

Dorota Czerwińska-Kayzer

Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu
Katedra Finansów i Rachunkowości
e-mail: dorotacz@up.poznan.pl

Struktura kosztów rodzajowych przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt w porównaniu do przedsiębiorstw przemysłu spożywczego

Kod JEL: M49

Słowa kluczowe: koszty, struktura kosztów, koszty rodzajowe, przedsiębiorstwa produkujące pasze

Streszczenie. Celem głównym opracowania było przedstawienie struktury kosztów rodzajowych przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt i porównanie ich z innymi grupami przedsiębiorstw przemysłu spożywczego. Przyjęto założenie, że struktura kosztów rodzajowych jest cechą charakterystyczną nie całej branży, lecz danej klasy przedsiębiorstw. Do przeprowadzenia badań wykorzystano niepublikowane dane GUS ze statystycznego sprawozdania finansowego przedsiębiorstw niefinansowych (F02) z lat 2005–2015. Z przeprowadzonych analiz wynika, że w przedsiębiorstwach przemysłu spożywczego dominującym kosztem rodzajowym były koszty zużycia materiałów. Ich udział w poszczególnych grupach przedsiębiorstw był różny i wahał się. Z kolei kosztami o najmniejszym znaczeniu były podatki i opłaty. Przedsiębiorstwa produkujące pasze dla zwierząt gospodarskich należą do klas przedsiębiorstw o największym udziale kosztów materiałowych. Ich udział w strukturze kosztów rodzajowych wynosił ponad 80%. Oznacza to, że kadra zarządzająca w tych podmiotach, chcąc poprawić wyniki finansowe i efektywność, powinna swoje działania koncentrować na gospodarce materiałowej. Przedstawione wyniki badań potwierdzają hipotezę badawczą.

Wprowadzenie

Postępująca globalizacja powoduje, że zapotrzebowanie zarządzających na informację o ponoszonych w danym okresie kosztach stale rośnie. Kadra kierownicza, znając wielkość i strukturę kosztów, może na bieżąco podejmować decyzje, które racjonalnie

będą wpływać na wynik prowadzonej działalności. Do takich decyzji można zaliczyć wybór kluczowych dostawców materiałów produkcyjnych, redukcję zatrudnienia, zakończenie określonych dziedzin działalności (Nowak, 2006, s. 24).

Rozwój procesów technologicznych, powiększanie asortymentu produktów oraz rosnąca konkurencja sprawiają, że przedsiębiorstwa są zmuszane do szybkiej identyfikacji kosztów i ich determinant. Czynniki wpływające na poziom kosztów mogą mieć charakter strukturalny i wykonawczy (Karmańska, 2006, s. 98). Czynniki strukturalne determinują strukturę przedsiębiorstwa i bezpośrednio wpływają na koszty produktów (np. skala działalności, stosowana technologia, integracja pozioma odrębnych procesów, złożoność oferty produktów). Z kolei czynniki wykonawcze oddziałują na zdolność do efektywnego działania przedsiębiorstwa oraz wynikają z operacyjnych procesów wykonawczych, na przykład z zarządzania procesami technologicznymi, pracownikami czy relacjami z dostawcami i odbiorcami (Karmańska, 2006, s. 99). Instrumentem zarządzania, który dostarcza niezbędnych informacji o poziomie, strukturze kosztów oraz ich determinantach, jest analiza kosztów.

