Chluska, Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych..... 96

Anna Chojnacka-Komorowska, Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu..... 105

Marlena Ciechan-Kujawa, Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze 116

Marcin Czyczerski, Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych..... 131

Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach..... 140

Tomasz Dyczkowski, Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne 154

Krzysztof Gawron, Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. 170

Anna Glińska, Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej..... 183

Katarzyna Goldmann, Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa..... 197

Angelika Kaczmarczyk, Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej..... 210

Anetta Kadej, Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym.. 219

Anna Kasperowicz, Odpowiedzialność w zawodzie księgowego 231

Marta Kawa, O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego ... 245
Agnieszka Kister, Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala ... 259
Marcin Klinowski, Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie ... 275
Joanna Koczar, Koszt wytworzenia a splot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy ... 285
Tomasz Kondraszuk, Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych ... 294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy ... 305
Robert Kowalak, Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa ... 318
Adam Lulek, Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej ... 329
Teresa Maszczak, Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą ... 339
Edward Nowak, Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności ... 350
Marta Nowak, Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych ... 360
Piotr Oleksyk, Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych ... 373
Ryszard Orliński, Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali ... 382
Katarzyna Piotrowska, Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych ... 397
Krzysztof Prymon, Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie ... 407
Małgorzata Rówińska, Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze ... 418
Bożena Rudnicka, Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych ... 429
Karol Schneider, Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments) ... 443
Michał Soliwoda, Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich ... 451
Olga Szołno, Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim ... 461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Cechy systemu informatycznego rachunkowości ... 476
Agnieszka Tubis, Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS ... 488
Agnieszka Walas, Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego. ... 498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą ... 510
Lilianna Ważna, Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu ... 526
Beata Zaleska, Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery 538

Summaries

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields ... 24
Piotr Bednarek, Application of management accounting techniques in local governments ... 38
Renata Biadacz, Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad ... 55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Performance measurement systems in strategic controlling ... 69
Dorota Burzyńska, Managerial control and risk identification in local government units ... 80
Andrzej Bytniewski, Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling ... 95
Jolanta Chluska, Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations ... 104
Anna Chojnacka-Komorowska, Use of statistical indicators in controlling . 115
Marlena Ciechan-Kujawa, Outsourcing process management – selected legal and management aspects ... 130
Marcin Czyczerski, The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries ... 139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises ... 153
Tomasz Dyczkowski, Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems ... 169
Krzysztof Gawron, The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy. ... 182
Anna Glińska, Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops ... 196

Katarzyna Goldmann, Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation 209
Angelika Kaczmarczyk, Historic cost and usefulness of economic information 218
Anetta Kadej, Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence 230
Anna Kasperowicz, Responsibility in the profession of accountant 244
Marta Kawa, About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing 258
Agnieszka Kister, Reserves as the area of hospital accounting 274
Marcin Klinowski, Criteria for the selection of the projects portfolio − selected issues 284
Joanna Koczar, Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues 293
Tomasz Kondraszuk, Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs. 304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Evaluation of investment projects by DCF method − selected problems 317
Robert Kowalak, Early warning systems in controlling of enterprise 328
Adam Lulek, Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools 338
Teresa Maszczak, Accounting organization in the management of economic entity 349
Edward Nowak, Managing aspects of financial reporting by operating segments 359
Marta Nowak, Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies 372
Piotr Oleksyk, Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity 381
Ryszard Orliński, Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation 396
Katarzyna Piotrowska, Disclosure of impairment losses of completed development works 406
Krzysztof Prymon, Possibility to implement fair value model in agriculture 417
Małgorzata Rówińska, Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications 428
Bożena Rudnicka, Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities 442
Karol Schneider, Accounting MTM in bank 450

Michał Soliwoda, Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives 460
Olga Szołno, Controlling and other management tools used in a chosen self--government of local government in Lublin Voivodeship 475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Features of accounting information system 487
Agnieszka Tubis, Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group 497
Agnieszka Walas, Not-ended long term projects and the closure of financial year 509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Managerial accounting and controlling functions in business management..... 525
Lilianna Ważna, Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments..... 537
Beata Zaleska, Evaluation of hospital health care services – problems and barriers 545

