

Cezary Kochalski

Akademia Ekonomiczna w Poznaniu

RACHUNEK KOSZTÓW KLIENTÓW VS. RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ

1. Wstęp

Istotnym czynnikiem warunkującym wartość przedsiębiorstwa jest wielkość ponoszonych kosztów. Analiza kształtowania się kosztów w przedsiębiorstwie jest ważnym narzędziem przy ocenie jego dokonań przez pryzmat wartości. Analiza kosztów nie może się jednak koncentrować wyłącznie na informacjach dostarczanych przez tradycyjny rachunek kosztów, ocena zaś pozycji kosztowej przedsiębiorstwa nie może być dokonywana na podstawie wskaźników syntetycznych bazujących na danych sprawozdawczych.

Dążenie do podnoszenia wartości przedsiębiorstwa wywołuje potrzebę refleksji nad przydatnością dotychczas stosowanych systemów rachunku kosztów, które są podstawowym źródłem informacji w analizie kosztów. Krytycznej ocenie powinien być poddany także rachunek kosztów działań, który prezentowany jako prawie doskonały, znajduje się w centrum zainteresowania rachunkowości zarządczej oraz w analizie finansowej przy okazji analizy kosztów.

Celem artykułu jest wykazanie niedoskonałości rachunku kosztów działań oraz zaproponowanie nowego podejścia do rachunku kosztów, który można nazwać rachunkiem kosztów klientów. W opinii autora rachunek kosztów klientów lepiej sprzyja podnoszeniu efektywności zarządzania przedsiębiorstwem. Pozwala bowiem na postrzeganie kosztów jako nakładów ponoszonych na kreowanie wartości dla klienta, w rezultacie zaś sprzyja budowaniu przewagi konkurencyjnej, a w konsekwencji – budowaniu wartości dla właścicieli.

Warunkiem obiektywnej oceny zasadności stosowania rachunku kosztów działań jest uprzednie zapoznanie się z jego „korzeniami” i założeniami, na których bazuje. Geneza rachunku kosztów działań i przesłanki dla jego krytyki są przedstawione w pierwszej części artykułu. Na ich podstawie dokonano krytycznego prze-

glądu rachunku kosztów działań od strony teoretycznej, a także zaprezentowano stopień jego implementacji. Wątpliwości zarówno natury merytorycznej, jak i te wynikające z problemów aplikacyjnych zadecydowały o rozpoczęciu dyskusji nad wypracowaniem takiego podejścia do rachunku kosztów, by dostarczać dane lepiej spełniające oczekiwania analityków finansowych, którzy muszą oceniać pozycję kosztową przedsiębiorstwa. Ocena pozycji kosztowej przedsiębiorstwa powinna być dokonywana w kontekście realizowanej strategii konkurencyjności, co sprawia, że pierwszorzędne znaczenie mają informacje o kosztach satysfakcji klientów.

2. Geneza rachunku kosztów działań i przesłanki dla jego oceny

W literaturze przedmiotu, a także w praktyce gospodarczej, coraz częściej jest wykorzystywane określenie *activity based*, czyli „oparty na działaniach” (procesach). Na przykład jeżeli przedsiębiorstwo chce poprawić swoją zyskowność, to zaleca się stosowanie rachunku kosztów działań (*activity based costing*), a w wypadku zagrożenia utraty konkurencyjności proponuje się, aby wykorzystywać koncepcję *activity based management*¹. Chociaż można spotkać również inne koncepcje bazujące na określeniu *activity based*, największą jednak popularność zyskał rachunek kosztów działań.

