

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

Modele zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukow
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
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 jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-465-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa	13
Piotr Bednarek: Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań	31
Renata Biadacz: Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju	42
Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce	52
Halina Buk: Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej	69
Jolanta Chluska: Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych	77
Halina Chłodnicka: Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania	87
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej	102
Marlena Ciechan-Kujawa: Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju	114
Dorota Czerwińska-Kayzer: Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową.....	125
Michał Dyk: Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG	134
Izabela Emerling: Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem.....	143
Beata Iwasieczko: Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności.....	154
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań	164
Elżbieta Jaworska: Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie	173
Jacek Jaworski: Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów	183
Magdalena Jaworzyńska: Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej.....	192
Marcin Jędrzejczyk: Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego	202
Ilona Kędzierska-Bujak: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa	211

Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i>	220
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
Zbigniew Korzeb: Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
Mariola Kotłowska: Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
Robert Kowalak: Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
Marcin Kowalewski: Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i>	273
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
Justyna Kujawska: Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
Paweł Kuźdowicz: Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
Dorota Kuźdowicz: Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
Zbigniew Leszczyński: Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
Agnieszka Lew: Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
Grzegorz Lew: Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
Tomasz Lewandowski: Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
Mariusz Lisowski: Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
Małgorzata Macuda: Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa.....	386
Jarosław Mielcarek: Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
Daria Moskwa-Bęczkowska: Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
Andrzej Niemiec: Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
Maria Nieplowicz: Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

Edward Nowak: Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
Piotr Oleksyk: Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego	470
Ryszard Orliński: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
Michał Poszwa: Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie	487
Sabina Rokita: Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
Wanda Skoczylas: Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych	506
Magdalena Szydelko: Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego	519
Alfred Szydelko: Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza.....	529
Joanna Świerk: Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina	538
Piotr Urbanek: Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
Marcin Wierzbiński: Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce	570
Beata Zaleska: Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X	582

Summaries

Anna Balicka: Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise	30
Piotr Bednarek: Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives	41
Renata Bładacz: Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development	51
Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
Halina Buk: Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group	76
Jolanta Chluska: Standard costing in decision-making processes of healthcare units	86
Halina Chłodnicka: Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation	101
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Performance measurement in insurance activity.....	113

Marlena Ciecchan-Kujawa: The advisory function of the external audit and its perspectives	124
Dorota Czerwińska-Kayzer: A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
Michał Dyk: KPMG as an example of competence company.....	142
Izabela Emerling: Cost accounting and modern company management.....	153
Beata Iwasieczko: Business models and evaluation of the factors of their effectiveness	162
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
Elżbieta Jaworska: Specificity of error management in an enterprise	182
Jacek Jaworski: Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
Magdalena Jaworzyńska: Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
Marcin Jędrzejczyk: Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements	210
Ilona Kędzierska-Bujak: Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management by <i>hoshin kanri</i> method	229
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
Zbigniew Korzeb: Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
Mariola Kotłowska: Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value	263
Robert Kowalak: Production performance indicators in management reports.....	272
Marcin Kowalewski: Performance measurement subordinated to lean management	281
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities	294
Justyna Kujawska: Costs of unused resources in a hospital ward	303
Paweł Kuźdowicz: Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
Dorota Kuźdowicz: Planned cost accounting as a source of management information	323
Zbigniew Leszczyński: Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
Agnieszka Lew: Planning and accounting projects costs.....	343
Grzegorz Lew: Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
Tomasz Lewandowski: Use of information for cost management in the automotive industry	363

Mariusz Lisowski: Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency	375
Małgorzata Macuda: Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: The use of lean accounting in performance management	400
Jarosław Mielcarek: Analysis of target costing relevant elements	416
Daria Moskwa-Bęczkowska: Process management and its usefulness to cost management of public university	430
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations	439
Andrzej Niemiec: The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company	451
Maria Nieplowicz: The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów	461
Edward Nowak: Cost at various stages of company operation.....	469
Piotr Oleksyk: Evaluation in activity of local government units	477
Ryszard Orliński: The use of target costing in hospitals.....	486
Michał Poszwa: Tax cost management in a company	495
Sabina Rokita: Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects	505
Wanda Skoczylas: Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
Magdalena Szydelko: Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach	528
Alfred Szydelko: Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
Joanna Świerk: The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin	549
Piotr Urbanek: Agency problem in the decentralized model of management in a public university	558
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
Marcin Wierzbiński: The determinants of introducing the capacity market in energy industry	581
Beata Zaleska: Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

