

Rola rachunku kosztów w konkurencyjności przedsiębiorstw

1. Wstęp

Globalizacja i liberalizacja handlowa gospodarki polskiej wiąże się głównie z procesem integracji z Unią Europejską. Z tego zewnętrznego uwarunkowania wynika potrzeba dostosowania się do coraz bardziej otwartej konkurencji zewnętrznej oraz jej nowych cech jakościowych.

Globalizacja, jako proces ekonomiczny odbywa się na trzech poziomach jednocześnie: kształtuje zachowania i wymusza działania na poziomie przedsiębiorstw, rynków (sektorów) i gospodarki światowej [10].

Najważniejsze wymiary cechujące obecnie globalizację to: jej zakres – rozumiany jako rozprzestrzenianie się, i intensywność – określana również jako pogłębianie. Obie cechy charakteryzują się dużym zróżnicowaniem.

Obecnie rynki prawie wszystkich produktów obejmują konkurentów z siedzibami w wielu krajach, a dojrzałość i nasycenie rynków krajowych zmusza firmy do poszukiwania możliwości ekspansji globalnej. Jednocześnie skokowy postęp w zakresie dostępu do szybkiej komunikacji i informacji umożliwia zintegrowane globalne zarządzanie zasobami przedsiębiorstw. Wraz z nasilającym się procesem globalizacji i internacjonalizacji rynków zmniejszać się będzie rola polityk celnych i zanikać będą granice celne.

W sytuacji, gdy staniemy się częścią jednolitego rynku wewnętrznego UE, zmniejszy się możliwość wyizolowania i traktowania na specjalnych zasadach produkcji krajowej i wewnętrznego popytu. Ujawni się zatem konkurencyjność rzeczywista, która zdecydowanie o podaży, a tym samym o popycie i dochodach. Niska konkurencyjność lub jej brak powoduje brak popytu na towary, co oznacza mały popyt na siłę roboczą w kraju.

W praktyce życia gospodarczego odróżnia się konkurencyjność typu *ex post* – korzystającą z przeszłych podstaw konkurowania – oraz konkurencyjność typu *ex ante*, która obejmuje przyszłe determinanty konkurencji międzynarodowej.

Jako kraj posiadamy niski eksport na jednego mieszkańca, niską produkcję netto na zatrudnionego w produkcji eksportowej, a dodatkowo systematycznie wygasają źródła konkurencji cenowej. Nadal ważną determinantą naszej konkurencyjności cenowej w relacji do krajów UE jest niski poziom płac, dużo niższe ceny energii i ziemi oraz niższe, a więc tańsze wymagania odnawiania zniszczonego środowiska.

Źródła przewagi konkurencyjnej *ex post* muszą być zastąpione przez jakość technologii i jej wydajność, innowacyjność, przedsiębiorczość, jakość czynnika ludzkiego.

W poglądach dotyczących procesu rozwoju przedsiębiorstw wyróżnia się dwie orientacje. Jedna z nich ukierunkowana jest na cele, a druga – na procesy. Zwolennicy pierwszej z nich największą wagę przypisują umiejętności wyznaczania celów i uważają, że ich osiągnięcie możliwe jest dzięki zmianom, które korzystnie wpływają na rozwój przedsiębiorstw. Popierają więc również zmiany celów. Dla przedstawicieli drugiej orientacji najważniejszy jest sposób planowania i przeprowadzania zmian.

Te dwie orientacje ukształtowały w rozwoju organizacji cztery następujące, realizowane w praktyce style procesu strategicznego: racjonalne planowanie, proces uczenia się, logiczny inkrementalizm, wykorzystanie nadarzających się okazji. Korzystanie z rozwoju jako wyniku racjonalnego planowania wymaga uwzględnienia co najmniej trzech faz: określenia celów, strategicznego programowania i odpowiedniej lokalizacji zasobów. Faza odpowiedzialna za właściwe lokalizowanie i wykorzystanie zasobów ściśle koreluje z rachunkiem ekonomicznym, w tym z wielowariantowym rachunkiem kosztów [2].

W warunkach nasilającej się konkurencji strategię przyjmowane w przedsiębiorstwach ukierunkowane są na obniżanie kosztów, w tym w szczególności kosztów wytwarzania i zbytu.