Rachunek kosztów działań jest szeroko popularyzowany od lat osiemdziesiątych XX w. Korzeni jego należy doszukiwać się już w latach sześćdziesiątych, i to nie w „świecie akademickim”, lecz przede wszystkim w środowisku biznesowym². Zainteresowanie świata biznesu zarządzaniem kosztami na podstawie kosztów działań przebiegało w dwóch etapach. Pierwszy etap był związany z rozwojem koncepcji *activity cost analysis*, drugi zaś, noszący nazwę *activity based product costing*, jest eksponowany do chwili obecnej. Oba etapy mają związek z dokonaniami pracowników General Electric w Stanach Zjednoczonych. Charakterystyki *activity cost analysis* oraz *activity product costing* przedstawia tab. 1. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na diagnozę dokonaną przez zwolenników koncepcji *activity cost analysis*. Uważali oni, iż większość kosztów pośrednich jest wynikiem decyzji na wyższym szczeblu kierowniczym oraz że systemy księgowe oraz systemy budżetów koncentrują się na kosztach każdej komórki, a nie na decyzjach podejmowanych w innych działach, które wpływają na koszty tej komórki.

Pojawienie się rachunku kosztów opartego na działaniach jest następstwem ewolucji systemów rachunku kosztów, zgodnie z którą poszukuje się takich rozwiązań, aby nie tylko zwiększyć użyteczność rachunku kosztów przy podejmowa-

¹ W literaturze anglosaskiej stosuje się również inne zwroty wykorzystujące pojęcie *activity based*, takie jak np. *activity based information*, *activity based thinking*.

² Przedstawicielami świata nauki zajmującymi się rachunkiem kosztów działań w tym okresie są: Gordon Shillinglow (Columbia University) oraz George Staubus (Berkeley University).

niu decyzji przez kierownictwo przedsiębiorstwa, ale i umożliwić właściwą ocenę pozycji kosztowej przedsiębiorstwa na podstawie analizy kosztów.

Tabela 1. Charakterystyka *activity cost analysis* i *activity product costing*

<i>Activity cost analysis</i>	<i>Activity-based product costing</i>
Wprowadzono pojęcie kosztów działań ponoszonych w każdym wydziale i w danym czasie	Informacje o drajwerach kosztowych są wykorzystywane do szacowania kosztów produktów
Wprowadzono pojęcie <i>cost driver</i> . Efekty pracy jednej komórki są drajwerami kosztowymi dla innej komórki	Celem szacowania kosztów produktów jest podejmowanie właściwych decyzji cenowych oraz trafne budowanie struktury asortymentowej

Źródło: opracowano na podstawie [Johnson 1992, s. 27-29].

Tradycyjne systemy rachunku kosztów, podporządkowane *stricte* wymogom rachunkowości finansowej, mają mankamenty z punktu widzenia potrzeb zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem i jego oceny. Tak więc:

- 1) do kosztów produktów są zaliczane tylko koszty związane z ich wytwarzaniem,
- 2) koszty ogólne są odnoszone bezpośrednio do rachunku zysków i strat [Dugdale 1990, s. 36].

Wzrost złożoności i niejednorodności współczesnych przedsiębiorstw sprawia, iż zmniejsza się również przydatność systemów rachunków kosztów częściowych. Współczesne przedsiębiorstwa charakteryzują się dużą liczbą produktów i klientów, coraz doskonalszymi technikami i technologiami wytwarzania, różną długością serii produkcyjnych, znacznym zróżnicowaniem złożoności produktów.

Przedsiębiorstwo, decydując się na stosowanie rachunku kosztów częściowych, zmierza do zarządzania marżami, a nie do monitorowania kosztów pośrednich (co-raz częściej stałych). Wykorzystywanie przez przedsiębiorstwo rachunku kosztów częściowych, który opiera się na podziale kosztów na stałe i zmienne, jest w coraz mniejszym stopniu uzasadnione tym, że:

- 1) rozwój współczesnych przedsiębiorstw sprzyja wzrostowi kosztów stałych,
- 2) przyjmowane przez kierownictwa przedsiębiorstw strategie mają swoje implikacje w dłuższym okresie, co sprawia, iż wiele kosztów uznawanych za stałe zmienia się [Dugdale 1990, s. 36].