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 251 • 2012

Rachunkowość a controlling ISSN 1899-3192

Michał Soliwoda
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

PRZYDATNOŚĆ DECYZYJNO-INFORMACYJNA SYSTEMU EWIDENCYJNO-ANALITYCZNEGO DOTYCZĄCEGO ŚRODKÓW TRWAŁYCH W SPÓŁDZIELNIACH MLECZARSKICH

Streszczenie: W opracowaniu dokonano próby określenia informacyjno-decyzyjnej przydatności stosowanego w spółdzielniach mleczarskich systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych. Przeanalizowano opinie zarządzających finansami spółdzielni na temat celów stosowania tego systemu, sposobów pozyskiwania informacji, a także roli generowanych informacji z perspektywy zarządzania spółdzielnią. W opinii większości zarządzających finansami spółdzielni mleczarskich stosowane systemy ewidencyjno-analityczne służą przede wszystkim do celów sprawozdawczych i ewidencji stanu majątkowego. Ponadto generowane w tym systemie informacje bazują na syntezie danych pozyskanych przez dział księgowy i dział techniczny.

Słowa kluczowe: środki trwałe, spółdzielnia mleczarska, informacyjny system przedsiębiorstwa.

1. Wstęp

Przetwórstwo mleka w Polsce stanowi jeden z najbardziej rozwiniętych i innowacyjnych sektorów przemysłu spożywczego. Szczególną rolę w przemyśle mleczarskim odgrywa spółdzielczość mleczarska, integrująca producentów mleka. Warunkiem *sine qua non* utrzymania wysokiej konkurencyjności polskiego sektora mleczarskiego będzie wzrost efektywności ekonomicznej (w tym m.in. produktywności czynników produkcji, w tym produktywności środków trwałych) i finansowej (w tym m.in. rentowności sprzedaży, funduszy własnych i aktywów) spółdzielni mleczarskim [Baran 2007, s. 101].

Podejmowanie decyzji w zakresie wyposażenia, struktury rzeczowych aktywów trwałych (przede wszystkim środków trwałych) należy do obszaru strategicznego zarządzania. Przyjmując, że system strategicznej rachunkowości zarządczej opiera się na założeniu, że koszt stanowi funkcję decyzji strategicznych podjętych jako wyraz zarządzania czynnikami strukturalnymi (m.in. skala działania przedsiębiorstwa, złożoność oferty produktowej, stosowane technologie) i wykonawczymi (np. za-

rządzanie technologiami) [Nita 2006, s. 35-37], to system informacyjny przedsiębiorstwa obejmujący identyfikację, ewidencję, agregowanie, przetwarzanie, a także analizę danych finansowych i pozafinansowych, w tym również dotyczącą środków trwałych – jako ważnego zasobu majątkowego przedsiębiorstw produkcyjnych – spełnia istotną rolę jako podstawa podejmowania długookresowych decyzji menedżerskich.

Borowiecki [1990, s. 262-265] postulował analizę gospodarowania środkami trwałymi w sposób systematyczny i kompleksowy, aby:

- wyodrębnić stopień wpływu wykorzystania zdolności produkcyjnych na osiągane wyniki finansowe;
- ujawnić istniejące w środkach trwałych rezerwy oraz wskazać na możliwość ich racjonalnego wykorzystania;
- przewidywać kształtowanie się wielkości produkcji w zależności od podjętych decyzji co do założeń technicznych, ekonomicznych i organizacyjnych.

Analiza gospodarowania środkami trwałymi w ujęciu R. Borowieckiego powinna uwzględniać wskaźniki techniczne, ekonomiczne i finansowe. Ze względu na likwidację stanowisk ekonomistów i planistów w spółdzielniach mleczarskich w czasie transformacji ustrojowej za planowanie odpowiedzialni stali się główni księgowi [Dworniak 2010, s. 111]. Spowodowało to zaniechanie przeprowadzania wielu analiz ekonomicznych i w zasadzie ograniczenie się do wykonywania ewidencji księgowej, ukierunkowanej na obligatoryjną sprawozdawczość finansową, w związku z tym nastąpiło znaczne ograniczenie informacji istotnych w procesie decyzyjnym z perspektywy zarządzających.

