

Krzysztof Frydziński

REFERENCYJNY MODEL RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ – WDROŻENIE I ZASTOSOWANIE DO ZARZĄDZANIA PRZEDSIĘBIORSTWEM

Słowa kluczowe: rachunek kosztów działań, wdrożenie rachunku kosztów, rachunek marżowy

REFERENCE MODEL OF ACTIVITY-BASED COSTING - IMPLEMENTATION AND APPLICATION TO BUSINESS MANAGEMENT

Keywords: Activity-Based Costing, cost accounting implementation, contribution margin income statement

Wstęp

Współczesne zarządzanie przedsiębiorstwem to reagowanie w odpowiednim czasie i w odpowiedni sposób na zmieniającą się rzeczywistość. Podstawą podejmowania decyzji jest przetwarzanie informacji, czyli pozyskiwanie i analizowanie otrzymanych wyników, zdarzeń i faktów w taki sposób, aby stały się one pomocne w zarządzaniu. Analizie poddaje się najczęściej zdarzenia gospodarcze zarejestrowane w systemach sprzedażowych, magazynowych, planistycznych i finansowo-księgowych. Są one mierzalne i łatwo poddają się dalszej obróbce.

Pomimo świadomości wagi informacji w zarządzaniu, znakomita większość współczesnych przedsiębiorstw polskich – szczególnie średnich i małych – nie analizuje zbyt dokładnie posiadanych informacji ograniczając się do danych księgowych, najczęściej w układzie wymaganym przez ustawę o rachunkowości oraz bardziej lub mniej rozbudowaną rachunkowość zarządczą. Najczęściej największy nacisk kładzie się na analizę kosztów bezpośrednich – takich jak materiały czy personel bezpośrednio zaangażowany w proces produkcyjny. Koszty pośrednie traktując zazwyczaj jak jedną grupę, której nie da się kontrolować na bardziej szczegółowym poziomie. Takie rozwiązania przyjmowane są z uwagi na łatwość ich implementacji. Niestety daje to jedynie bardzo ogólny obraz rzeczywistości, gdyż w tradycyjnych metodach rachunku kosztów bardziej szczegółowe alokacje kosztów, które obrazują rzeczywiste zaangażowanie zasobów przedsiębiorstwa są niewykonalne.

Prawidłowo skonstruowany model rachunku kosztów w przedsiębiorstwie ma na celu identyfikację i pomiar kosztów oraz ich odpowiednią kwalifikację przyczynowo-skutkową. Tradycyjne systemy rachunku kosztów ze swej natury posiadają ograniczenia, które uniemożliwiają właściwą alokację kosztów. Wraz ze wzrostem konieczności szerszego wykorzystywania rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie, zaczęły powstawać nowe koncepcje. Jedną z nich jest rachunek kosztów działań. Struktura rachunku kosztów działań umożliwia nie tylko właściwą kalkulację kosztów wytwarzanych przez organizację produktów i usług, ale przede wszystkim dostarczanie informacji o kosztach ponoszonych przy realizacji określonych celów przedsiębiorstwie, jednakże jego wdrożenia są drogie i czasochłonne.

Celem artykułu jest zapoznanie czytelnika z autorskim referencyjnym modelem rachunku kosztów działań jaki został opracowany. Proces wdrożenia modelu zakładał stworzenie narzędzi niezbędnych do świadczenia usługi nisko-kosztowego, szybkiego wdrażania wysokowydajnego modelu rachunku kosztów, który może zostać wykorzystany do zarządzania podmiotem, a także pozwala na porównywanie wielu parametrów i wskaźników procesowych spółki z innymi podmiotami – co jest możliwe dzięki zastosowaniu uniwersalnego narzędzia w przedsiębiorstwach z różnych branż.