Edward Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: edward.nowak@ue.wroc.pl

KOSZTY W RÓŻNYCH SYTUACJACH DZIAŁALNOŚCI JEDNOSTEK GOSPODARCZYCH

Streszczenie: Prowadzenie jakiegokolwiek działalności gospodarczej przez przedsiębiorstwa jest związane z bieżącym ponoszeniem kosztów. Koszty te są przedmiotem pomiaru w systematycznym rachunku kosztów. W czasie funkcjonowania przedsiębiorstwa muszą dostosować się do zmian zachodzących w otoczeniu, a zwłaszcza do konkurencji. Takie zmiany także wpływają na kształtowanie się kosztów działalności przedsiębiorstwa. Ważnym zadaniem rachunku kosztów staje się ustalenie kosztów, jakie będą ponoszone jako skutek decyzji ukierunkowanych na dostosowanie się do nowych warunków. Zmiany w poziomie kosztów powinny być oceniane przez odniesienie do potencjalnych korzyści osiągniętych w rezultacie wprowadzonych udoskonaleń działalności. Głównym celem tego artykułu jest ukazanie wpływu różnych zdarzeń gospodarczych, które nie mają systematycznego charakteru, na kształtowanie się kosztów przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: zmiany w przedsiębiorstwie, koszty działalności, analiza koszty-korzyści.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.42

1. Wstęp

Problemy związane z kosztami ponoszonymi przez jednostki gospodarcze są zazwyczaj spowodowane czynnikami o charakterze długookresowym. Działalność gospodarcza prowadzona przez przedsiębiorstwa jest bowiem procesem odbywającym się w czasie. Taki pogląd jest rozpowszechniony w teorii i praktyce, natomiast nie ma on odpowiedniego odzwierciedlenia w analizie ponoszonych kosztów.

Działalność gospodarcza obejmuje przede wszystkim procesy, na które składają się czynności wykonywane systematycznie i ciągle. Są one związane z realizacją określonych zadań w ramach podstawowej działalności operacyjnej jednostki gospodarczej. Przy tym czynności te występują w logicznej kolejności oraz są łączone w działania i fazy procesu gospodarczego. Koszty związane z wykonywaniem działań w ramach podstawowej działalności operacyjnej są przedmiotem systematycznego rachunku kosztów i są one poddawane okresowym analizom.

W trakcie funkcjonowania przedsiębiorstwa występują także zdarzenia gospodarcze o charakterze incydentalnym i niesystematycznym. Niekiedy są to zdarzenia jednorazowe, w innych zaś przypadkach występujące wielokrotnie w czasie prowadzenia działalności, ale nieodznaczające się okresowością. Są to zdarzenia gospodarcze będące skutkami decyzji ekonomicznych podejmowanych *ad hoc* w reakcji na określone sytuacje. Takie zdarzenia gospodarcze wpływają także na poziom ponoszonych kosztów. Wymagają one jednakże odrębnego ujęcia w rachunku kosztów i powinny być poddawane analizie zgodnie z zasadą zarządzania przez wyjątki.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że istnieje potrzeba rozpatrywania kosztów w dłuższej perspektywie czasowej, na różnych etapach prowadzenia działalności gospodarczej oraz w określonych momentach lub okresach funkcjonowania przedsiębiorstwa. Kosztom działalności przedsiębiorstwa w specyficznych sytuacjach lub szczególnych momentach jego funkcjonowania jest poświęcony niniejszy artykuł. Głównym celem tego artykułu jest ukazanie wpływu różnych zdarzeń gospodarczych o charakterze niesystematycznym na poziom kosztów. Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że na poziom kosztów przedsiębiorstwa duży wpływ mają nie tylko działania wykonywane systematycznie, ale także zdarzenia gospodarcze występujące incydentalnie. Cel artykułu został osiągnięty na podstawie krytycznej analizy poglądów prezentowanych w literaturze z zakresu zarządzania kosztami.