Uwzględniając istotę i rolę analizy kosztów, jest ona częstym przedmiotem badań, w wyniku których sformułowano wiele wniosków. Wykazano między innymi, że struktura kosztów prostych jest zróżnicowana w zależności od branży. Jest to wynikiem specyfiki asortymentowej i technologicznej produkcji oraz stopnia jej pracochłonności i materiałochłonności (Bednarski, 2007, s. 140). Teoretycznie dotyczy to także przedsiębiorstw przemysłu spożywczego. Należy jednak podkreślić, że branża spożywcza jest bardzo zróżnicowana¹ pod względem technologicznym i asortymentowym. Jedną z grup podmiotów zaliczanych do przemysłu spożywczego są przedsiębiorstwa produkujące pasze dla zwierząt. Ta grupa jednostek gospodarczych jest specyficznym ogniwem rynku produktów rolno-spożywczych, ponieważ z jednej strony skupuje surowiec niezbędny do produkcji, pochodzący z produkcji roślinnej gospodarstw rolnych, a z drugiej strony produkuje pasze i koncentraty dla gospodarstw rolnych, które wykorzystują je w produkcji zwierzęcej. Stąd też obrót paszami jest ograniczony do tych właśnie podmiotów. Tym samym może to być powodem destabilizacji ich działania. Ponadto ważną przyczyną wystąpienia zagrożenia dla działalności wytwórni pasz jest poziom kosztów surowców produkcyjnych, który w przypadku pasz dla zwierząt gospodarskich w znaczącym stopniu zależy od ceny śruty sojowej pochodzącej z importu (Jerzak, 2015, s. 37). Powstaje zatem pytanie, czy w tej charakterystycznej grupie przedsiębiorstw struktura kosztów jest taka sama jak w innych przedsiębiorstwach przemysłu spożywczego.

¹ Do przemysłu spożywczego na podstawie PKD 2007 zaliczono dwa działy, tj. produkcję artykułów spożywczych i produkcję napojów. W dziale produkcji artykułów spożywczych wyróżnia się dziewięć grup: przetwarzanie i konserwowanie mięsa oraz produkcja wyrobów z mięsa, przetwarzanie i konserwowanie ryb, skorupiaków i mięczaków, przetwarzanie i konserwowanie owoców i warzyw, produkcja olejów i tłuszczów pochodzenia roślinnego i zwierzęcego, wytwarzanie wyrobów mleczarskich, wytwarzanie produktów przemiału zbóż, skrobi i wyrobów skrobiowych, produkcja wyrobów piekarskich i mącznych, produkcja pozostałych artykułów spożywczych i produkcja gotowych paszy i karmy dla zwierząt. W grupie produkcja paszy i karmy dla zwierząt wyróżnia się dwie klasy: produkcja paszy dla zwierząt gospodarskich i produkcja paszy dla zwierząt domowych.

W związku z powyższym celem głównym opracowania było przedstawienie struktury kosztów rodzajowych przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt w porównaniu do innych grup przedsiębiorstw przemysłu spożywczego. By podnieść walor poznawczy artykułu, przyjęto cel dodatkowy, którym było przedstawienie i porównanie struktury kosztów dwóch klas przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt, to jest przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt gospodarskich i przedsiębiorstw produkujących karmę dla zwierząt domowych. Realizując tak sformułowany cel, przyjęto do weryfikacji następującą hipotezę: struktura kosztów rodzajowych jest charakterystyczna nie dla całej branży przedsiębiorstw przemysłu spożywczego, lecz poszczególnych klas przedsiębiorstw.

Należy podkreślić, że prezentowane badania struktury kosztów mają charakter wstępnej analizy przeprowadzonej przez autorkę w ramach badań dotyczących czynników determinujących efektywność gospodarowania w przedsiębiorstwach produkujących pasze². W dalszych badaniach pogłębnym analizom poddane zostaną pozycje kosztów rodzajowych, których udział w strukturze jest znaczący.

Podjęta problematyka badawcza i postawiony cel zdeterminowały dobór metod badawczych, którymi były: przegląd literatury, porównawcza analiza struktury kosztów i metody statystyki opisowej. Materiał do badań stanowiły niepublikowane dane statystyczne GUS z lat 2005–2015 umożliwiające analizę porównawczą w układzie grup przemysłu spożywczego i klas przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt.