1. Wdrożenie i zastosowanie do zarządzania przedsiębiorstwem referencyjnego modelu rachunku kosztów działań

Z uwagi na brak wystarczająco uszczegółowionej informacji o procesach (głównie towarzyszących produkcji) z jednej strony oraz zbytniego uproszczenia podziału kosztów w oparciu o klucze podziałowe (według miejsc powstawania kosztów) z drugiej, powstała potrzeba zarządzania w ujęciu procesowym. Konsekwencją przejścia od myślenia statycznego do procesowego jest koncepcja rachunku kosztów działań zwana ABC od angielskiego Activity-Based Costing. Jej innowacyjność polega po pierwsze na spojrzeniu na koszty przez pryzmat działań, zasobów, produktów, klientów oraz innych obiektów kosztowych, aby następnie poprzez analizę przyczynowo-skutkową móc rozpoznać relacje pomiędzy czynnikami powstawania kosztów a działaniami. Metoda ta zakłada, że każdemu z czynników można przypisać jakiś koszt lub część kosztu. Przy tym podejściu każdą pozycję kosztową wiąże się w sposób przyczynowo-skutkowy z tym, co dzieje się w przedsiębiorstwie. To inne spojrzenie niż w rachunku kosztów zmiennych, gdzie część kosztów uznawana jest za stałe, niezależne od aktywności przedsiębiorstwa. System ten zakłada, że „bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów w przedsiębiorstwie są nie wytwarzane produkty, lecz wykonane w przedsiębiorstwie procesy”¹. R.L. Manganelli i M.M. Klein podają definicję procesu jako „ciąg powiązanych ze sobą działań, prowadzących do przekształcenia wszelkich nakładów w produkt procesu”². Działanie zaś jest „jednostką powtarzalnej pracy wykonywanej w przedsiębiorstwie, podczas której wykorzystywane są zasoby ekonomiczne przedsiębiorstwa”³.

Rachunek kosztów ABC umożliwia właściwą alokację kosztów, bardzo zbliżoną do rzeczywistej, jednakże jego wdrożenia są drogie i czasochłonne – przeciętne wdrożenie zajmuje ok. 1 roku, a najbardziej pracochłonne jest zbieranie danych o tzw. nośnikach kosztów (czyli wagach określających faktyczne zużycie kosztów na badaną jednostkę). Obecnie najczęściej implementowane metodyki ABC są bardzo szczegółowe, przygotowywane dla każdego z przedsiębiorstw „na miarę” i przez to specyficzne dla danej firmy, co skutkuje wzrostem kosztów zaprojektowania modelu oraz jego ograniczoną użytecznością dla benchmarkingu.

R.S. Kaplan i S.R. Anderson zwrócili uwagę na następujące problemy związane z wdrożeniem i utrzymaniem rachunku kosztów działań⁴:

- 1) czaso- i kosztochłonny proces gromadzenia danych o zaangażowaniu zasobów do poszczególnych działań,
- 2) oparcie kalkulacji na subiektywnych i trudnych do zweryfikowania danych (przede wszystkim o czasie pracy pracowników),
- 3) kosztochłonny proces gromadzenia, przetwarzania i raportowania danych,
- 4) mała elastyczność modelu i trudność dostosowania do zmieniających się warunków otoczenia,
- 5) brak poprawności w sytuacji, gdy model nie uwzględniał możliwych niewykorzystanych zdolności produkcyjnych⁵.

¹ Nowak E. (red.), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2004, s.162.

² *ibidem*, s.166.

³ Świdorska G.K. (red.), *Obiektowy rachunek kosztów działań — koncepcja i wykorzystanie*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2004, s.13.

⁴ Kaplan R.S., Anderson S.R., *The Innovation of Time-Driven Activity-Based Costing*, Cost Management, marzec/kwiecień 2007, s. 8.

⁵ Warto zwrócić uwagę, że w niektórych opracowaniach (np. Karmańska A. (red.) *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006., s. 797) wskazuje się brak możliwości określania poziomu nieefektywności zasobów jako typową cechę klasycznej koncepcji rachunku kosztów działań co stoi w sprzeczności z opracowaniami: Kaplan R.S., Cooper R., *Cost and effect: using integrated systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston 1998, oraz Kaplan R.S., Cooper R., *How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs*, „Management Accounting”, kwiecień 1988, jak również Atkinson A.A., Kaplan R.S., Young S.M., *Management Accounting*,

Przyjęto hipotezę, że - podobnie jak w przypadku rachunkowości zarządczej - możliwe jest wprowadzenie rachunku kosztów ABC w uproszczonej postaci w zróżnicowanych przedsiębiorstwach w sposób łatwy i bez dużego nakładu pracy. Jeżeli to stałoby się możliwe, to należałoby postawić kolejną hipotezę, że uproszczony rachunek kosztów ABC w oparciu o model referencyjny daje możliwość porównywania przedsiębiorstw.