Mykolaitiene i in. [2010, s. 142-150] stwierdzili, że wybór polityki rachunkowości w zakresie środków trwałych (w szczególności sposób amortyzacji i wyceny, określenie wartości rezydualnej środków trwałych) determinował wyniki finansowe podmiotów gospodarczych. Zdaniem Strumickas i Valanciene [2009, s. 26-32] system rachunkowości danej jednostki gospodarczej, który jest adekwatny do turbulentnych przemian w otoczeniu mezo- i makroekonomicznych, stanowi warunek *sine qua non* poprawy efektywności przedsiębiorstwa.

2. Cel, zakres i metody badań

Celem zasadniczym przeprowadzonych badań było określenie informacyjno-decyzyjnej przydatności stosowanego w spółdzielniach mleczarskich systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych. Przedstawiono opinie zarządzających finansami w zakresie celów stosowania systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych, sposobów pozyskiwania informacji, a także roli informacji generowanej przez ten system z perspektywy zarządzania spółdzielnią. Zwrócono uwagę na pojęcie elementarnej jednostki analitycznej w systemie ewidencyjno-analitycznym dotyczącym środków trwałych, a także zmiany w ewidencji środków trwałych po akcesji Polski do Unii Europejskiej (UE). Wyko-

rzystano metodę sondażu diagnostycznego: informacje potrzebne do badań pozyskano z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety, skierowanego do zarządzających finansami spółdzielniami, które w latach 2004-2009 nieprzerwanie ogłaszały sprawozdania finansowe w Monitorze Spółdzielczym B, a na dzień 1.01.2012 r. były samodzielnymi podmiotami gospodarczymi. Kwestionariusz ankiety skierowano łącznie do 66 spółdzielni, z czego 40 spółdzielni odesłało wypełnione kwestionariusze. Spółdzielnie podzielono na trzy grupy według następujących kryteriów: wartość rzeczowych aktywów trwałych (tys. zł), relacja aktywa obrotowe/rzeczowe aktywa trwałe (krotności), relacja kapitał stały/aktywa stałe (krotności), związana z zachowaniem srebrnej reguły bilansowej. W każdym z przyjętych kryteriów podziału zostały utworzone po trzy grupy spółdzielni: grupa pierwsza (I) obejmowała spółdzielnie z 1. kwartyla (10 spółdzielni), grupa druga (II) – z 2. i 3. kwartyla (20 spółdzielni), natomiast grupa trzecia (III) – z 4. kwartyla (10 spółdzielni). Badania przeprowadzono w I kwartale 2012 r.

3. Wyniki badań

W tabeli 1 przedstawiono cele stosowania systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach. Większość zarządzających finansami odpowiedziała, że system ewidencyjno-analityczny służy zasadniczo do celów sprawozdawczych (średnio 72,5% odpowiedzi). Dotyczyło to zwłaszcza spółdzielni o najniższym stopniu nasycenia rzeczowych aktywów trwałych aktywami obrotowymi (90%) i o najniższym stopniu pokrycia aktywów stałych kapitałami stałymi (80%). Według średnio 70% badanych system ewidencyjno-analityczny stanowi głównie narzędzie ewidencji stanu majątkowego. Najwięcej odpowiedzi w tym zakresie odnotowano w podmiotach grupy I według kryterium relacji kapitał stały/aktywa stałe (90%).