Niedoskonałości rachunku kosztów pełnych oraz rachunku kosztów zmiennych sprawiły, iż nastąpił zwrot w zakresie oczekiwań co do zadań, jakie powinien spełniać rachunek kosztów. Badania prowadzone w wielkich korporacjach amerykańskich zostały wzmocnione w latach osiemdziesiątych przez środowiska naukowe, które wypracowały teoretyczne podstawy koncepcji rachunku kosztów pozwalającej na bardzo precyzyjne ustalenie kosztów produktów. Koszty pośrednie w rachunku kosztów działań są rozliczane w dwóch głównych etapach, najpierw do tzw. puli kosztowych, a następnie do produktów, które

„konsumują” działania. Zgodnie z koncepcją ABC, to działania stanowią przyczynę powstawania kosztów³.

Duże zainteresowanie rachunkiem kosztów działań wynika z różnych przesłanek. Do podstawowych z nich należą: większa dokładność kalkulacji kosztu jednostkowego produktów, wyższa rentowność, poprawa jakości informacji na potrzeby zarządzania, zwiększenie zainteresowania pracowników kosztami. Oczekiwane skutki z zastosowania ABC w przedsiębiorstwach brytyjskich w 1991 r. przedstawia tab. 2.

Tabela 2. Oczekiwane korzyści z zastosowania ABC w przedsiębiorstwach brytyjskich

Przesłanki zastosowania ABC	Przewidywane korzyści
Większa dokładność kalkulacji kosztu jednostkowego	– poprawa polityki cenowej – lepsze decyzje typu „kupować” czy „produkować”
Poprawa rentowności	– wyższa „wartość” przedsiębiorstwa
Poprawa jakości informacji zarządczych	– lepsza kontrola kosztów – poprawa strategii projektowania produktów
Wyższe zainteresowanie pracowników kosztami	– większa „troska” o koszty wśród pracowników – lepsza komunikacja w przedsiębiorstwie – lepsze budżetowanie

Źródło: opracowano na podstawie [Bailey 1991, s. 32].

3. Użyteczność rachunku kosztów działań

Użyteczność rachunku kosztów działań dla współczesnych przedsiębiorstw należy rozpatrywać w dwóch przekrojach, od strony jego podstaw teoretycznych oraz od strony jego implementacji. Rozpatrywanie podstaw teoretycznych rachunku kosztów działań należy rozpocząć od podważenia kategoryczności jego głównego założenia, że to działania są podstawowymi przyczynami ponoszenia kosztów. Można bowiem wskazać i inne przyczyny powstawania kosztów, np. podejmowane decyzje oraz upływ czasu [Piper, Walley 1990, s. 37].

Tendencje w kształtowaniu się struktury kosztów współczesnych przedsiębiorstw jednoznacznie potwierdzają wzrost udziału kosztów pośrednich – zarówno kosztów pośrednich produkcyjnych, jak i kosztów ogólnych. Wysokie koszty pośrednie są następstwem coraz wyższych nakładów, jakie są ponoszone w celu zaspokojenia rosnących oczekiwań klientów. Można w takiej sytuacji kwestionować twierdzenie, iż przedsiębiorstwa powinny zmierzać do obniżania kosztów pośrednich; jeżeli koszty pośrednie są ponoszone w celu zwiększenia wartości oferty rynkowej przedsiębiorstwa, to ich wzrost może być w pełni uzasadniony. Rachunek

³ Przez działanie należy rozumieć zbiór powtarzalnych jednorodnych lub podobnych zdarzeń i czynności, wykonywanych w celu pełnienia określonej funkcji gospodarczej, powodującej powstawanie kosztów.

kosztów działań zmierza jednak nie wprost do obniżania kosztów pośrednich. Koszty pośrednie rozumiane jako koszty działań są rozliczane na produkty na podstawie wielu różnych podstaw rozliczania (*cost drivers*), co może powodować, iż główny nacisk zostanie położony na ograniczanie czynności, które nie są powtarzalne i jednorodne. W efekcie koszty pośrednie obniżą się, a wraz z nim może się obniżyć konkurencyjność przedsiębiorstwa.