Minimalizacja kosztów jednostkowych polskich produktów, przy odpowiedniej ich jakości, to wyzwanie, jakie wylania się w naszej gospodarce na tle integracji z Unią Europejską.

Strategie globalne opierają się głównie na strategiach kosztowych. Są one możliwe do zrealizowania dzięki korzyściom wynikającym z dużej skali wytwarzania produktów bądź półproduktów w niewielu miejscach, o najlepszych warunkach (produkcyjnych i kosztowych) oraz dokonywanej na wielu rynkach sprzedaży. Obserwuje się, że niektóre przemysły mają już charakter globalny (samochodowy, komputerowy), inne zmierzają w tym kierunku (spożywczy), są też przemysły o charakterze krajowym (cementowy).

Nasilające się procesy europeizacji i globalizacji są cechą charakterystyczną współczesnej gospodarki. Powodują one systematyczny wzrost walki konkurencyjnej w różnych obszarach działalności gospodarczej. Przedsiębiorstwa ciągle poszukują nowych kombinacji działań pozwalających na utrzymywanie się na coraz bardziej konkurencyjnym rynku. Działania muszą uwzględniać problematykę alokacji posiadanych zasobów i przebieg procesów produkcyjnych.

2. Koszty z punktu widzenia przedsiębiorstwa

W warunkach gospodarki rynkowej ponoszone w przedsiębiorstwach koszty są ważnym kryterium decyzyjnym. Prawdłowo skonstruowane rachunki kosztów dostarczają rzetelnych informacji o opłacalności poszczególnych wyrobów i pozwalają na ustalenie ich cen jednostkowych.

Przyjmuje się, że w walce konkurencyjnej w skali sektora przedsiębiorstwa najczęściej korzystają z wiodącej pozycji kosztowej lub zróżnicowania.

Strategia wiodącej pozycji kosztowej, a więc przywództwa kosztowego, polega na dążeniu do uzyskania najniższych – wśród konkurentów – kosztów bez obniżania jakości wytwarzanych produktów. Jakość polskich produktów powinna odpowiadać wymaganiom obowiązującym na innych rynkach [9, s. 39].

Koszty niższe od innych firm konkurencyjnych można uzyskać poprzez stosowanie najnowocześniejszych technologii, zwiększenie wydajności pracy oraz przez dostęp do tańszych surowców i materiałów. Nowe technologie wpływają w sposób zasadniczy na wielkość i strukturę kosztów. Poprzez automatyzację procesów produkcyjnych wpływają one na zmniejszenie nakładów pracy bądź zmniejszenie udziału kosztów wynagrodzenia w strukturze kosztów. Jednocześnie nowe technologie powodują zwiększenie udziału kosztów stałych (pośrednich) w ogólnej sumie kosztów. Wyniki analiz wskazują, że możliwości zwiększenia wydajności pracy w przedsiębiorstwach hamowane są występowaniem w nich nieodpowiednich środków trwałych. Aby zwiększyć wydajność

pracy w przemyśle przetwórczym do poziomu krajów Unii Europejskiej, niezbędne jest pięciokrotne zwiększenie tej grupy środków [6, s. 469].

Przyjęcie strategii kosztowej w zarządzaniu kosztami wymaga uwzględnienia co najmniej:

- ekonomii skali, która pozwala na obniżanie kosztów jednostkowych w miarę wzrostu wielkości produkcji; można z tego efektu korzystać w każdej funkcji przedsiębiorstwa (produkcja, zaopatrzenie, badania i rozwój, marketing);
- korzyści wynikających ze wspólnego działania;
- korzyści krzywej doświadczenia; wraz z nabieraniem doświadczenia w wytwarzaniu niektórych produktów obserwuje się tendencję do obniżki kosztów jednostkowych.