1. Cel i zakres analizy kosztów

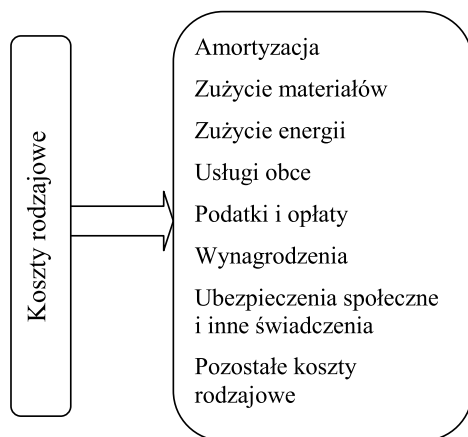
Koszty w przedsiębiorstwie pełnią istotną rolę ze względu na to, że są jednym z dwóch czynników kształtujących wielkość wyniku finansowego (zysku, straty) oraz nośnikiem wielu informacji ekonomiczno-finansowych niezbędnych do podejmowania decyzji gospodarczych (Waśniewski, Skoczylas, 2004, s. 209). Ponadto są one elementem systemu miar i wskaźników finansowych opisujących działalność przedsiębiorstwa (Nowak, 2014, s. 106), a w szczególności efektywności gospodarowania (rentowności, wydajności, sprawności działania) (Walińska, 2009, s. 687). Zmiany ich wielkości odzwierciedlają stopień oszczędności pracy i poprawy efektywności gospodarowania osiągniętych w interesie właścicieli przedsiębiorstwa oraz podmiotów funkcjonujących w otoczeniu. Obniżka kosztów jest jednym z najważniejszych zadań kadry zarządzającej.

Analiza kosztów jest ważną częścią analizy finansowej mającą istotny wpływ na konkurencyjność i *standing* finansowy przedsiębiorstwa (Chłodnicka, Zimon, 2013, s. 293). Celem analizy kosztów jest dostarczenie zarządzającym informacji o kształtowaniu się kosztów w różnych przekrojach. Dane te są niezbędne w planowaniu, realizowaniu

² Badania te są prowadzone w ramach Programu Wieloletniego Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi na lata 2016–2020 Obszar 5 pn. „Zwiększanie wykorzystania krajowego białka paszowego dla produkcji wysokiej jakości produktów zwierzęcych w warunkach zrównoważonego rozwoju”.

i kontroli działalności przedsiębiorstwa, a także w opracowaniu możliwości ich obniżenia i sposobów zwiększenia efektywności gospodarowania (Sawicki, 2000, s. 18).

Najczęściej wykonując analizę kosztów, wykorzystuje się różne klasyfikacje kosztów stosowane w rachunkowości. Najbardziej popularnym kryterium podziału kosztów jest ich grupowanie według rodzaju. Układ rodzajowy kosztów gromadzi koszty bieżącej działalności, które powstają w jednostce gospodarczej między innymi w związku z: zaopatrzeniem, procesem produkcji, sprzedażą produktów i usług, administrowaniem przedsiębiorstwem itp. (Szczypa, 2014, s. 27). Koszty rodzajowe są to koszty proste bieżącej działalności, które składają się z jednego elementu i nie dają się podzielić na dalsze części. Dają odpowiedź na pytanie, ile i jakiego rodzaju koszty poniesione zostały w bieżącym okresie. W myśl ustawy o rachunkowości wyróżnia się siedem kosztów prostych: amortyzację, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i świadczenia na rzecz pracowników oraz pozostałe koszty rodzajowe. W niniejszym opracowaniu, uwzględniając potrzeby dalszych badań, zastosowano podział na osiem kosztów rodzajowych. W tym celu koszty zużycia materiałów i energii podzielono na dwa elementy: zużycie materiałów i zużycie energii (rys. 1).



Rysunek 1. Podział kosztów w układzie rodzajowym

Źródło: opracowanie własne.