O użyteczności rachunku kosztów działań świadczą również wyniki jego implementacji. Skala zastosowania rachunku kosztów w praktyce światowej, szczególnie w krajach anglosaskich, jest przedmiotem rozważań w literaturze zarówno obcojęzycznej, jak i krajowej⁴. Przeprowadzone badania wykazały, że ok. 20% przedsiębiorstw w tych krajach dokonało implementacji rachunku kosztów działań. Najwyższy stopień zastosowania rachunku kosztów działań występuje w Stanach Zjednoczonych⁵. Istotne spostrzeżenia wynikające z tych badań przedstawia tab. 3. Ich przytoczenie w niniejszym opracowaniu jest uzasadnione tym, że niektóre polskie przedsiębiorstwa są obecnie na etapie rozważań nad zasadnością rachunku ABC bądź przygotowań do jego wdrożenia.

Ze względu na cel niniejszego opracowania należy wspomnieć o stanie zainteresowania rachunkiem kosztów działań oraz skali jego zastosowania w krajach zachodnich. Badania przeprowadzone w Wielkiej Brytanii wykazały, iż udział przedsiębiorstw wykorzystujących ABC w łącznej liczbie przedsiębiorstw objętych badaniem obniżył się z 21% w 1994 r. do 17,5% w 1999 r. Z kolei udział przedsiębiorstw rozważających wdrożenie systemu ABC spadł z 29,6% do 20,3% w analogicznym okresie. Istotnym ustaleniem jest także wykazanie, iż wskaźnik zastosowania ABC wśród dużych przedsiębiorstw jest wyższy w porównaniu z małymi, a ponadto wyższy w sektorze finansowym niż w przedsiębiorstwach produkcyjnych i usługowych [Krumwiede 1998, s. 10 i 11].

4. Rachunek kosztów klientów, a nie rachunek kosztów działań

Krytyka rachunku kosztów działań w wymiarach teoretycznym i praktycznym upoważnia do stwierdzenia, iż zamiast poszukiwać systemów rachunku kosztów umożliwiających znalezienie „ukrytych marż” na produktach, których klienci nie zawsze oczekują, lepiej koncentrować się na zaspokajaniu potrzeb i oczekiwań klientów. Rachunek kosztów działań pozwala ograniczyć ryzyko błędnych decyzji rynkowych w krótkim okresie, natomiast w długim (strategicznym), nie zapewnia ciągłego utrzymywania konkurencyjności przez przedsiębiorstwo. Nawet bardzo

⁴ Przeglądu wielu opracowań obcojęzycznych omawiających wyniki badań na temat aplikacyjności rachunku kosztów działań dokonała A. Szychta [Szychta 2003, s. 8-12].

⁵ Niektóre badania wykazują, że ok. 50% przedsiębiorstw amerykańskich stosuje ABC (por. [Krumwiede 1998, s. 32-38].

dokładne informacje o kosztach produktów nie stwarzają jeszcze przesłanek dla krytycznej refleksji nad standardowo produkowanymi wyrobami, dla zainteresowania pracowników możliwościami lepszego zaspokajania potrzeb i oczekiwań klientów⁶, dla odejścia od zachęcania wszelkimi sposobami do zakupu produktów, aby pokryć koszty przedsiębiorstwa. Dane o kosztach działań skłaniają raczej do ekonomizacji drajwerów kosztowych (*cost drivers*).

Tabela 3. Spostrzeżenia z badań dotyczących implementacji rachunku kosztów działań w krajach anglosaskich na początku lat dziewięćdziesiątych XX w.

Autor opisu badania	Uwagi
Innes, Mitchell (1991)	<ul style="list-style-type: none"> - termin <i>activity based costing</i> jest odnoszony zarówno do kalkulacji kosztu jednostkowego, jak i do zarządzania kosztami - występuje różny zakres kosztów pośrednich rozliczanych na podstawie działań - przedsiębiorstwa nie dysponowały dostateczną wiedzą na temat oprogramowania informatycznego służącego do obsługi ABC oraz nie doceniano roli konsultantów zewnętrznych
Cobb (1992)	<ul style="list-style-type: none"> - rachunek kosztów działań wymaga dużych nakładów związanych z zaprojektowaniem i wdrożeniem systemu - występują niedogodności z wyodrębnieniem <i>activities</i> oraz zbieraniem informacji o czynnikach powodujących <i>cost drivers</i> - trudności z ustaleniem odpowiedzialności kierowników poszczególnych ośrodków odpowiedzialności
Bailey (1991)	<ul style="list-style-type: none"> - implementacja ABC wymaga powołania zespołu co najmniej 6-osobowego - średni czas wdrożenia wynosił ok. 42 tygodnie, koszt wdrożenia zaś – ok. 85 000 funtów - wzrasta stopień integracji systemów księgowych - średnia liczba drajwerów kosztowych – 13,5