Koszty, niezależnie od wielkości przedsiębiorstw, profilu działalności czy formy prawnej, są podstawowym czynnikiem kształtującym wynik finansowy. Przedsiębiorstwa nie mogą prowadzić działalności gospodarczej bez kosztów i muszą aktywnie wpływać na ich poziom. Poziom kosztów ponoszonych na działalność operacyjną w zestawieniu z przychodami z tej podstawowej działalności decyduje o wyniku finansowym. Istnieje zatem potrzeba stosowania systemu zarządzania kosztami. Najważniejsze zagadnienia, które ten system powinien obejmować, są następujące:

- prawidłowe ewidencjonowanie kosztów,
- obserwowanie poziomu kosztów w różnych przekrojach klasyfikacyjnych,
- ustalenie normatywnych (racjonalnych, wzorcowych) kosztów bezpośrednich,
- możliwość kontroli i oceny poziomu kosztów planowanych.

Poprawnie funkcjonujący system zarządzania kosztami umożliwia:

- utrzymanie kosztów na odpowiednim poziomie,
- tworzenie ośrodków odpowiedzialności za poziom ponoszonych kosztów,
- koordynowanie różnych działań w ramach wszystkich ogniw łańcucha wartości,
- świadome kształtowanie poziomu i struktury kosztów.

Istnieje zatem konieczność poszukiwania odpowiedzi na następujące pytania:

- Czy zmiana zasad gospodarowania spowodowała w przedsiębiorstwach zmianę systemów zarządzania kosztami?
- Jakie instrumenty zarządzania kosztami są obecnie wykorzystywane w praktyce?
- Jak postrzega się przydatność rachunku kosztów w nasilającej się walce konkurencyjnej?

W przedsiębiorstwach dodatkowym utrudnieniem w obliczaniu kosztów wytwarzanych wyrobów, w szczególności kosztów jednostkowych jest wyodrębnianie kosztów księgowych i podatkowych. Koszty rzeczywiście ponoszone w danym okresie ujmowane są w księgach rachunkowych i wykazywane w sprawozdaniach finansowych. Jednakże z punktu widzenia kierownictwa przedsiębiorstw, ważny jest podział na koszty „księgowe” i koszty „podatkowe”. Generalnie koszty danego okresu, ustalone zgodnie z ustawą o rachunkowości, w pełnej wysokości oddziałują na wynik finansowy. Natomiast według ustaw o podatku dochodowym od tych kosztów odejmuje się tzw. koszty nie stanowiące kosztów uzyskania przychodu, co w konsekwencji zwiększa podstawę opodatkowania i kwotę płaconego podatku dochodowego. W ustawach o podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych wymienia się ponad pięćdziesiąt pozycji kosztów zwiększających podstawę opodatkowania. Różnice między kosztami księgowymi i podatkowymi mogą być znaczne. Dylematy zarządzania kosztami polegają między innymi na tym, że analogiczne rodzaje i pozycje kosztów kwalifikowane są inaczej w prawie bilansowym i prawie podatkowym. Na przykład, odsetek zapłaconych po terminie zobowiązań budżetowych stanowiących koszty finansowe przedsiębiorstwo

płaci podatek dochodowy, ale od odsetek za zwłokę w regulacji zobowiązań wobec dostawców – podatku dochodowego nie płaci.

Celem opracowania była identyfikacja stanu konkurencyjności przedsiębiorstw w zakresie kosztów i poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, czy w przedsiębiorstwach przetwórczości spożywczej korzysta się z rachunku kosztów przy ustalaniu cen sprzedaży wytwarzanych produktów. Analizie poddano spółdzielnie mleczarskie, będące podmiotami gospodarczymi tylko z kapitałem polskim.

3. Wyniki badań

Źródłem informacji była sprawozdawczość działu księgowego, handlowego i kadr. W analizie wykorzystano stosowane w przedsiębiorstwach arkusze kalkulacyjne, zakładowe normy zużycia surowca oraz zestawienia ilości i wartości sprzedaży.

Specyfika mleka, głównego surowca w produkcji wyrobów w spółdzielniach mleczarskich, determinuje sposób liczenia kosztów. Najważniejszymi składnikami mleka są tłuszcz i tzw. plazma (składniki pozostałe). Wytwarzane produkty klasyfikowane są jako typowo tłuszczowe lub białkowe, proporcja pomiędzy tłuszczem i plazmą jest w nich inna niż w mleku wyjściowym, czyli surowcu. Obecnie w rachunku kosztów jednostce tłuszczu i plazmy przypisuje się taką samą wartość. Ten fakt powoduje, że im więcej zużywa się do produkcji wyrobu jednostek tłuszczu oraz im mniej zużywa się jednostek plazmy, tym koszt jednostkowy jest wyższy.