2. Koszty początkowe a koszty końcowe

Zdarzenia gospodarcze występujące sporadycznie w trakcie funkcjonowania przedsiębiorstwa cechują niepowtarzalność lub brak cykliczności. Dlatego zdarzenia o takim charakterze wymagają specyficznego potraktowania, zgodnie z koncepcją zarządzania przez wyjątki. Uwaga ta odnosi się również do kosztów będących skutkami wystąpienia takich zdarzeń. Rozważania przeprowadzone w tym punkcie niniejszego artykułu dotyczą właściwie kosztów występujących w specyficznych sytuacjach, niezwiązanych z rutynowymi działaniami. Będą to tzw. koszty początkowe i koszty końcowe.

Koszty związane z rozpoczęciem działalności przez przedsiębiorstwo w każdym nowym segmencie są nazywane kosztami początkowymi. Koszty te są ponoszone w zasadzie jednorazowo lub przez określony czas przed rozpoczęciem nowego rodzaju działalności. Inaczej jest z kosztami operacyjnymi, które są ponoszone systematycznie w całym okresie prowadzenia podstawowej działalności operacyjnej. Koszty początkowe odznaczają się wysokim poziomem ryzyka ich zwrotu z przychodów, jakie będą prawdopodobnie osiągnięte dzięki wdrożeniu nowego segmentu działalności.

Pewną kategorią kosztów początkowych są tzw. koszty założycielskie. Koszty te są ponoszone na rzeczowe inwestycje produkcyjne w przypadku budowy nowych zakładów produkcyjnych czy też pawilonów handlowych. Oddawanie nowych

obiektów do użytkowania powoduje dodatkowo tzw. problem pierwszego roku. Pojawia się on wówczas, gdy występują pewne perturbacje związane z uruchomieniem obiektu i rozpoczęciem produkcji wyrobów czy sprzedaży towarów. Innym problemem mogą być opóźnienia w realizacji inwestycji, których skutkiem jest późniejsze rozpoczęcie produkcji i sprzedaży. Dochodzą do tego jeszcze takie problemy, jak opanowanie nowej technologii, nabycie doświadczenia przez pracowników itp. To wszystko powoduje stosunkowo wyższe koszty wytworzenia i sprzedaży w początkowym etapie działalności nowego obiektu.

Innymi przykładami kosztów początkowych związanych z rozpoczynaniem działalności w nowym segmencie mogą być:

- koszty badań i rozwoju związane z nowymi produktami,
- koszty przygotowania nowej produkcji,
- koszty wprowadzenia nowego produktu na rynek,
- koszty wejścia na nowe rynki,
- koszty ponoszone w celu zainicjowania sprzedaży nowego asortymentu.

Konieczność ponoszenia wysokich kosztów początkowych stanowi dla przedsiębiorstwa tzw. barierę na wejściu [Koch 1997, s. 30–32]. Dotyczy ona tych jednostek gospodarczych, które chcą prowadzić działalność w nowym segmencie. Koszty te są często bardzo wysokie i w dużym stopniu wpływają na poziom rentowności osiąganey w danym segmencie.

Rozpoczęcie działalności w nowym segmencie może przyczynić się do poprawy rentowności innych dotychczas prowadzonych rodzajów działalności. Tak może zdarzyć się wtedy, gdy nowy asortyment produktów będzie wytwarzany na danym wydziale przy tym samym poziomie ogólnych kosztów wydziałów. Wtedy ta sama kwota kosztów wydziałowych będzie odniesiona do większej liczby asortymentów, co przyczyni się do obniżenia jednostkowych kosztów wytworzenia. Podobnie może być z kosztami sprzedaży oraz z kosztami ogólnego zarządu w sytuacji, gdy zwiększy się asortyment produktów dostarczanych tym samym klientom przedsiębiorstwa.