System ewidencyjno-analityczny dotyczący środków trwałych wspiera również zarządzanie operacyjne w jednostce (średnio 27,5% wskazań). O ile nie występowało znaczne zróżnicowanie odpowiedzi w tym zakresie w przypadku spółdzielni sklasyfikowanych według kryteriów: relacji aktywa obrotowe/rzeczowe aktywa trwałe oraz relacji kapitał stały/aktywa stałe, to w przypadku kryterium wyposażenia w rzeczowe aktywa trwałe zróżnicowane było znaczne (10%; 50%). Zarządzający finansami wykorzystują system ewidencyjno-analityczny jako narzędzie w procesie podejmowania decyzji dotyczących wyposażenia i struktury środków trwałych (średnio 25% wskazań). Najwięcej takich odpowiedzi odnotowano w spółdzielniach o najwyższym stopniu nasycenia rzeczowych aktywów trwałych środkami obrotowymi (50%). Wskazuje to na istotną rolę systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach, z reguły o znacznym udziale kapitału obrotowego netto w sumie bilansowej. Zarządzający finansami traktują tę część systemu informacyjnego przedsiębiorstwa również jako element wspierający zarządzanie strategiczne spółdzielnią (średnio 17,5% wskazań). Najwięcej odpowiedzi w tym

zakresie odnotowano w podmiotach z grup trzecich według wartości rzeczowych aktywów trwałych (30%) i według stopnia nasycenia aktywów obrotowych rzeczowymi aktywami trwałymi (również 30%). W tych spółdzielniach system informacyjny w zakresie rachunkowości finansowej (obsługiwany przez tzw. informatyczne systemy finansowo-księgowe) jest sprzężony z systemem informacyjnym w zakresie rachunkowości zarządczej. Ponadto wśród głównych księgowych występuje wysoki poziom świadomości w zakresie wizji, misji i celów strategicznych jednostki, potencjalnie związany ze wdrożeniem Zrównoważanej Karty Wyników (*Balanced Scorecard* – BSC) w jednostkach, które dysponują nowoczesnym parkiem technologicznym, o znacznej wartości bilansowej (np. SM Mlekpol, OSM Sierpc). W żadnej z grup spółdzielni nie odnotowano odpowiedzi, że system ewidencyjno-analityczny jako element system informacyjnego rachunkowości wspiera pomiar i ocenę efektywności produkcji.

Tabela 1. Cele stosowania systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach

Treść	Udział opinii zarządzających finansami spółdzielni mleczarskich w zależności od (%):									Średnio
	wartości rzeczowych aktywów trwałych (tys. zł)			relacji aktywa obrotowe/ rzeczowe aktywa trwałe (krotności)			relacji kapitał stały/aktywa stałe (krotności)			
	I	II	III	I	II	III	I	II	III	
1. Służy zasadniczo do celów sprawozdawczych	60,0	80,0	70,0	90,0	70,0	60,0	80,0	75,0	60,0	72,5
2. Służy do operacyjnego zarządzania spółdzielnią	50,0	25,0	10,0	0,0	35,0	40,0	20,0	30,0	30,0	27,5
3. Służy do strategicznego zarządzania spółdzielnią	20,0	10,0	30,0	10,0	15,0	30,0	20,0	15,0	20,0	17,5
4. Służy zasadniczo do ewidencji stanu majątkowego	50,0	75,0	80,0	80,0	70,0	60,0	90,0	65,0	60,0	70,0
5. Służy do podejmowania decyzji dotyczących wyposażenia i struktury środków trwałych	20,0	25,0	30,0	20,0	15,0	50,0	10,0	25,0	40,0	25,0
6. Służy do pomiaru i oceny efektywności produkcji	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
7. Inna odpowiedź	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2 przedstawia opinie zarządzających finansami w zakresie pozyskiwania informacji, pojemności informacyjnej i roli informacji generowanych przez system ewidencyjno-analityczny dotyczący środków trwałych dla procesów zarządzania spółdzielnią. Większość badanych odpowiedziała, że system ewidencyjno-anali-