Podstawę rozliczania kosztów stanowi tzw. jednostka kalkulacyjna, będąca sumą jednostek tłuszczu i plazmy. Dla przykładu w 1 litrze mleka o zawartości 3,85% tłuszczu jest 3,85 jednostek tłuszczowych.

Dla określania jednostek plazmy obowiązuje wzór: litry – (jednostki tłuszczu/100). W 100 litrach mleka o zawartości 3,85% tłuszczu jest 96,15 jednostek plazmy.

Koszty skupu i zakupu rozlicza się proporcjonalnie do sumy jednostek kalkulacyjnych zużytych do produkcji poszczególnych wyrobów. Kosztami skupu i zakupu nie obciąża się maślanek spożywczej i wyrobów z maślanek oraz wyrobów produkowanych z serwatki. „Straty na brakach” obejmują uszkodzone opakowania wyrobów i straty związane z zepsuciem się towarów. Są one rozliczane bezpośrednio na te pozycje produktów, przy których zostały ujawnione.

W dokumentacji o technologiach produkowania znajdują się szczegółowe informacje o wszystkich wyrobach. Na przykład: do wyprodukowania 1000 litrów produkcji biojogurtu owocowego (opakowanie 400-gramowe) wykorzystuje się: 314 litrów mleka 2%, 30 kg mleka odtłuszczonego w proszku, 150 kg wsadu owocowego, 6 kg stabilizatora, 1 litr kultur bakteryjnych ycx, 2500 kubeczków, 2500 platynek. Przy produkcji 1000 litrów maślanek rozlewanej do kartonów o pojemności 1-litrowych zużywa się: 500 litrów mleka, 500 litrów maślanek naturalnej, uzyskanej z produkcji masła, 8 kg mleka w proszku, 3 kg stabilizatora, 120 kg wsadu owocowego, 100 g kultur bakteryjnych, 1000 kartonów. Przy produkcji masła produktem wyjściowym jest śmietana. Na 1 tonę masła potrzeba 2100 litrów śmietany 35%. Do zapakowania masła potrzeba 10 kg pergaminowego papieru.

Prowadzony w spółdzielniach rachunek kosztów posiada charakter *ex post* i zaliczany jest do kosztów pełnych. Obejmuje koszty związane z wytworzeniem produktów, koszty sprzedaży i ogólnozakładowe. Pozwala określić jednostkowy techniczny koszt wytworzenia oraz jednostkowy koszt całkowity poszczególnych produktów. System kalkulacji stosowany w spółdzielniach został opracowany w 1988 r., zgodnie z wytycz-

nymi zawartymi w suplemencie do branżowego planu kont Centralnego Zarządu Przemysłu Mleczarskiego w Warszawie, Biura Finansów i Księgowości z dnia 2 stycznia 1978 r. Kalkulacja kosztów w tym systemie była kilkakrotnie modyfikowana i obecnie sporządzana jest metodą współczynnikową, z zachowaniem zasad określonych w suplemencie do branżowego planu kont. Program komputerowy funkcjonuje od 1995 r. w systemie zbliżonym do wcześniejszego tradycyjnego arkusza kalkulacyjnego

W systemie niektóre informacje dotyczące charakterystyki wyrobów traktowane są jako stałe. W dziale księgowości dane o kosztach częściowo opracowywane są ręcznie, następnie wprowadza się je do komputera i tam automatycznie podlegają dalszemu przetworzeniu. Obliczenia odbywają się narastająco – do danych z poprzedniego okresu doksięgowuje się dane z okresu następnego. Okresem przetwarzania może być zgodnie z zapotrzebowaniem na informacje dowolny miesiąc, kwartał lub rok.

Podstawą przypisania kosztów zużycia surowca do konkretnego produktu oraz rozliczania kosztów pośrednich, takich jak: koszty skupu i zakupu oraz koszty wydziałowe, jest wartość jednostek kalkulacyjnych, czyli jednostek tłuszczu i plazmy.