Przy tak postawionych hipotezach badawczych, należy przygotować metodykę, która umożliwi wieloaspektową ocenę czynników mających wpływ na efektywność działalności przedsiębiorstwa z uwzględnieniem specyfiki rynku, na którym działa. Dodatkową istotną cechą wypracowanej metodyki powinna być jej uniwersalność oraz łatwość we wdrożeniu w różnych przedsiębiorstwach, przekładająca się na szybkość i zunifikowany proces wdrożenia.

1.1. Metodologia badania

W badaniu zastosowano autorską metodę wdrożeniową: przyjęta w niej macierzowa metoda identyfikacji nośników kosztów i kalkulacji alokacji umożliwia szybkie stworzenie modelu rachunku kosztów zawierającego zunifikowane, ale też charakterystyczne dla większości firm grupy działań, które są obiektami kosztowymi pierwszego etapu alokacji umożliwiając alokację kosztów ogólnych. Niejako punktem wyjścia stało się nie traktowanie każdej firmy w sposób zindywidualizowany i próba opisanie specyfiki jej działalności, lecz bazowanie na podobieństwach zaobserwowanych w niemal wszystkich firmach.

Badanie zostało skierowane do grupy przedsiębiorstw spełniających następujące kryteria:

- 1) przedsiębiorstwa produkcyjne lub dystrybucyjne (dla przedsiębiorstw, których działalność była zdywersyfikowana pomiędzy produkcję i dystrybucję – do badania kwalifikowano część, której udział w przychodach był przeważający),
- 2) w firmie musiało być realizowanych przynajmniej 75% działań zdefiniowanych w modelu,
- 3) roczne obroty kształtowały się na poziomie minimum 5 mln zł w ostatnim zamkniętym roku budżetowym,
- 4) zatrudnienie wg stanu na dzień badania musiało wynosić minimum 20 osób, przy czym do zatrudnienia wliczono stałych pracowników i współpracowników zatrudnionych na umowę zlecenie, umowę o dzieło lub umowę cywilno-prawną.

Do analizy zakwalifikowano 60 firm produkcyjnych, dystrybucyjnych i produkcyjno-dystrybucyjnych prowadzących działalność w Polsce i w momencie badania nie będących w stanie upadłości. Badanie przeprowadzane było w okresie od kwietnia 2013 do marca 2015 roku. Projekt zakładał analizę procesów opartą o analizę kosztów działań ABC dla 12 zamkniętych miesięcy, okres ten był dla całej próby ruchomy i objął łącznie zakres od kwietnia 2012 roku do grudnia 2014 roku.

W początkowej fazie założono, że badane firmy muszą prowadzić pełną księgowość. Ze względu jednak na to, że do próby tej zakwalifikowała się firma spełniająca powyższe warunki, ale prowadząca księgę przychodów i rozchodów przeprowadzono w niej analizę procesów. To studium przypadku pozwoliło na wykazanie, że uproszczony model rachunku wyników oparty o analizę kosztów działań ABC jest możliwy do zastosowania również w firmach prowadzących uproszczoną księgowość. Badanie przeprowadzone było w dwóch głównych etapach:

- 1) analiza struktury zatrudnienia, rozpisanie jej na działania, wycena tych działań rozumiana jako % zaangażowania poszczególnych zespołów i / lub pracowników w działania,
- 2) analiza kosztów wyodrębnionych zespołów w podziale na koszty osobowe i nieosobowe.

Opracowany został szablon ankiety, za pomocą której można było opisać procesy pośrednie realizowane w większości firm produkcyjnych i dystrybucyjnych. Lista działań została zbudowana tak,

Pearson, Upper Saddle River 2000. Niemniej jednak warto zauważyć wzrost znaczenia tego obszaru kalkulacji kosztów.

aby była łatwa do zrozumienia. Wyodrębniono uniwersalną strukturę zatrudnienia, którą można łatwo zmapować na zdefiniowane w modelu działania i procesy. Część ankiety zbierająca informacje o zatrudnieniu i przekładająca strukturę zatrudnienia na działania (opisane w modelu) została tak skonstruowana, aby firma wypełniająca ankietę miała możliwość wyodrębnić dla każdej komórki wszystkie działania, które są w niej realizowane. W efekcie nie było problemów z wpisaniem każdej firmy w zdefiniowany model.