tyczny opiera się na syntezie informacji generowanych przez dział księgowości oraz dział techniczny (średnio 82,5% odpowiedzi). Występowało niewielkie zróżnicowanie odpowiedzi w tym zakresie w spółdzielniach według wszystkich przyjętych kryteriów klasyfikacyjnych (70%; 100%). Zarządzający finansami wykorzystują informacje wyłącznie z działu księgowości jako swoiste dane wejściowe dla systemu ewidencyjno-analitycznego (średnio 17,5% wskazań). Najwięcej takich odpowiedzi odnotowano w spółdzielniach o najwyższym stopniu nasycenia rzeczowych aktywów trwałych środkami obrotowymi (50%). Wskazuje to na istotną rolę systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach, z reguły o znacznym udziale kapitału obrotowego netto w sumie bilansowej. Zarządzający finansami traktują tę część systemu informacyjnego przedsiębiorstwa również jako element wspierający zarządzanie strategiczne spółdzielnią (średnio 17,5% wskazań). Najwięcej odpowiedzi w tym zakresie odnotowano w podmiotach o najwyższej wartości rzeczowych aktywach trwałych i o najniższym stopniu pokrycia aktywów stałych kapitałami stałymi (odpowiednio: w obu przypadkach 30%). W żadnej z grup spółdzielni nie odnotowano odpowiedzi, że informacje o środkach trwałych są pozyskiwane przez dział techniczny oraz występuje specjalnie wyznaczona osoba do przetwarzania informacji o środkach trwałych.

W opiniach zarządzających finansami informacje w systemie ewidencyjno-analitycznym dotyczącym środków trwałych są ważnym elementem zarządzania spółdzielnią, gdyż ułatwiają decyzje w zakresie reprodukcji (odtworzenia) i zbycia środków trwałych (średnio 57,5% wskazań). Należy zwrócić uwagę, że najmniejsze zróżnicowanie odpowiedzi w tym zakresie stwierdzono, klasyfikując spółdzielnie według stopnia nasycenia rzeczowych aktywów trwałych środkami obrotowymi (55%; 60%). Z kolei najwięcej wskazań odnotowano w spółdzielniach z grupy pierwszej, według kryterium relacji kapitał stały/aktywa stałe (80%).

Połowa zarządzających finansami uważa, że informacje o środkach trwałych są istotne z punktu widzenia zarządzania kosztami. Należy odnotować, że najwięcej wskazań w tym zakresie odnotowano w spółdzielniach o najwyższej wartości rzeczowych aktywów trwałych i o średnim stopniu nasycenia rzeczowego majątku trwałego aktywami obrotowymi (w obu przypadkach: 60%). Wskazuje to na istotne potrzeby zarządzających w zakresie sterowania kosztami amortyzacji (określenie polityki podatkowej i bilansowej w zakresie amortyzacji, zarządzanie tzw. kapitałem amortyzacyjnym) w podmiotach dysponujących rzeczowym majątkiem trwałym o znacznej wartości bilansowej[1]. Średnio 25% zarządzających finansami uważa, że informacje w systemie ewidencyjno-analitycznym ułatwiają podejmowanie złożonych strategicznych decyzji w zakresie optymalizacji i struktury m.in. maszyn i urządzeń. Najwięcej odpowiedzi w tym zakresie odnotowano w podmiotach z grup trzeciej według kryterium relacji aktywa obrotowe/rzeczowe aktywa trwałe (40%),

[1] Są to z reguły spółdzielnie o znacznym udziale na rynku krajowym, generującym wiele innowacji produktowych.

Tabela 2. Informacja w systemie ewidencyjno-analitycznym dotyczącym środków trwałych w spółdzielniach