Źródło: opracowano na podstawie [Szychta 2003, s. 9 i 10; Bailey 1991, s. 32].

Dążenie do standaryzacji produkcji może osłabiać konkurencyjność przedsiębiorstwa w dłuższym okresie⁷. Lepszym sposobem na konkurowanie jest „różnicowanie produktów”. Potencjalne korzyści z tytułu różnicowania produktów są następujące:

- 1) wyższa rentowność,
- 2) rozwój działalności badawczo-rozwojowej,
- 3) reputacja wśród dotychczasowych klientów,
- 4) utrwalenie przewagi konkurencyjnej.

⁶ W sposób interesujący możliwości obniżenia kosztów w następstwie wzrostu aktywności samych pracowników opisuje P.J. Ludy [Ludy 2001].

⁷ Konkurencja na rynku dóbr standardowych jest coraz większa, co sprawia, że przedsiębiorstwo albo podejmie kroki na rzecz innowacji, albo przenieś produkcję do krajów o bardzo taniej sile roboczej.

Jak już zasygnalizowano w pierwszej części artykułu, rachunek kosztów działań stanowi koncepcję przeciwstawianą tradycyjnym odmianom rachunku kosztów. Pozwala dokładniej ustalić koszty produktów, opierając się na działaniach jako przyczynach ponoszenia kosztów przez przedsiębiorstwo. Zdaniem autora, współczesnym przedsiębiorstwom powinno jednak zależeć przede wszystkim na informacjach, ile kosztują poszczególne transakcje zmierzające do zaspokojenia potrzeb i oczekiwań klientów, czyli na rachunku kosztów klientów. Ustalenie kosztów tych transakcji pozwala zidentyfikować klientów, którzy przynoszą straty przedsiębiorstwu⁸.

Poznanie kosztów poszczególnych klientów jest szczególnie ważne, ponieważ przedsiębiorstwa rywalizują na rynku z konkurentami za pomocą instrumentów konkurowania. Podstawowymi instrumentami konkurowania są korzyści dostarczane klientom (jakość) oraz cena⁹. O tym, jakie koszty ponosi dane przedsiębiorstwo przemysłowe, klient może nie wiedzieć, klient nie wie również, czy są one niższe czy wyższe w porównaniu do innych przedsiębiorstw.

Chociaż koszty nie są bezpośrednim instrumentem konkurowania, należy je uznać jako jeden z istotniejszych czynników zapewniających sukces przedsiębiorstwu. Stanowią one podstawę kreowania niskich cen, wyższej jakości oraz lepszych warunków dostaw.

Jeżeli idzie o ceny, to współczesne przedsiębiorstwa dość często wykazują awersję do ich obniżania. Powodami takich zachowań przedsiębiorstw przemysłowych są:

- 1) niezadowolenie klientów, którzy nabyli produkty wcześniej,
- 2) pogorszenie się rentowności całej branży na skutek konkurencji cenowej.

Przyjmując założenie, że przedsiębiorstwa nie będą rywalizować za pomocą obniżania cen, można powiedzieć, że ich pozycja konkurencyjna będzie rosła w wypadku obniżenia kosztów jakości i warunków dostaw. Mogą wówczas, przy tej samej cenie, wyposażyć produkt w więcej korzyści lub zwiększyć marżę zysku [Kochalski 2003, s. 120 i 121].

Mając na względzie klientów wraz z ich potrzebami i oczekiwaniami, należałoby koszty przedsiębiorstwa podzielić na trzy grupy. Są to:

- 1) koszty produkcji,
- 2) koszty bezpośrednio związane z klientami,
- 3) koszty związane z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa jako całości [Kołakowski 2002, s. I].