Zużycie jednostek tłuszczu i plazmy określone jest w normach zakładowych, a dla produktów nowych, które jeszcze norm nie posiadają, początkowo jest ustalane na podstawie faktycznie zużytego surowca.

Po zsumowaniu kosztów surowcowych netto, kosztów pozostałych materiałów bezpośrednich, kosztów skupu i zakupu, kosztów wydziałowych oraz strat na tzw. brakach i odjęciu wartości odpadów użytkowych otrzymuje się techniczny koszt wytworzenia dla wyprodukowanych w danym miesiącu partii poszczególnych wyrobów. W analizowanych przedsiębiorstwach jednostkowe techniczne koszty wytworzenia i jednostkowe koszty całkowite ustalane są co miesiąc przez podzielenie kosztu technicznego wytworzenia oraz kosztu całkowitego przez liczbę jednostek (kilogram lub litr) wyprodukowanego wyrobu [1, 3-5, 7, 8].

Prowadzony w spółdzielniach mleczarskich kalkulacyjny rachunek kosztów obejmuje różnorodność wyrobów, uwzględnia przeliczanie surowca na jednostki tłuszczu i plazmy oraz specyfikę odpadów użytkowych. Przy wytwarzaniu niektórych wyrobów produktami wyjściowymi są odpady użytkowe powstałe przy produkcji innych wyrobów. Na przykład, posiadając surowiec ze skupu 1000 litrów mleka o zawartości 4% tłuszczu, otrzymujemy 1000 litrów mleka o zawartości 2% tłuszczu oraz 65 litrów śmietany 30%, którą można sprzedać po uprzednim poporcjowaniu lub też może ona stanowić produkt wyjściowy do produkcji masła. Produktem ubocznym przy produkcji masła jest maślanka naturalna, którą porcuje się i sprzedaje, a część z niej jest zużywana jako półprodukt do produkcji maślanki owocowej. Przy produkcji serków topionych produktem wyjściowym jest ser twardy. W tej sytuacji ceną surowca jest techniczny koszt wytworzenia sera twardego w ilości użytej do produkcji sera topionego.

Analiza danych o całkowitym koszcie jednostkowym wyrobów, cenie sprzedaży, cenie rynkowej, zysku producenta i marży detalisty pozwoliła stwierdzić, że wyodrębnia się produkty generujące dla producenta zarówno straty, jak i zyski.

Największe straty powodowała produkcja masła, chociaż pośrednicy marketingowi uzyskiwali 20% marżę. W grupie produktów generujących zyski ich poziom wahał się od 0,17% do 62,33%. Najwyższe zyski osiągnano na produkcji biojogurtów, maślanek, serków homogenizowanych, mleka spożywczego o zawartości 2% tłuszczu, biokefirów, biozakwasów i twarogów. Straty przynosiła produkcja serków typu Fromage, serków maślanych, śmietany 30%, serków topionych i masła. Marża detalisty w tej grupie

wyrobów wynosiła również średnio 20%. W przypadku serków owocowych zysk producenta był zerowy (0,01%), natomiast pośrednik handlowy uzyskiwał 30% marżę.

Mleko spożywcze zaliczane jest do produktów przynoszących producentowi zyski. Najwyższe zyski uzyskuje się przy sprzedaży mleka w workach foliowych, o 2% zawartości tłuszczu. Produkcja i sprzedaż mleka o zawartości 3,2% tłuszczu w spółdzielniach była dziesięciokrotnie mniejsza niż mleka 2%.

Aby zwiększyć zyskowność mleka 3,2% zastosowano opakowanie 0,5-litrowe, nie zmniejszając ceny sprzedaży o połowę w porównaniu z ceną opakowania 1,0-litrowego.

Mleko w kartonie o 2% zawartości tłuszczu było produkowane w pięćdziesięciokrotnie mniejszej ilości niż wszystkie inne rodzaje mleka łącznie i zaliczane jest ze względu na opakowanie do grupy produktów o podniesionym standardzie.