Treść	Udział opinii zarządzających finansami spółdzielni mleczarskich w zależności od (%):									Średnio
	wartości rzeczowych aktywów trwałych (tys. zł)			relacji aktywa obrotowe/rzeczowe aktywa trwałe (krotności)			relacji kapitał stały/ aktywa stałe (krotności)			
	I	II	III	I	II	III	I	II	III	
1. Jak rozwiązana została kwestia pozyskiwania informacji do systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego rzeczowych aktywów trwałych w Pani/Pana spółdzielni?										
a) wyłącznie księgowi zajmują się pozyskiwaniem oraz przetwarzaniem informacji o rzeczowych aktywach trwałych	0,0	20,0	30,0	20,0	25,0	0,0	30,0	20,0	0,0	17,5
b) system ewidencyjno-analityczny dotyczący środków trwałych opiera się na syntezie informacji z działu księgowości i działu technicznego	100,0	80,0	70,0	80,0	75,0	100,0	70,0	80,0	100,0	82,5
c) informacje o rzeczowych aktywach trwałych uzyskiwane są wyłącznie na podstawie ewidencji technicznej	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
d) pozyskiwaniem informacji o rzeczowych aktywach trwałych zajmuje się wyznaczona osoba w spółdzielni	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
e) inna odpowiedź	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
3. Dlaczego informacje w systemie ewidencyjno-analitycznym dotyczącym środków trwałych są ważnym elementem zarządzania spółdzielnią?										
a) ułatwiają decyzje w zakresie reprodukcji (odnowienia) i zbycia zużytych środków trwałych	70,0	55,0	50,0	60,0	55,0	60,0	80,0	45,0	60,0	57,5
b) ułatwiają decyzje o optymalizacji wyposażenia i struktury np. maszyn i urządzeń	30,0	20,0	30,0	20,0	20,0	40,0	20,0	25,0	30,0	25,0
c) ich analiza ma wpływ na zdobywanie przewagi konkurencyjnej w sektorze mleczarskim	0,0	5,0	20,0	10,0	5,0	10,0	0,0	15,0	0,0	7,5
d) analizowanie informacji o środkach trwałych jest ważne z punktu widzenia zarządzania kosztami	40,0	50,0	60,0	50,0	60,0	30,0	50,0	55,0	40,0	50,0
e) inna odpowiedź	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Źródło: opracowanie własne.

tj. w spółdzielniach z pojawiającą się nadpłynnością finansową. Zarządzający finansami w spółdzielniach mleczarskich przypisują również istotną rolę analizie infor-

macji w systemie ewidencyjno-analitycznym dotyczącym środków trwałych jako czynnikowi wspierającemu zdobywanie przewagi konkurencyjnej (średnio 7,5% wskazań). Najwięcej odpowiedzi w tym zakresie odnotowano w spółdzielniach o najwyższym wyposażeniu w rzeczowe aktywa trwałe (20%), które są zazwyczaj podmiotami o dobrej kondycji finansowej i aktywnej działalności marketingowej (np. SM Mlekpol, OSM Sierpc).

W tabeli 3 przedstawiono opinie zarządzających – spółdzielców dotyczące elementarnej jednostki analitycznej w systemie ewidencyjno-analitycznym dotyczącym środków trwałych. Większość badanych odpowiedziała, że pojedyncza maszyna/urządzenie jest traktowane jako podstawowa jednostka analityczna systemu ewidencyjno-analitycznego (średnio 85% odpowiedzi).

Tabela 3. Elementarna jednostka analityczna w systemie ewidencyjno-analitycznym dotyczącym środków trwałych w spółdzielniach

Treść	Udział opinii zarządzających finansami spółdzielni mleczarskich w zależności od (%):									Średnio
	wartości rzeczowych aktywów trwałych (tys. zł)			relacji aktywa obrotowe/rzeczowe aktywa trwałe (krotności)			relacji kapitał stały/aktywa stałe (krotności)			
	I	II	III	I	II	III	I	II	III	
Jaka jest elementarna jednostka analityczna, dla której gromadzone są informacje w systemie ewidencyjno-analitycznym dotyczącym środków trwałych?										
a) pojedyncza maszyna lub urządzenie	90,0	85,0	80,0	100,0	75,0	90,0	100,0	75,0	90,0	85,0
b) linia technologiczna	0,0	5,0	20,0	0,0	10,0	10,0	0,0	10,0	10,0	7,5
c) wyposażenie wydziału produkcyjnego	10,0	10,0	0,0	0,0	15,0	0,0	0,0	15,0	0,0	7,5
d) inna odpowiedź	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Źródło: opracowanie własne.

Wszystkie spółdzielnie z grup pierwszych według kryterium: relacji aktywa obrotowe/rzeczowe aktywa trwałe i relacji kapitał stały/aktywa stałe, wskazały taką odpowiedź. Według średnio 7,5% badanych elementarną jednostką analityczną jest linia technologiczna. Najwięcej odpowiedzi w tym zakresie odnotowano w podmiotach grupy trzeciej według kryterium wyposażenia w rzeczowe aktywa trwałe (20%). Może to wynikać z masowej produkcji wielu wyrobów mleczarskich w spółdzielniach o najwyższej wartości rzeczowych aktywów obrotowych.