Zmapowane na zespoły i działania wg modelu referencyjnego, komórki organizacyjne były wyceniane. Firmy miały podać koszty w podziale na osobowe i nieosobowe dla poszczególnych komórek. Taki układ nie był wciąż zgodny z najczęściej prowadzoną analityką podziału kosztów w księgowości badanych firm, ale okazał się zrozumiały i łatwy do przełożenia z pomocą analityków.

Rozpisana na działania struktura badanych przedsiębiorstw i zebrana po działaniach w zespoły zdefiniowane w modelu referencyjnym, a następnie wyceniona przy wykorzystaniu wyżej wymienionych alokacji, pozwoliła na szczegółowe opisanie wyników działalności na poszczególne marże.

1.2. Zaobserwowane wyniki wdrożenia referencyjnego modelu rachunku kosztów

Badania przeprowadzone na wybranej grupie przedsiębiorstw pokazały, że możliwe jest wprowadzenie tzw. referencyjnego modelu rachunku kosztów, pozwalającego na spojrzenie na różnorodne przedsiębiorstwa w sposób ujednoczony – przynajmniej w odniesieniu do części ich działalności. W toku badania opracowano matrycę służącą do zbierania danych, które właściwie we wszystkich przedsiębiorstwach są bardzo podobnie grupowane. Ujednoczenie polegało głównie na opracowaniu słownika procesów i działań pozwalającego sprowadzić opis funkcjonowania wszystkich badanych podmiotów do wspólnego mianownika. Na tej podstawie przygotowany został referencyjny model rachunku kosztów działań adekwatny dla przedsiębiorstw dystrybucyjnych i produkcyjnych. Model umożliwia analizowanie kosztów poszczególnych procesów i działań, z uwzględnieniem podstawowych grup zasobów uczestniczących w ich realizacji. Ponadto daje on możliwość wyodrębnienia kosztów niewykorzystanego potencjału i ich oszacowanie dla wybranych procesów.

Etap przygotowania danych do zasilenia modelu referencyjnego obejmuje dwa główne działania:

- 1) analiza struktury zatrudnienia – uwzględniająca przypisanie poszczególnych grup pracowników do działań poprzez wskazanie, jaki procent czasu pracy jest na nie poświęcany; w toku badań empirycznych wykazano, że najlepszą jakość danych otrzymuje się przy zaangażowaniu w tę czynność poszczególnych pracowników opisujących własną pracę,
- 2) podział kosztów wyodrębnionych zespołów na koszty osobowe i nieosobowe – tutaj podstawę stanowią dane z systemu finansowo-księgowego uzupełnione o analizę dokumentów księgowych, która pozwala na pozyskanie danych bardziej szczegółowych niż księgowane na kontach.

Oba etapy realizowane są z wykorzystaniem narzędzia zbudowanego w oparciu o uniwersalną strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa. Z uwagi na zróżnicowane struktury organizacyjne przedsiębiorstw zachowano możliwość modyfikacji w ramach zdefiniowanych grup działań i procesów. W praktyce umożliwiło to ujęcie w modelu przypadków, kiedy określona komórka realizuje działania wykraczające poza jej typowy zakres odpowiedzialności – przykładowo: zespół księgowości oprócz działań związanych z administrowaniem przedsiębiorstwem zamawia towary i materiały, zajmuje się marketingiem czy wsparciem produkcji. W badanej próbie pozwoliło to w łatwy sposób oddać zróżnicowanie struktury organizacyjnej wszystkich przedsiębiorstw.

Przy alokowaniu kosztów poszczególnych zespołów przyjęto zasadę wynikającą z wariantu rachunku kosztów działań sterowanego czasem (ang. Time-Driven ABC), że koszty generowane są głównie przez pracowników w związku z wykonywanymi przez nich działaniami. Koszty w podziale na poszczególne zespoły i pracowników zostały zatem alokowane na poszczególne realizowane przez nich działania i procesy proporcjonalnie do wskazanego zaangażowania czasowego.