Kosztami końcowymi są koszty, jakie ponosi przedsiębiorstwo w związku z zakończeniem działalności w określonym segmencie. Koszty te są ponoszone jednorazowo lub przez jakiś czas, po zakończeniu dotychczas prowadzonego segmentu działalności. Koszty końcowe powinny być pokryte z przychodów, jakie wcześniej osiągnęło przedsiębiorstwo z działalności operacyjnej. Koszty te stanowią niekiedy tzw. barierę na wyjściu dla przedsiębiorstw, które uważają, że rezygnacja z jakiegoś segmentu działalności będzie dla nich zbyt kosztowna [Koch 1997, s. 30–33]. W takiej sytuacji dochodzi jednakże do utrzymywania mało rentownych segmentów działalności czy też nadwyżki zdolności produkcyjnych.

Zaprzeszanie prowadzenia działalności w pewnym segmencie może przyczynić się do powstania niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, np. hal produkcyjnych, maszyn i urządzeń produkcyjnych. W takiej sytuacji dokonuje się tzw. dez-inwestycji, tzn. następuje likwidacja środków trwałych, których nie można wykozystać w inny sposób. Wówczas nieumorzona wartość środków trwałych zostaje

wpisana w koszty pozostałej działalności operacyjnej. W dalszej perspektywie czasowej przyczynia się to jednakże do poprawy rentowności podstawowej działalności operacyjnej. Niekiedy zwolnione zdolności produkcyjne, po pewnych przystosowaniach, mogą być wykorzystane do prowadzenia innego rodzaju działalności, co jednakże wiąże się z koniecznością poniesienia kosztów przystosowania środków trwałych do nowych zadań. W pewnych sytuacjach muszą być dokonane zwolnienia pracowników, co się wiąże z wypłatami odpraw, a ponadto obowiązują ustawowe okresy wypowiedzenia, w których pracownicy otrzymują wynagrodzenia obciążające koszty działalności. Zaniechanie jakiegoś segmentu działalności może też powodować koszty związane z ochroną środowiska, recyklingiem, rekultywacją terenu, remontami budynków i hal produkcyjnych, długookresowymi umowami o dzierżawę nieruchomości, dokonywaniem napraw gwarancyjnych.

3. Koszty przestawiania się

Przedsiębiorstwa muszą dostosowywać swą działalność do zmian zachodzących w otoczeniu. Jest to spowodowane zmieniającymi się gustami klientów i ich oczekiwań co do oferowanych produktów. Dla utrzymania osiągniętej produkcji na rynku ważne jest także dorównanie rosnącej konkurencji. Aby sprostać tym procesom, przedsiębiorstwa muszą wprowadzać zmiany w działalności, polegające m.in. na przestawieniu się na inny rodzaj działalności czy też inny sposób jej prowadzenia. To powoduje konieczność ponoszenia tzw. kosztów przestawienia się.

Kosztami przestawienia się, nazywanymi inaczej kosztami zmiany (*switch costs*), są te koszty, które ponosi przedsiębiorstwo w związku ze zmianą jednego wariantu działalności na drugi. Koszty te są ponoszone zazwyczaj na początku wdrożenia nowego wariantu, niekiedy zaś także w czasie kontynuowania działalności. Koszty przestawiania się bywają często bardzo wysokie, mimo że osiąga się identyczne lub większe korzyści z tytułu zmiany wariantu. Dlatego koszty te są pewnym ograniczeniem przy podejmowaniu decyzji dotyczących zmian wariantu działalności. Mogą one być przyczyną tzw. uwięzienia w dotychczasowym wariantcie prowadzenia działalności, i to niekiedy przez dłuższy okres.

Przykładem kosztów przestawienia się mogą być koszty związane ze zmianą dostawcy materiałów. Zdarza się to zazwyczaj przy niższej cenie nabycia materiałów oferowanej przez nowego dostawcę, niekiedy nawet znacznie różniącej się od płaconej dotychczasowemu dostawcy. Często jednakże koszty zmiany dostawcy bywają bardzo wysokie i nie rekompensują ich różnice w cenie nabycia materiałów. Może bowiem być tak, że dotychczasowy dostawca poznał już dobrze specyfikę działalności przedsiębiorstwa, dzięki czemu jego dostawy są odpowiednie co do wymogów i na czas. Nowy dostawca potrzebuje natomiast czasu na poznanie działalności prowadzonej przez odbiorcę, tak aby mógł uwzględnić jego specyficzne potrzeby zaopatrzeniowe. To może spowodować zakłócenia w przebiegu procesu produkcyjnego w przedsiębiorstwie producenta związane z dostosowaniem się nowego dostawcy do wymogów działalności.