Analiza kosztów w układzie rodzajowym to wstępna ocena kształtowania się kosztów w przedsiębiorstwie. Typowa analiza kosztów rodzajowych sprowadza się do analizy i oceny struktury i dynamiki kosztów oraz analizy odchyień (Bławat, 2011, s. 130; Nowak, 2017, s. 136). Analiza struktury kosztów w układzie rodzajowym pozwala ustalić wzajemne proporcje i elementy ponoszonych nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej, a zatem przez zmianę wskaźników struktury – określić tendencje w rozwoju podmiotu gospodarczego. Tą drogą można uzyskać ogólną orientację o poziomie wyposażenia

technicznego i jego zmianach, o stopniu pracochłonności oraz materiałochłonności, a także o zakresie powiązań z innymi jednostkami (Bednarski, 2007, s. 140).

2. Struktura kosztów w przedsiębiorstwach przemysłu spożywczego

W pierwszym etapie badań przedstawiono i porównano strukturę kosztów ogółem. Następnie zaprezentowano struktury kosztów rodzajowych w grupie przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt na tle poszczególnych grup przedsiębiorstw produkujących artykuły spożywcze.

W przedsiębiorstwach produkujących artykuły spożywcze w latach 2005–2015 koszty działalności operacyjnej w kosztach ogółem stanowiły średnio 97,7%, natomiast pozostałe koszty operacyjne wynosiły 1,0%, a koszty finansowe 1,2%. Udział kosztów działalności operacyjnych w kosztach ogółem w badanym okresie wahał się od 96,2 do 98,2% (tab. 1). Najniższy udział kosztów operacyjnych odnotowano w 2008 roku, a najwyższy w 2014 roku. W przypadku pozostałych kosztów operacyjnych najwyższy ich udział (1,4%) odnotowano w latach 2005 i 2006, a najniższy (0,8%) w 2014 roku. Z kolei najwyższy udział kosztów finansowych, na poziomie 2,5%, zaobserwowano w 2008 roku, a najniższy w roku 2013 – 0,9%.

Tabela 1. Struktura kosztów według obszaru działalności gospodarczej w przedsiębiorstwach produkujących artykuły spożywcze i w przedsiębiorstwach produkujących pasze w latach 2005–2015 (%)

Wyszczególnienie	Minimum	Maksimum	Średnia	Mediana
Przedsiębiorstwa produkujące artykuły spożywcze				
Koszty działalności operacyjnej	96,2	98,2	97,7	97,5
Pozostałe koszty operacyjne	0,8	1,4	1,0	1,1
Koszty finansowe	0,9	2,5	1,2	1,4
Przedsiębiorstwa produkujące pasze dla zwierząt				
Koszty działalności operacyjnej	96,7	98,7	98,0	97,9
Pozostałe koszty operacyjne	0,7	1,5	0,8	1,0
Koszty finansowe	0,6	1,8	1,1	1,1

Źródło: opracowanie własne.

W przedsiębiorstwach produkujących pasze dla zwierząt udział kosztów działalności podstawowej kształtował się podobnie. Udział tej grupy kosztów w latach 2005–2015 wahał się od 96,7% w 2009 roku do 98,7% w latach 2013 i 2015. Z kolei pozostałe koszty operacyjne stanowiły w badanym okresie średnio 0,8%, a koszty finansowe 1,1% (tab. 1).

W grupie kosztów działalności operacyjnej w przedsiębiorstwach produkujących artykuły spożywcze w latach 2005–2015 największy udział stanowiły koszty zużycia materiałów – w badanym okresie wahał się on od 69% do 73,6%. Kolejnymi znaczącymi pozycjami kosztów rodzajowych były usługi obce i koszt pracy. Usługi obce średnio

stanowiły 10,6%, natomiast koszt pracy 10,3%, w tym wynagrodzenia 8,4% i ubezpieczenia społeczne 1,9% (tab. 2). Najmniejszy udział w grupie kosztów operacyjnych stanowiły podatki i opłaty. Ich udział w badanym okresie w przedsiębiorstwach produkujących artykuły spożywcze wahał się od 0,6% w latach 2012, 2014, 2015 do 1,4% w 2006 roku.