W wyniku zrealizowanych kroków – rozpisania działalności przedsiębiorstwa na działania, podziału kosztów na zespoły oraz określenia czasowego zaangażowania zespołów w poszczególne działania – pozwoliła na szczegółowe opisanie wyników działalności na poszczególne marże:

- 1) Marża 1 – po kosztach bezpośrednich produktów,
- 2) Marża 2 – po kosztach pośrednich produktów,
- 3) Marża 3 – po kosztach obsługi klientów,
- 4) Marża 4 – po kosztach obsługi klientów potencjalnych,
- 5) Marża 5 – po kosztach ogólnozakładowych,
- 6) Marża 6 – po kosztach niewykorzystanych zasobów.

Na każdym poziomie zostały przypisane odpowiednie działania wraz z ustalonymi dla nich kosztami. Przykładowy rachunek marżowy wraz z rozwiniętą do poziomu działań marżą trzecią przedstawia Rysunek 1.

Rysunek 1. Rachunek marżowy z „rozwiętą” marżą 3 – kosztami obsługi klienta

Rachunek Zysków i Strat dla Produktów

Okres	All
Zakres	RMWW
Układ	Produkt-Klient

Etykiety wierszy	Wartości			
	Koszt RM	Marża	Mn/P	
Przychód		0	8 628 865	1,00
M1-koszty bezpośrednie	6 074 895	2 553 970		0,30
M2-koszty pośrednie produktu	115 361	2 438 609		0,28
M3-koszty obsługi klienta	1 161 733			
Kompletacja dostaw				
Zespół Magazynu Indeksów	23 590			
Obsługa sprzedaży				
Księgowość i Finanse	101 712			
Planowanie transportu do klienta				
Zespół Transportu	23 933			
Pozyskiwanie zamówień				
Zespół Handlowy	54 365			
Transportowanie do klienta				
Spedycja	530 996			
Zespół Transportu	89 749			
Utrzymanie relacji z klientami				
Koszty Ogólnego Zarządu	33 643			
Zespół Handlowy	174 089			
Wsparcie pozabonusowe klientów				
Wsparcie Pozabonusowe Klientów	35 245			
Wysyłka indeksów				
Zespół Magazynu Indeksów	94 409			
WYNIK PO MARŻY 3		1 276 876		0,15
M4-obsługa klientów potencjalnych	253 141	1 023 735		0,12
M5-koszty ogólnozakładowe	712 573	311 162		0,04
M6-koszty niewykorzystane	222 648	88 514		0,01

Źródło: Dane przykładowe - Opracowanie FiM Consulting.

Prezentowane wyniki należałoby porównać do tradycyjnego rachunku kosztów pełnych. W takim modelu najczęściej poza kosztami bezpośrednimi i kosztami ogólnego zarządu analizuje się jedynie koszty sprzedaży ogółem. Przy powyższej klasyfikacji, zastosowanej w referencyjnym modelu rachunku kosztów, kierowano się możliwością zdiagnozowania kosztów i przyporządkowania ich produktom, a następnie klientom stosując kryterium coraz mniejszej szczegółowości.

Ważnym elementem, który nie jest powszechnie stosowany wśród polskich przedsiębiorstw, jest spojrzenie na proces sprzedaży jako zbiór działań ukierunkowanych na szerokorozumianą obsługę obecnych klientów, jak również na działania, których koszty są ponoszone, ale niekoniecznie muszą przynosić skutek w postaci zwiększenia sprzedaży. Świadomość tych kosztów pozwala na ocenę efektywności procesu sprzedaży. W zaprezentowanym na Rysunku 1 rachunku marżowym ma to swoje odzwierciedlenie w:

- 1) marży 3 wyznaczonej po kosztach obsługi klienta, która uwzględnia koszty sprzedaży związane z dotychczasowymi klientami przedsiębiorstwa (związane z takimi działaniami jak utrzymanie relacji z klientami, pozyskiwanie zamówień i obsługa sprzedaży),
- 2) marży 4 wyznaczonej po kosztach klientów potencjalnych, uwzględniające koszty pozyskiwania nowych klientów oraz koszty ogólnych działań marketingowych niezwiązanych z konkretnym produktem czy klientem.

Kolejnym ważnym obszarem, często nieanalizowanym w przedsiębiorstwach, są koszty niewykorzystanych zasobów. Zarządzający zazwyczaj mają świadomość, że posiadane zasoby mogą nie być optymalnie wykorzystywane, ale nie potrafią zwymiarować tej straty. Wykorzystując model referencyjny przedsiębiorstwo ma szansę podjąć taką próbę i przy jego zastosowaniu wyznaczyć koszty niewykorzystanych zasobów w działaniach sprzedażowych i magazynowych. Dokładność tych obliczeń zależy od jakości i szczegółowości dostarczonych przez firmę danych i opiera się zawsze na analizie czasów standardowych w działaniach wyliczonych w modelu referencyjnym.