Innym przykładem kosztów przestawienia się są koszty, jakie ponosi przedsiębiorstwo w związku ze zmianą klientów. W celu utrzymania trwałych relacji z klientami przedsiębiorstwo ponosi różne koszty, nazywane kosztami klienta¹. Poziom tych kosztów zależy w pewnym stopniu od rodzaju klienta oraz jego specyficznych potrzeb. Przy tym okazuje się, że szczególnie wysokie koszty przedsiębiorstwa ponoszą na zdobycie nowych klientów. Są to głównie koszty specjalnych promocji i reklamy, rozwoju produktów i kontaktów z klientami. Tak więc zdobycie nowego klienta, w razie rezygnacji ze współpracy z dotychczasowymi, zazwyczaj kosztuje przedsiębiorstwo bardzo dużo i zwrot kosztów wymaga dłuższego czasu. Tylko utrzymanie relacji z nowo pozyskanym klientem w dłuższym okresie może przedsiębiorstwu zrekompensować koszty poniesione na jego pozyskanie.

Jeszcze innym przykładem kosztów przestawienia się są koszty związane ze zmianą technologii produkcji stosowanej przez przedsiębiorstwa, wymuszone przez postęp techniczny. Nowe technologie są zazwyczaj droższe, jeśli chodzi o cenę ich nabycia lub koszt wytworzenia, w porównaniu z technologiami starszymi. Dochodzą do tego jeszcze większe koszty utrzymania, obsługi i amortyzacji. Nowe technologie są zazwyczaj bardziej nowoczesne, bardziej wydajne, mniej zawodne, mniej energochłonne niż te starsze. Ważne jest zatem, aby wyższe ceny nabycia lub koszty wytworzenia nowych technologii zostały zwrócone z korzyści osiągniętych dzięki ich niezawodności, większej wydajności i oszczędności w zużyciu energii i innych czynników produkcji.

Przedsiębiorstwa doskonalą także swoje struktury organizacyjne, systemy informacyjne oraz systemy zarządzania. Wszystkie zmiany w tym zakresie wymagają zazwyczaj ponoszenia kosztów ich wprowadzenia. W tym przypadku ważne jest, aby koszty dokonywanych zmian nie przewyższały przyszłych korzyści płynących z udoskonalenia funkcjonowania przedsiębiorstwa. Tak więc również zmiany funkcjonowania systemów powinny być oceniane na podstawie analizy kosztów-korzyści przeprowadzonej w dłuższym okresie.

Analiza kosztów przestawienia się prowadzi do bardzo ważnego wniosku: koszty zawsze powinny być różnicowane. Należy zatem zawsze porównywać koszty wprowadzenia nowego wariantu działania z kosztami wariantu dotychczasowego. Wymaga to przeprowadzenia długookresowej analizy kosztów, rozszerzonej o analizę koszty-korzyści. Tylko wtedy można ocenić zasadność projektowanych zmian w dotychczasowej działalności przedsiębiorstwa.

Pewnym szczególnym przypadkiem przestawienia się w działalności przedsiębiorstwa są decyzje dotyczące jednorazowego wytworzenia wyrobów lub świadczenia usług na specjalne zamówienia klientów. Wytwarzanie specjalnych produktów o charakterze niepowtarzalnym wymaga spełnienia specyficznych wymagań. Jest to związane z ponoszeniem dodatkowych kosztów np. specyfikacji i kontroli jakości czy obsługi klientów. To powoduje, że jednostkowe koszty własne specjalnych

¹ Koszty klienta są omówione w części 4 niniejszej pracy.

produktów są stosunkowo wysokie. Aby zapewniona była ich rentowność, powinny one być pokryte przez odpowiednio wyższe ceny sprzedaży [Nowak 2011, s. 68]. Innym rozwiązaniem może być osiągnięcie wyższej rentowności przez inne produkty sprzedawane temu samemu klientowi. Problem ten może być też rozpatrywany z punktu widzenia szerszego zagadnienia, jakim są koszty relacji z klientami, które są przedmiotem rozważań w następnym punkcie tego artykułu.