W poszczególnych grupach przedsiębiorstw przemysłu spożywczego struktura kosztów była różna, jednak dominującym kosztem we wszystkich grupach było zużycie materiałów. W przedsiębiorstwach przetwarzających i konserwujących mięso, przetwarzających i konserwujących ryby i owoce morza, produkujących olej i tłuszcze pochodzenia roślinnego i zwierzęcego, wytwarzających wyroby mleczarskie i produkujących pasze dla zwierząt ta grupa kosztów stanowiła średnio powyżej 75% kosztów działalności operacyjnej. Z kolei w przedsiębiorstwach produkujących wyroby piekarskie i mączne oraz pozostałe artykuły spożywcze stanowiły odpowiednio 52,2 i 56,4%.

Kolejnym istotnym kosztem były usługi obce. Największy ich udział obserwuje się w grupie przedsiębiorstw produkujących pozostałe artykuły spożywcze. W latach 2005–2015 koszt usług obcych w tej grupie podmiotów wahał się od 16,6% w 2012 roku do 21,2% w 2007 roku. Z kolei w najmniejszym stopniu z usług obcych korzystały przedsiębiorstwa przetwarzające i konserwujące mięso. Udział usług obcych w kosztach działalności operacyjnej w tej grupie jednostek gospodarczych stanowił średnio 7,2%. W grupie przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt koszt usług obcych w latach 2005–2015 wahał się od 7,6% do 12,9% (tab. 2).

Tabela 2. Struktura kosztów rodzajowych w poszczególnych grupach przedsiębiorstw produkujących artykuły spożywcze w latach 2010–2015

Wyszczególnienie		Amortyzacja	Zużycie materiałów	Zużycie energii	Usługi obce	Podatki i opłaty	Wynagrodzenia	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	Pozostałe koszty rodzajowe
1		2	3	4	5	6	7	8	9
Produkcja artykułów spożywczych	min.	2,8	69,0	1,8	9,8	0,6	7,6	1,7	1,5
	max	3,5	73,6	2,4	11,3	1,4	9,0	2,0	2,6
	średnia	3,2	71,0	2,1	10,6	0,9	8,4	1,9	2,0
Przetwarzanie i konserwowanie mięsa oraz produkcja wyrobów z mięsa	min.	1,9	76,4	1,3	6,7	0,4	6,7	1,5	0,9
	max	2,6	80,2	2,0	8,0	0,5	8,3	1,8	1,6
	średnia	2,2	78,1	1,6	7,2	0,4	7,4	1,7	1,3
Przetwarzanie i konserwowanie ryb, skorupiaków i mięczaków	min.	2,2	71,2	1,1	6,4	0,4	7,5	1,8	0,6
	max	2,5	79,6	2,6	10,7	0,5	10,2	2,3	1,6
	średnia	2,4	75,4	1,4	8,7	0,5	8,6	2,0	1,0