Corocznie w niektórych miesiącach cena produkowanego mleka zmienia się, co powodowane jest zmianą cen skupu mleka. Cena sprzedaży mleka obniża się z pewnym przesunięciem czasowym w stosunku do cen skupu surowca.

Udział jogurtów naturalnych w strukturze produkcji wszystkich jogurtów stanowi 40%. Ich produkcja jest tańsza w porównaniu z jogurtami owocowymi ze względu na niższe koszty bezpośrednie. Mimo że koszty produkcji jogurtów owocowych i naturalnych w kubkach 400-gramowych w omawianych spółdzielniach były różne, to ceny ich sprzedaży były takie same. W procesie sprzedaży jogurtów owocowych w małych opakowaniach stosowano taką samą taktykę, jak w sprzedaży mleka 3,2% w 0,5-litrowych opakowaniach. Zakładano, że nawet jeśli jogurtów w 150-gramowych kubkach sprzedaje się prawie dwa razy mniej niż w 400-gramowych, to mniejsze opakowania pozwalają uzyskać większą wartość za kilogram sprzedanego produktu. W procesie produkcji i sprzedaży kefirów oraz maślanek w ocenianym okresie stosowano takie same zasady ustalania cen, jak przy jogurtach [4].

Z analizy danych wynikało, że jednostkowy techniczny koszt produkcji jednego kilograma masła w 2000 r. wynosił 18,00 zł, a kostki o wadze 200 gramów – 3,60 zł. Taka cena sprzedaży byłaby zbyt wysoka i nie akceptowana przez konsumentów. Dlatego cena sprzedaży masła została ustalona na poziomie 1,45 zł, choć nie pokrywała ona kosztów wytworzenia. Taka cena okazała się wyższa o 10% od cen konkurencji, ale produkt sprzedawał się bardzo dobrze ze względu na bardzo wysoko ocenianą przez konsumentów jakość.

Na przykład, w 1998 r. jednostkowy techniczny koszt produkcji masła uzyskał wartość 16,60 zł. Sprzedaż 1 kg masła w miesiącach zimowych wynosiła 9,00 zł, czyli za kostkę w przedsiębiorstwie uzyskiwano 1,80 zł, a w lipcu masło sprzedawano po 6,00 zł za kg, czyli po 1,20 zł za 200-gramową kostkę.

4. Podsumowanie

W analizowanych przedsiębiorstwach rachunek kosztów prowadzony jest systematycznie. W ramach księgowości finansowej włączony jest w plan kont i swoim zasięgiem informacyjnym nie wykracza poza potrzeby wyznaczane przez sprawozdawczość. Prowadzona w tym zakresie ewidencja umożliwia agregację kosztów i ocenę ich wpływu na transformację w procesie kosztowo-wynikowym dla całego przedsiębiorstwa.

Obowiązujące prowadzenie tzw. arkuszy kalkulacyjnych wielokrotnie było modyfikowane, jednakże arkusze powstają w działach księgowości, a osoby odpowiedzialne za ustalanie cen sprzedaży w praktyce z informacji w nich zawartych nie korzystają. Ponadto nie dokonuje się analiz poziomu ponoszonych kosztów na poszczególnych eta-

pach procesów produkcyjnych. W warunkach obecnych obok rachunkowości finansowej, służącej głównie użytkownikom zewnętrznym, dla potrzeb wewnętrznych przedsiębiorstw konieczne jest prowadzenie wielu rachunków kosztów. Nie ma bowiem jedynego słusznego rachunku ekonomicznego, który wskazywałby na korzystne wybory. W procesie prowadzenia działalności gospodarczej przedsiębiorcy ciągle narażeni są na ryzyko i niepewność. a system prowadzonych wielowariantowych rachunków powinien umożliwiać symulowanie i wprowadzanie do analiz informacji pojawiających się w szybko zmieniającym się otoczeniu.

Rywalizacja krajowa i międzynarodowa o przywództwo kosztowe wymaga stosowania metodycznej poprawnego rachunku kosztów oraz prognozowania i kształtowania wielkości i struktury kosztów dla poszczególnych produktów.