Tabela 4 przedstawia opinie zarządzających finansami spółdzielni mleczarskich, dotyczące zmian zakresu informacji o środkach trwałych po wejściu Polski do UE. Więcej niż połowa badanych (średnio 52,5% wskazań) zauważyła wprowadzenie nieznacznych modyfikacji dotyczących środków trwałych po akcesji Polski do UE. Najwięcej odpowiedzi w tym zakresie odnotowano w spółdzielniach o najniższym

stopniu pokrycia aktywów stałych kapitałami stałymi (80%), natomiast najmniejsze zróżnicowanie odpowiedzi odnotowano w podmiotach zarówno według wyposażenia w rzeczowe aktywa trwałe, jak i kryterium relacji aktywa obrotowe/rzeczowe aktywa trwałe (50%; 60%). Zarządzający zwrócili również uwagę na zmianę zakresu analityki, zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych (średnio 32,5% wskazań). Najwięcej odpowiedzi w tym zakresie odnotowano w podmiotach z grupy drugiej według kryterium relacji kapitał stały/aktywa stałe, ściśle powiązanej ze srebrną regułą bilansową. Zarządzający finansami w spółdzielniach mleczarskich uznali też, że w nowych uwarunkowaniach makroekonomicznych związanych ze wspólnotowym rynkiem rolnym nie nastąpiły żadne zmiany w systemie ewidencyjno-analitycznym (średnio 15% wskazań). Odnotowano także nieznaczne zróżnicowanie odpowiedzi w tym zakresie w spółdzielniach według wszystkich kryteriów klasyfikacyjnych (10%; 20%).

Tabela 4. Zmiany po wejściu Polski do UE w systemie ewidencyjno-analitycznym dotyczącym środków trwałych w spółdzielniach

Treść	Udział opinii zarządzających finansami spółdzielni mleczarskich w zależności od (%):									Średnio
	wartości rzeczowych aktywów trwałych (tys. zł)			relacji aktywa obrotowe/rzeczowe aktywa trwałe (krotności)			relacji kapitał stały/aktywa stałe (krotności)			
	I	II	III	I	II	III	I	II	III	
Jakie zmiany w systemie ewidencyjno-analitycznym dotyczącym środków trwałych nastąpiły po wejściu Polski do UE?										
a) nie dokonano żadnych zmian	20,0	10,0	20,0	20,0	10,0	20,0	20,0	10,0	20,0	15,0
b) wprowadzono nieznaczne modyfikacje	60,0	50,0	50,0	60,0	50,0	50,0	80,0	40,0	50,0	52,5
c) zmienił się zakres analityki, zgodnie z KŚT	20,0	40,0	30,0	20,0	40,0	30,0	0,0	50,0	30,0	32,5
d) inna odpowiedź	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Źródło: opracowanie własne.

4. Wnioski

W opracowaniu dokonano próby określenia informacyjno-decyzyjnej przydatności stosowanego w spółdzielniach mleczarskich systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego rzeczowych aktywów trwałych. Zwrócono szczególną uwagę na opinie zarządzających finansami w zakresie celów stosowania tego systemu, sposobów pozyskiwania informacji, a także roli informacji generowanej przez system ewidencyjno-analityczny dotyczący środków trwałych z perspektywy zarządzania spółdziel-

nią. Przeanalizowano opinie zarządzających finansami na temat podstawowej jednostki analitycznej w systemie ewidencyjno-analitycznym dotyczącym środków trwałych, a także zmian w ewidencji środków trwałych po akcesji Polski do Unii Europejskiej. Na podstawie przeprowadzonych analiz sformułowano następujące wnioski:

- W opinii większości zarządzających finansami spółdzielni mleczarskich stosowane systemy ewidencyjno-analityczne służą przede wszystkim do celów sprawozdawczych i ewidencji stanu majątkowego. Wyjątkiem pod tym względem są spółdzielnie o najwyższej wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych oraz o najwyższym nasyceniu rzeczowych aktywów trwałych środkami obrotowymi. W tych podmiotach system informacyjny w zakresie rachunkowości finansowej (obsługiwany przez tzw. informatyczne systemy finansowo-księgowe) jest sprzężony z systemem informacyjnym w zakresie rachunkowości zarządczej. Ponadto wśród głównych księgowych występuje wysoki poziom świadomości w zakresie wizji, misji i celów strategicznych jednostki, być może związany ze wdrożeniem Zrównoważanej Karty Wyników w jednostkach, które dysponują nowoczesnym parkiem technologicznym (np. SM Mlekpol, OSM Sierpc).
- W opinii większości zarządzających finansami spółdzielni mleczarskich informacja w systemie ewidencyjno-analitycznym dotyczącym środków trwałych stanowi syntezę informacji pozyskiwanych przez dział księgowy i dział techniczny. Zwrócono uwagę na brak specjalnie wyznaczonej osoby do przetwarzania informacji dotyczących środków trwałych. W przypadku kilku spółdzielni o bardzo nowoczesnym parku technologicznym sterowanie kosztami amortyzacji, w ramach przyjętej polityki rachunkowości i polityki podatkowej, może mieć istotne znaczenie z punktu widzenia zarządzania wynikami jednostki.
- Spółdzielnie mleczarskie w niewystarczający sposób korzystają z informacji w systemie ewidencyjno-analitycznym dotyczącym środków trwałych jako narzędzia wspomagającego ustalania i optymalizacji struktury aparatu produkcyjnego. Ponadto zarządzający finansami spółdzielni poświęcają zbyt mało uwagi zależności między odpowiednim wyposażeniem, strukturą, relacjami majątkowo-kapitałowymi a kształtowaniem pozycji konkurencyjnej spółdzielni w sektorze mleczarskim.
- Z punktu widzenia użyteczności informacyjnej systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych korzystne jest gromadzenie elementarnych informacji finansowych dla pojedynczych maszyn i urządzeń. Z drugiej strony, nowoczesne spółdzielnie, o wysokim stopniu automatyzacji, dysponują bardziej zagregowanymi informacjami, obejmującymi co najmniej linie technologiczne, związanymi z wytwarzaniem wyrobów mleczarskich w produkcji masowej bądź wielkoseryjnej.

Literatura

Baran J., *Efektywność techniczna a wyniki finansowe spółdzielni mleczarskich w latach 2003–2005*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej" nr 64, Warszawa 2007.

Borowiecki R. (red.), *Ekonomika i organizacja przedsiębiorstwa przemysłowego*, PWN, Warszawa–Kraków 1990.

Dworniak J., *Ekonomiczno-finansowe skutki zmian funduszu udziałowego w spółdzielniach mleczarskich*, Wyd. SGGW, Warszawa 2010.

Mykolaitiene V., Vecerskiene G., Jankauskiene K., Valanciene L., *Peculiarities of Tangible Fixed Assets Accounting*, „Inzinerine Ekonomika – Engineering Economics" 2010, no. 21(2).

Nita B., *Strategiczne czynniki kosztotwórcze*, [w:] E. Nowak (red.), *Strategiczne zarządzanie kosztami*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.

Strumickas M., Valanciene L., *Research of Management Accounting Changes in Lithuanian Business Organizations*, „Inzinerine Ekonomika – Engineering Economics" 2009, no. 3.

DECISION-MAKING AND INFORMATION USEFULNESS OF A RECORDING AND ANALYTICAL SYSTEM CONCERNING TANGIBLE FIXED ASSETS IN DAIRY COOPERATIVES

Summary: The paper presents the information and decision-making usefulness of the recording and analytical system concerning tangible fixed assets. The opinions of financial managers connected with the aim of this information system, gathering data, as well as the role of generated information from the perspective of the business administration were analyzed. According to the majority of managers recording and analytical systems are used mainly for reporting and recording purposes. In addition, generated information is based on a synthesis of data collected by the accounting and technical departments.

Keywords: tangible fixed assets, dairy cooperative, information system of enterprise.