4. Koszty a fazy relacji z klientami

W celu sprostania rosnącej konkurencji przedsiębiorstwa powinny utrzymywać odpowiednie relacje z klientami. Z punktu widzenia ponoszonych kosztów i osiągniętych przychodów ważne jest, aby relacje te miały długookresowy charakter. Kształtowanie odpowiednich relacji z klientami, ukierunkowane na osiąganie możliwie wysokich z nich korzyści finansowych, jest istotą koncepcji zarządzania relacjami z klientami. Szczególne miejsce w tej koncepcji zajmuje rachunek kosztów klienta.

Kosztami klienta są te wszystkie koszty, jakie ponosi przedsiębiorstwo w związku z utrzymaniem relacji z określonym klientem lub grupą klientów [Nowak, Wierzbowski 2010, s. 348]. Tak więc kosztami klienta są koszty przyporządkowane poszczególnym indywidualnym klientom lub określonym grupom klientów. Koszty te są wyodrębnione z ogółu kosztów działalności przedsiębiorstwa. W szerokim znaczeniu koszty klienta obejmują dwie grupy kosztów: koszty wytworzenia produktów dostarczanych klientowi oraz koszty nieprodukcyjne związane ze współpracą z danym klientem. W wąskim znaczeniu jako koszty klienta traktuje się drugą grupę wymienionych kosztów. Tej grupy kosztów będą dotyczyły dalsze rozważania w niniejszym punkcie artykułu.

Na koszty utrzymania relacji z klientami składają się różne pozycje kosztów grupowanych w układzie rodzajowym lub kalkulacyjnym w ramach systematycznego rachunku kosztów [Nowak, Wierzbowski 2010, s. 344, 345]. Koszty te mogą być zgrupowane następująco [Hilton i in. 2008, s. 224–229]:

- koszty sprzedaży,
- koszty marketingu,
- koszty dystrybucji,
- koszty ogólne.

Takie ujęcie kosztów klientów jest niewystarczające na potrzeby zarządzania relacjami z klientami. Nie dostarcza ono bowiem informacji o kosztach, jakie są ponoszone na współpracę z konkretnymi klientami lub grupami klientów. Aby to było możliwe, należy zastosować indywidualne podejście do poszczególnych klientów lub ich grup. Ważne jest także ujmowanie kosztów według etapów utrzymywania relacji z klientami. Koszty te powinny być wyodrębnione z ogółu nieprodukcyjnych kosztów działalności przedsiębiorstwa, tj. kosztów sprzedaży i kosztów ogólnego zarządu.

Biorąc pod uwagę fazy utrzymywania relacji z klientami, można wyróżnić cztery grupy kosztów klienta [Ness i in. 2001]:

- koszty pozyskania klienta,
- koszty dostarczania produktów klientowi,
- koszty obsługi klienta,
- koszty zatrzymania klienta.

Nieco odmienna klasyfikacja kosztów klientów uwzględnia etapy współpracy klientem. W tym przypadku wyróżnia się trzy następujące grupy kosztów klienta [Blattberg i in. 2004, s. 62, 63]:

- koszty pozyskania klienta,
- koszty utrzymania klienta,
- koszty sprzedaży dodatkowej.

W obydwu przedstawionych klasyfikacjach kosztów klienta zostały wyróżnione na pierwszym miejscu koszty pozyskania klienta. Są to koszty, jakie ponosi przedsiębiorstwo na pozyskiwanie nowych klientów. Ich przykłady zostały przytoczone w poprzedniej części niniejszego artykułu. Szacuje się, że pozyskiwanie nowych klientów wymaga ponoszenia znacznie wyższych kosztów niż utrzymanie klientów aktualnych [Swift 2001, s. 9]. Duża rotacja klientów skutkuje zatem dla przedsiębiorstwa wysokimi kosztami pozyskiwania nowych klientów. Dochodzą do tego jeszcze koszty utraconych korzyści, związane ze spadkiem przychodów ze sprzedaży klientom, którzy zerwali relacje z przedsiębiorstwem.