1		2	3	4	5	6	7	8	9
Przetwarzanie i konserwowanie owoców i warzyw	min.	3,4	63,1	2,6	10,6	0,9	8,4	1,9	1,2
	max	4,8	68,8	3,8	13,1	1,2	10,6	2,3	3,7
	średnia	4,0	66,3	3,2	12,0	1,0	9,4	2,1	2,0
Produkcja olejów i tłuszczów pochodzenia roślinnego i zwierzęcego	min.	2,3	70,8	2,4	6,9	0,4	3,6	0,8	0,3
	max	4,5	82,5	3,2	11,7	1,0	7,0	1,6	1,0
	średnia	3,1	77,6	2,9	9,1	0,6	4,9	1,2	0,6
Wytwarzanie wyrobów mleczarskich	min.	2,4	72,4	1,7	7,6	0,5	6,0	1,4	1,5
	max	3,4	78,8	3,0	10,0	0,8	7,7	1,7	1,8
	średnia	2,9	75,6	2,1	8,6	0,6	6,8	1,6	1,7
Wytwarzanie produktów przemiału zbóż, skrobi i wyrobów skrobiowych	min.	2,9	66,3	2,3	9,8	0,7	6,3	1,4	0,8
	max	4,5	75,3	4,6	13,3	1,2	7,7	1,9	3,0
	średnia	3,5	71,4	3,1	11,4	0,9	6,9	1,6	1,2
Produkcja wyrobów piekarskich i mącznych	min.	4,8	49,6	3,1	14,1	0,9	16,2	3,4	1,9
	max	6,2	54,9	3,9	15,5	1,1	18,9	4,0	3,2
	średnia	5,3	52,2	3,3	14,7	1,0	17,3	3,8	2,5
Produkcja pozostałych artykułów spożywczych	min.	4,3	52,9	1,2	16,6	1,0	9,0	2,1	2,9
	max	5,4	60,8	1,9	21,2	4,8	11,1	2,6	5,5
	średnia	4,7	56,4	1,6	18,1	2,3	10,2	2,3	4,4
Produkcja gotowych paszy i karmy dla zwierząt	min.	1,8	73,2	1,2	7,6	0,3	4,5	1,0	1,0
	max	2,4	81,5	2,5	12,9	0,5	6,1	1,3	2,4
	średnia	2,1	78,1	1,8	9,6	0,4	5,5	1,1	1,5

Źródło: opracowanie własne.

W literaturze przedmiotu podaje się, że w przedsiębiorstwach produkcyjnych, a do tego typu bez wątpienia należą przedsiębiorstwa przemysłu spożywczego, znaczącym kosztem jest amortyzacja. W dziale przedsiębiorstw produkujących artykuły spożywcze koszt ten stanowił średnio 3,2% kosztów działalności operacyjnej. Największy udział amortyzacji w kosztach podstawowych obserwuje się w grupach przedsiębiorstw produkujących wyroby piekarskie i mączne oraz produkujących pozostałe artykuły spożywcze. W pierwszej wymienionej grupie udział amortyzacji wahał się od 4,8 do 6,2%, a w drugiej od 4,3 do 5,4%. W przedsiębiorstwach produkujących pasze dla zwierząt amortyzacja w badanym okresie stanowiła średnio 2,1%. Oznacza to, że w przedsiębiorstwach przemysłu spożywczego, w tym w przedsiębiorstwach produkujących pasze dla zwierząt, amortyzacja nie ma większego znaczenia w podejmowaniu decyzji kosztowych.

3. Struktura kosztów rodzajowych w przedsiębiorstwach produkujących pasze dla zwierząt

Realizując cel dodatkowy, w tej części opracowania przedstawiono strukturę kosztów rodzajowych w latach 2010–2015 w dwóch klasach grupy przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt: przedsiębiorstwach produkujących pasze dla zwierząt gospodarskich i przedsiębiorstwach produkujących karmę dla zwierząt domowych.

W tabeli 3 zaprezentowano strukturę kosztów rodzajowych przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt gospodarskich. Z przedstawionych danych wynika, że największy udział kosztów rodzajowych w tej klasie stanowią koszty zużycia materiałów. Można by powiedzieć, że podobnie jak w całym dziale przedsiębiorstw produkujących artykuły spożywcze. Jednak udział zużycia materiałów w latach 2005–2015 wahał się od 80,4% do 84,3% (tab. 3).

Tabela 3. Struktura kosztów rodzajowych w przedsiębiorstwach produkujących pasze dla zwierząt gospodarskich w latach 2010–2015

Wyszczególnienie	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Amortyzacja	2,1	1,7	1,7	1,8	1,9	2,2
Zużycie materiałów	80,4	82,9	84,3	84,2	83,2	81,5
Zużycie energii	2,7	2,3	2,2	1,9	2,1	2,1
Usługi obce	7,4	6,8	6,2	6,1	6,4	7,2
Podatki i opłaty	0,5	0,4	0,3	0,4	0,4	0,4
Wynagrodzenia	4,8	4,1	3,6	3,8	4,2	4,7
Ubezpieczenia społeczne i świadczenia	1,0	0,9	0,8	0,9	1,0	1,1
Pozostałe koszty rodzajowe	1,1	1,0	0,8	0,8	0,8	0,8

Źródło: opracowanie własne.