⁸ Ze strategicznego punktu widzenia przedsiębiorstwo może utrzymywać niektórych deficytowych klientów.

⁹ Jak sądzę, lepiej posługiwać się określeniem „korzyści” dla klienta, a nie pojęciem jakości (por. [Kochalski 2000, s. 110]). Jakość jest podstawową korzyścią, jaką nabywa klient, podejmując decyzję o zakupie. W konkurencyjnym środowisku o przewadze rynkowej decydują korzyści dodatkowe, które wynikają z szeroko rozumianych „warunków dostaw”. Można jednak spotkać pogląd, że jakość to „wszystko to, co przez to pojęcie rozumie klient”; w takim ujęciu więc korzyści dostarczane klientom i jakość są synonimami.

Koszty produkcji obejmują koszty wytwarzania, opracowania, wdrożenia i składowania. W skład kosztów bezpośrednio związanych z klientami wchodzi: koszty handlowe oraz koszty administracyjne obsługi zamówienia. Koszty związane z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa jako całości to są koszty, których nie można przypisać produktom i klientom (np. koszty zarządu *sensu stricto*, koszty rachunkowości, koszty funkcjonowania rady nadzorczej).

W literaturze przedmiotu pojęcie rachunku kosztów klientów pojawia się rzadko. Same koszty klientów są rozumiane jako koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo w związku z występowaniem specjalnych relacji między nim a odbiorcami jego produktów. Są to np. koszty szybszej obsługi, dodatkowych modyfikacji, specjalnych opakowań, dłuższych terminów zapłaty itd. [Rybarzyk 2003, s. 6-47-6-65]. Proponuję poszerzyć zakres kosztów klientów; moim zdaniem wszystkie koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo powinny być postrzegane przez pryzmat potrzeb i oczekiwań klientów. W rachunku kosztów klientów nie powinno być rozróżnienia na koszty produktów standardowych i koszty produktów zróżnicowanych¹⁰. Obecnie coraz trudniej jest realizować produkcję standardową. Przedsiębiorstwa, aby skutecznie konkurować, muszą ciągle poszukiwać możliwości wzbogacania swojej oferty rynkowej. Jeżeli klienci oczekują produktów niestandardowych, to przedsiębiorstwo musi taki produkt dostarczyć, nawet gdy oznacza to początkowy wzrost kosztów. Długofalowy imperatyw bowiem jest nakierowany na poszukiwanie źródeł obniżki kosztów tych produktów, których oczekują klienci. Paradoksalnie, przedsiębiorstwa, które „myślą” kategoriami oczekiwań klienta, często eliminują przy okazji niektóre koszty, których nadmierny przyrost jest często artykułowany jako przesłanka dla wdrażania rachunku kosztów działań.

Stosowanie rachunku kosztów klientów opiera się na założeniu, że rentowność klientów nie zależy od rozmiarów sprzedaży, lecz przede wszystkim od wymagań jakościowych oraz warunków dostaw¹¹. W takim wypadku jako czynniki decydujące o kosztach przedsiębiorstwa należy wskazywać zużycie materiałów oraz czas potrzebny na spełnienie oczekiwań klientów. Takie podejście do kosztów wymaga traktowania klientów jako „indywidualnych” projektów, wysokiej kultury organizacyjnej oraz kwalifikacji pracowników, a także myślenia kategoriami optymalizacji, a nie redukcji kosztów.

¹⁰ Rachunek kosztów klientów powinien być prowadzony zawsze. Gdyby go ograniczyć tylko do kosztów produktów zróżnicowanych, w wypadku produktów standardowych poprawa pozycji kosztowej następowałaby tylko w wyniku wykorzystywania efektu skali, co na rynku globalnym jest coraz trudniejsze.

¹¹ Przykładami dobrych warunków dostaw są: doradztwo techniczne u klienta, instalacja u klienta, gwarancja zwrotu nadmiernych zapasów towarów w wypadku przedsiębiorstw handlowych itd.