Koszty utrzymania relacji z różnymi klientami zazwyczaj kształtują się na odmiennym poziomie. Ze względu na poziom kosztów obsługi wyróżnia się dwie grupy klientów [Kaplan, Cooper 2000, s. 238, 239]:

- o wysokich kosztach obsługi,
- o niskich kosztach obsługi.

Koszty obsługi klientów z pierwszej grupy przyczyniają się do zmniejszenia osiąganych wyników ze sprzedaży. Natomiast koszty obsługi klientów z drugiej grupy przynoszą przedsiębiorstwu większe zyski ze sprzedaży produktów lub towarów.

5. Zakończenie

Koszty ponoszone przez jednostki gospodarcze są skutkiem decyzji zarówno operacyjnych, jak i strategicznych. Na kształtowanie się kosztów wpływają decyzje ukierunkowane na systematyczne wykonywanie zadań gospodarczych i decyzje powzięte w reakcji na występujące określone sytuacje. Chodzi tu zwłaszcza o dostosowanie się do zmian zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstwa. Tak więc poziom kosztów przedsiębiorstwa zależy od decyzji nie tylko o charakterze rutynowym, ale także podejmowanych w różnych specyficznych okolicznościach. Koszty powinny być zatem traktowane jako skutki decyzji dotyczących reakcji na działania konkurencji oraz dostosowania się do zmieniających się warunków prowadzenia działalności [Brokemper 1998].

Tradycyjny rachunek kosztów zajmuje się głównie pomiarem kosztów ponoszonych na bieżąco w związku z prowadzeniem podstawowej działalności operacyjnej. Potencjalne możliwości redukcji kosztów i wzrostu wyników tkwią także w dokonywaniu różnych zmian w dotychczasowej działalności i wykorzystywaniu występujących szczególnych okoliczności. Wymaga to rozpoznania kosztów i identyfikacji czynników kosztotwórczych na różnych etapach funkcjonowania przedsiębiorstwa. Ważne jest także ustalenie kosztów związanych z wprowadzeniem różnych zmian w przedsiębiorstwie. W aktualnych uwarunkowaniach prowadzenia działalności gospodarczej są one jednym z podstawowych czynników sukcesu w biznesie.

Literatura

- Blattberg R.C., Getz G.C., Thomas J.S., 2004, *Klient jako kapitał*, MT Biznes, Czarnów.
- Brokemper A., 1998, *Strategieorientiertes Kostenmanagement*, Controlling, nr 5.
- Doyle D.P., *Kontrola kosztów. Element zarządzania strategicznego*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.
- Hilton R.W., Maher M.W., Selto F.H., 2008, *Cost Management. Strategies for Business Decisions*, McGraw-Hill, London.
- Kaplan R.S., Cooper R., 2000, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków.
- Koch R., 1997, *Słownik zarządzania i finansów. Narzędzia, terminy, techniki od A do Z*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków.
- Ness J.A., Schroeck M.J., Letendre R.A., Douglas W.J., 2001, *The role of ABM in measuring customer value. Part two*, Strategic Finance, vol. 82.
- Nowak E., 2011, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Nowak E., Wierziński M., 2010, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Swift R.S., 2001, *Accelerating Customer Relationship. Using CRM and Relationship Technologies*, Prentice Hall, London.

COST AT VARIOUS STAGES OF COMPANY OPERATION

Summary: Every form of economic activity generates cost over time. The cost incurred at various stages of company operation is subject to measurement, and is reported in cost accounting documents. In their economic activities, companies have to adjust to the changes in business environment and keep up with the competition. These activities may result in the elevated cost. One of the most important functions of cost accounting is to calculate the cost of decisions concerning the company's adaptation to such changes. Cost fluctuations should be analysed in relation to potential benefits that may result from specific operational improvements and modifications. This paper presents the impact of non-systematic economic occurrences on the level and structure of cost incurred by economic entities.

Keywords: changes in companies, operational cost, cost-benefit analysis.