W literaturze przedmiotu często spotyka się opinię, że znaczącą grupą kosztów działalności operacyjnej są koszty pracy. W klasie przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt gospodarskich te koszty wahały się od 4,4% w roku 2012 do 5,8% w latach 2010 i 2015. Na tę pozycję kosztów składały się wynagrodzenia, które średnio stanowiły 4,0%, i ubezpieczenia społeczne i świadczenia, które z kolei stanowiły średnio 0,9%.

Kosztem operacyjnym o najmniejszym znaczeniu w klasie przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt gospodarskich były podatki i opłaty. Stanowiły one w latach 2010–2015 średnio 0,4% kosztów działalności podstawowej.

W klasie przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt domowych struktura kosztów rodzajowych kształtowała się nieco inaczej. Dominującym kosztem operacyjnym były koszty materiałowe, jednak ich udział był mniejszy o 20 p.p. niż w wytwórniach pasz dla zwierząt gospodarskich. Zużycie materiałów w tej grupie stanowiło od 54,9% kosztów działalności podstawowej w 2010 roku do 68,9% w 2014 roku (tab. 4).

Drugim znaczącym kosztem rodzajowym okazały się usługi obce, których udział wahał się od 13,8% w 2015 roku do 26,1% w 2010 roku.

Kosztem o najmniejszym udziale były podatki i opłaty. Podobnie jak w klasie przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt gospodarskich, w tej klasie koszt ten stanowił zaledwie 0,4%.

Przyczyn przedstawionych różnic w strukturze kosztów rodzajowych obu klas przedsiębiorstw produkujących pasze należy upatrywać w asortymencie surowców, procesach technologiczno-produkcyjnych oraz wielkości kosztów promocji i reklamy.

Tabela 4. Struktura kosztów rodzajowych w przedsiębiorstwach produkujących pasze dla zwierząt domowych w latach 2010–2015

Wyszczególnienie	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Amortyzacja	2,7	2,7	2,4	2,2	2,4	3,5
Zużycie materiałów	54,9	63,8	64,6	66,5	68,9	68,5
Zużycie energii	1,9	1,2	1,9	1,7	1,7	1,9
Usługi obce	26,1	16,9	16,0	15,3	13,9	13,8
Podatki i opłaty	0,3	0,2	0,4	0,4	0,3	0,3
Wynagrodzenia	9,2	10,3	9,6	8,4	8,6	8,5
Ubezpieczenia społeczne i świadczenia	1,8	1,9	2,0	1,9	1,9	2,0
Pozostałe koszty rodzajowe	3,1	3,0	3,2	3,5	2,3	1,6

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowanie

W gospodarce rynkowej analiza wielkości i struktury kosztów bez wątpienia jest ważnym elementem procesu zarządzania każdego przedsiębiorstwa. Ich znajomość pozwala szybko i trafnie podejmować decyzje gospodarcze mające na celu poprawę efektywności działania przedsiębiorstwa i jego konkurencyjności na rynku.

Na podstawie przeprowadzonej analizy można stwierdzić, że:

- a) w przedsiębiorstwach produkujących artykuły spożywcze największy udział kosztów działalności podstawowej stanowiły koszty zużycia materiałów, z kolei kosztami o najmniejszym znaczeniu były podatki i opłaty;
- b) struktura kosztów w poszczególnych grupach przedsiębiorstw produkujących artykuły spożywcze była zróżnicowana; dominującym kosztem były koszty zużycia materiałów;
- c) przedsiębiorstwa produkujące pasze dla zwierząt należą do grupy podmiotów o największym udziale kosztów materiałowych, które tym samym decydują w największym stopniu o rozmiarze kosztów operacyjnych.

Przeprowadzone badania potwierdziły postawioną hipotezę, że struktura kosztów rodzajowych jest cechą klasy przedsiębiorstw.