Zastosowanie procesowego podejścia i kalkulacja kosztów zgodnie z założeniami referencyjnego modelu rachunku kosztów działań pozwala firmie wejść na kolejny, wyższy poziom świadomego zarządzania i podejmować decyzje w oparciu o dokładniejszą wiedzę na temat swoich produktów, klientów i kosztów do nich przypisanych. Jest to również narzędzie pozwalające na zarządzanie na poziomie poszczególnych komórek organizacyjnych przy równoczesnym uświadomieniu, że przedsiębiorstwo jest systemem naczyń połączonych, w którym nietrafione decyzje z najniższych nawet poziomów, mogą negatywnie przełożyć się na końcowy wynik.

Gotowe narzędzie w postaci ankiet pozwalających na zmapowanie zatrudnienia oraz przyporządkowanie kosztów działań, dzięki swojej prostej i zrozumiałej konstrukcji, pozwoliło na zamknięcie całego badania w maksymalnie 2 osobotygodniach i pokazało, że wdrożenie zarządzania przedsiębiorstwem w oparciu o elementy rachunku kosztów działań oraz referencyjny model rachunku kosztów nie musi być czasochłonne.

Narzędzie to pozwala również na zastosowanie benchmarku i porównanie kosztów działań z innymi firmami w branży. Rysunek 2 przedstawia przykład benchmarku pokazującego wyniki Firmy A zarówno na tle średniej dla branży jak również w porównaniu do lidera w grupie.

Rysunek 2- Benchmark – Firma A na tle firm produkcyjnych

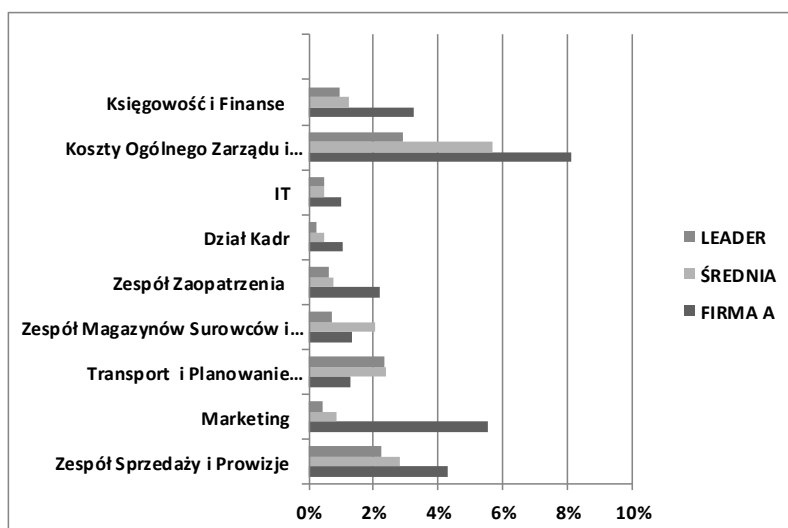
BENCHMARK - FIRMY PRODUKCYJNE

Analiza Kosztów Procesów

dane %

	<u>FIRMA A</u>	<u>ŚREDNIA</u>	<u>LEADER</u>
Koszty Bezpośrednie	71,96%	83,25%	89,03%
Koszty Pośrednie Zespołów i Zasobów	28,04%	16,75%	10,97%

	<u>FIRMA A</u>	<u>ŚREDNIA</u>	<u>LEADER</u>
Zespół Sprzedaży i Prowizje	4,29%	2,83%	2,26%
Marketing	5,53%	0,87%	0,41%
Transport i Planowanie Transportu	1,29%	2,39%	2,34%
Zespół Magazynów Surowców i Indeksów	1,35%	2,03%	0,72%
Zespół Zaopatrzenia	2,18%	0,77%	0,62%
Dział Kadr	1,06%	0,47%	0,22%
IT	0,99%	0,47%	0,49%
Koszty Ogólnego Zarządu i Administracji	8,12%	5,67%	2,93%
Księgowość i Finanse	3,23%	1,26%	0,97%



Źródło: Dane przykładowe - Opracowanie FiM Consulting.