Najczęściej przy wykonywaniu rachunków z zakresu kosztów, poza obowiązującą rachunkowością finansową, jako pomocne wymienia się: metody sieciowe, rachunki korelacyjne, metody symulacyjne, programowanie liniowe, metody optymalizacyjne i taksonomiczne, analizy wartości, progi rentowności, analizy wrażliwości, rachunki z zakresu efektu ekonomii skali. W analizowanych podmiotach gospodarczych z tych metod nie korzysta się.

W warunkach gospodarki rynkowej rachunek kosztów, nawet najdoskonalszy, stanowi tylko jeden z instrumentów zarządzania. Spośród różnych wielkości i mierników czołowe miejsce – z punktu widzenia kierownictwa przedsiębiorstw – zajmuje zysk netto i płynność finansowa. Chociaż rachunek kosztów jest skutecznym narzędziem sterowania procesem ponoszenia kosztów, to informacje o kosztach powinno się analizować w ścisłym związku z efektami gospodarowania, sytuacją majątkową i finansową przedsiębiorstwa.

W ustalaniu i regulacji cen w przetwórczości mleczarskiej najważniejsze okazały się informacje napływające z rynku, szczególnie o popycie i cenach podobnych wyrobów firm konkurencyjnych. Realizowanie takiej zasady przejawia się tym, że w przedsiębiorstwach wykorzystuje się w 60-80% materialny potencjał produkcyjny i zasobów czynnika ludzkiego, co znacznie obniża poziom możliwej do uzyskania efektywności gospodarowania.

Jednostkowy techniczny koszt wytworzenia wskazywał dolną granicę przedziałów cenowych poszczególnych produktów. Koszty jednostkowe pozwoliły ocenić, które wyroby generują zyski, a które straty i w jakiej wysokości. Ostatecznie w przedsiębiorstwach ustalano ceny uwzględniając orientację popytową i konkurencyjną. Ważnym celem przedsiębiorstw było utrzymanie swojej dotychczasowej pozycji rynkowej oraz zdobywanie nowych rynków.

Literatura

1. Baumgart I., 2001. Przydatność rachunku kosztów w podejmowaniu decyzji marketingowych. Praca magisterska, ATR w Bydgoszczy, 53-57.
2. Duda J., 2000. Finansowanie rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w aspekcie wejścia do Unii Europejskiej. [W:] Zmieniające się przedsiębiorstwo w zmieniającej się politycznie Europie. Tom 3. Praca zbiorowa pod red. T. Wawaka. Wyd. Informacji Ekonomicznej, Uniwersytet Jagielloński w Krakowie, s. 483.
3. Grzeszczyk E., 1999. Marketingowe strategie cen w zakresie produktów mleczarskich. Praca magisterska, ATR w Bydgoszczy, 77.

4. Licznerska A., 2001. Marketingowa strategia cen w Okręgowej Spółdzielni Mleczarskiej w Bydgoszczy. Praca magisterska, ATR w Bydgoszczy, 57-60.
5. Licznerska A., Wyszowska Z., 2002. Koszty, a decyzje cenowe w przetwórczości mleczarskiej. [W:] Żywnienie człowieka i inżynieria maszyn. ATR w Bydgoszczy, 133-136.
6. Poznańska K., 2000. Globalizacja a małe i średnie przedsiębiorstwa. [W:] Zmieniające się przedsiębiorstwo w zmieniającej się politycznie Europie. Tom 3. Praca zbiorowa pod red. T. Wawaka. Uniwersytet Jagielloński w Krakowie, s. 468.
7. Wyszowska Z., 2001. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach przetwórstwa żywnościowego jako element konkurencyjności. Zesz. Nauk. Politechniki Poznańskiej, Organizacja i Zarządzanie 32, 371-377.
8. Wyszowska Z., 2001. Rachunek kosztów dla podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach agrobiznesu. Seminaria i konferencje pt.: Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską. Seria Nr 5, Politechnika w Częstochowie, 481-489.
9. Urban S., 2001. Udział Polski w międzynarodowym handlu rolno-spożywczym. Roczniki Naukowe SERiA, t. III, z. I, Warszawa – Poznań – Białystok, s. 37.
10. Zaorska A., 1998. Ku globalizacji? Przemiany w korporacjach transnarodowych i w gospodarce światowej. PWN Warszawa, s. 27.