Konkludując rozważania podjęte w niniejszym opracowaniu, można także stwierdzić, że w przedsiębiorstwach produkujących pasze dla zwierząt najistotniejszym czynnikiem decydującym o wyniku prowadzonej działalności są koszty zużycia materiałów. Dlatego kadra zarządzająca, chcąc poprawić efektywność prowadzonej działalności, powinna poszukiwać substytutów dotychczas stosowanych surowców, które mogłyby z jednej strony obniżyć koszty, ale z drugiej strony muszą spełnić wymogi żywieniowe zwierząt.

Bibliografia

- Bełch, P. (2015). Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym. W: E. Nowak, M. Kowalewski (red.), *Zarządzanie kosztami i dokonania* (s. 51–61). Wrocław: Wyd. UE we Wrocławiu.
- Bławat, F. (2011). *Podstawy analizy ekonomicznej*. Warszawa: CeDeWu.
- Chłodnicka, H., Zimon, G. (2013). Analiza kosztów w przedsiębiorstwach tworzących grupy zakupowe. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 765, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 61, 293–303.
- Jerzak, M. (red.) (2015). *Ekonomiczne uwarunkowania rozwoju produkcji, infrastruktury rynku, systemu obrotu oraz opłacalności wykorzystania roślin strączkowych na cele paszowe*. Poznań: Wyd. Uniwersytetu Przyrodniczego w Poznaniu.
- Karmańska, A. (2006). *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*. Warszawa: Difin.
- Niepublikowane dane GUS (2015). Statystyczne sprawozdanie finansowe F-02 – bilans sporządzony na dzień 1.01 i 31.12 oraz rachunek zysków i strat w układzie sekcji, grup i klas przedsiębiorstw przemysłu spożywczego za lata 2010–2015.
- Nowak, E. (2014). *Rachunek kosztów jako źródło danych w modelowaniu mikroekonomicznym*. Szczecin: Wyd. Naukowe US.
- Nowak, E. (2017). *Analiza sprawozdań finansowych*. Warszawa: PWE.
- Nowak, M. (2006). Koszty w strategiach przedsiębiorstwa. W: E. Nowak, (red.), *Strategiczne zarządzanie kosztami* (s. 23–28). Kraków: Oficyna Wydawnicza.
- Sawicki, K. (2000). *Analiza kosztów firmy*. Warszawa: PWE.
- Szczypa, P. (2014). *Rachunkowość zarządcza – klucz do sukcesu*. Warszawa: CeDeWu.
- Walińska, E. (2009). *Mini-meritum – Rachunkowość*. Warszawa: Wolters Kluwer Business.
- Waśniewski, T., Skoczylas, W. (2004). *Teoria i praktyka analizy finansowej w przedsiębiorstwie*. Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.

STRUCTURE OF GENERIC COSTS IN ENTERPRISES PRODUCING ANIMAL FEED TO FOOD INDUSTRY ENTERPRISES

Keywords: cost, cost structure, generic costs system, animal feed producers

Summary. The aim of the study is to present and analyse the structure of generic costs in enterprises producing animal feed. Realizing the primary objective, the structure of costs by type in enterprises producing feed compared with the cost structure in other groups of food industry companies. The study used unpublished data from the Central Statistical Office of the statistical financial report non-financial companies in the years 2005–2015. The study shows that enterprises producing fodder largest share in the costs of basic activity was the consumption of materials. While the cost of the least importance were taxes and charges. This means that the managers in these companies, in order to improve the efficiency of their activities should focus on the search for cheaper raw materials.

Translated by Dorota Czerwińska-Kayzer

Cytowanie

Czerwińska, D. (2017). Struktura kosztów rodzajowych przedsiębiorstw produkujących pasze dla zwierząt w porównaniu do przedsiębiorstw przemysłu spożywczego. *Ekonomiczne Problemy Usług*, 2 (127), 97–107. DOI: 10.18276/epu.2017.127-09.