Zakończenie

Obecnie metodyki ABC są bardzo szczegółowe i przez to zarówno kosztowne, jak i specyficzne dla danego przedsiębiorstwa. Zatem trudno porównać wyniki operacyjne pomiędzy przedsiębiorstwami - nawet działającymi w tej samej branży - jeśli modele kosztowe u nich zastosowane są całkowicie unikalne. Jak pokazują wyniki zaprezentowanych powyżej badań, użycie jednej uproszczonej metodyki jest możliwe i pozwala na uzyskanie wniosków nie tylko na poziomie poszczególnych przypadków, a na porównanie ich między sobą dla wychwycenia zależności właściwych dla przedsiębiorstw o podobnych wskaźnikach wyniku finansowego.

Referencyjne podejście do rachunku kosztów działań niweluje podstawową wadę przypisywaną rachunkowi ABC, czyli trudność implementacji. Krótki czas wdrożenia jest konsekwencją gromadzenia łatwych do pozyskania informacji: na temat struktury zatrudnienia oraz wykonywanych działań. Przesłanką do reorganizacji jest sam proces przygotowania danych do modelu – firma wypełniając samodzielnie ankietę zmuszona jest najpierw do samodzielnego przeanalizowania zachodzących w niej procesów i wykonywanych działań, co już na tym etapie pozwala lepiej zrozumieć funkcjonowanie firmy, a nawet wyeliminować dublowane działania. Jakość wynikowa danych modelu referencyjnego zależy od szczegółowości danych, które firma jest w stanie i chce opracować i wykorzystać do jego wdrożenia. Być może za wadę tego rozwiązania należy uznać działanie na uproszczonych informacjach,

niemniej podkreślić należy łatwość implementacji opisanego rozwiązania i efekt, który przy małym nakładzie pracy daje wiedzę na temat rachunku kosztów działań.

Otrzymane wyniki są podstawą systemu pomiaru ekonomicznej efektywności procesów, zasobów, produktów i klientów przedsiębiorstwa poprzez wbudowane w model wskaźniki oceny sprawności zarządzania kosztami i efektywności zarządzania zapasami w wariantcie obejmującym koszty faktycznie ponoszone z uwzględnieniem kosztów niewykorzystanych zasobów – czyli koszty realne bez zbędnych przestołów.

Bibliografia

1. Atkinson A.A., Kaplan R.S., Young S.M., *Management Accounting*, Pearson, Upper Saddle River 2000.
2. Kaplan R.S., Anderson S.R., *The Innovation of Time-Driven Activity-Based Costing*, "Cost Management", marzec/ kwiecień 2007.
3. Kaplan R.S., Cooper R., *Cost and effect: using integrated systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston 1998.
4. Kaplan R.S., Cooper R., *How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs*, „Management Accounting”, kwiecień 1988.
5. Karmańska A.(red), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006. .
6. Nowak E.(red.), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2004.
7. Świdorska G.K. (red.), *Obiektowy rachunek kosztów działań — koncepcja i wykorzystanie*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2004.

Streszczenie

Artykuł opisuje proces wdrożenia w przedsiębiorstwie uproszczonego modelu rachunku kosztów bazującego na koncepcji rachunku kosztów działań. Przedstawione rozwiązanie pozwala na określenie kosztów działań i procesów realizowanych w przedsiębiorstwie oraz obliczenie kosztów i ocenę rentowności wybranych obiektów finalnych – takich jak na przykład klient. Dzięki zastosowanym uproszczeniom niweluje podstawowy mankament rachunku kosztów działań – pracochłonność wdrożenia – nie rezygnując jednocześnie z oczekiwanej precyzji kalkulacji.

Summary

The article describes the implementation process of a simplified cost accounting model in a business based on the concept of Activity-Based Costing. The presented solution allows to estimate costs of activities and processes conducted in a company as well as to calculate costs and assess profitability of selected final objects - such as a customer. Due to the used simplifications, it eliminates the basic shortcoming of the Activity-Based Costing, i.e. labor-intensive implementation, without sacrificing the expected precision of the calculation.

Informacje o autorze

Krzysztof Frydziński,
magister inżynier,
Prezes Zarządu FiM Consulting Sp. z o.o
e-mail: krzysztof.frydzinski@fim.pl