5. Podsumowanie

Jedną z najbardziej eksponowanych ostatnio koncepcji pomiaru efektów działania przedsiębiorstwa jest koncepcja podnoszenia jego wartości. W koncepcji tej podstawowym kryterium dokonania przedsiębiorstwa są wartość przedsiębiorstwa oraz wpływ podejmowanych decyzji przez jego kierownictwo na tę wartość. Wartość przedsiębiorstwa zwiększa się, jeżeli osiąga ono przewagę konkurencyjną nad rywalami rynkowymi, czyli dostarcza klientom więcej korzyści w porównaniu z konkurentami.

Wysoka ranga problematyki kosztów przy okazji rozważań nad podnoszeniem wartości przedsiębiorstwa wynika z oczywistego faktu, iż przedsiębiorstwo nie może uniknąć kosztów. Może jedynie koszty optymalizować. Coraz częściej przedsiębiorstwo musi godzić się na wzrost kosztów, bo tylko wyższe nakłady pracy żywej i uprzedmiotowionej spełniają rosnące oczekiwania klientów, a w efekcie podtrzymują jego konkurencyjność i sprzyjają podnoszeniu wartości przedsiębiorstwa.

Informacje płynące z rachunku kosztów działań ułatwiają przedsiębiorstwom obniżanie kosztów i osiąganie wyższych zysków w krótkim okresie. W globalnej gospodarce nie wystarczają jednak do budowania konkurencyjności oraz rentowności przedsiębiorstwa w dłuższej perspektywie. Nie odnoszą się w wystarczającym zakresie do pierwotnych źródeł konkurencyjności oraz osiągania zysków, czyli do klientów. Rozwój technologii informacyjnych sprawia, że wzrasta „siła klientów”, którzy mając większe możliwości wyboru, wywierają presję na przedsiębiorstwach, aby otrzymywać większą wartość.

Polskie przedsiębiorstwa, rozważając możliwości implementacji rachunku kosztów działań, powinny zwrócić uwagę również na to, że jest on rachunkiem o wysokim stopniu złożoności oraz rachunkiem droгим, co znacznie ogranicza możliwości jego zastosowania w przedsiębiorstwach małych i średnich.

Literatura

- Bailey J., *Implementation of ABC Systems by UK Companies*, „Management Accounting” luty 1991.
- Dugdale D., *The Uses of Activity-Based Costing*, „Management Accounting” październik 1990.
- Johnson H.T., *It's Time to Stop Overselling Activity Based Concepts*, „Management Accounting” wrzesień 1992.
- Kochalski C., *Analiza kosztów własnych w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem przemysłowym*, AE, Poznań 2000.
- Kochalski C., *Rola informacji kosztowej w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem przemysłowym*, [w:] *Monitorowanie otoczenia, przepływ i bezpieczeństwo informacji, w stronę inteligencji przedsiębiorstwa*, red. R. Borowiecki, M. Kwieciński, Zakamycze, Kraków 2003.

- Kołąkowski L., *Metoda UVA. Analiza rentowności każdej transakcji sprzedaży*, tłum. i adaptacja tekstu: La Revue Fiduciaire Comptable, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002 nr 7 i 8.
- Krumwiede K., *ABC. Why it's Tried and How It Succeeds*, „Management Accounting” kwiecień 1998.
- Luda P.J., *Budowanie zysku. Jak obniżyć koszty, nie redukując zatrudnienia*, Studio Emka, Warszawa 2001.
- Piper J.A., Walley P., *Testing ABC Logic*, „Management Accounting” wrzesień 1990.
- Rybarzyk K., *Rachunek kosztów klientów*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2003.
- Szychta A., *Rozpowszechnianie rachunku kosztów działań w praktyce*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003 nr 1.

CLIENT BASED COSTING VS. ACTIVITY BASED COSTING

Summary

Activity based costing conception is the subject of assessment in this paper. It has been proved that activity based costing sometimes can not be useful in achieving competitive advantage by company. In the context of value management, client based costing is recommended.