

Piotr Szczypa
Uniwersytet Szczeciński

Rachunek kosztów działań — etapy i zalety dla przedsiębiorstwa

W ostatnich latach coraz częściej przechodzi się od zarządzania funkcyjnego do zarządzania procesowego. Kadra zarządzająca koncentruje się przede wszystkim na procesach i działaniach zachodzących w przedsiębiorstwie, a nie – jak wcześniej – na pionach organizacyjnych.

Zaostrzona konkurencja sprawia, iż kadra kierownicza potrzebuje coraz dokładniejszych informacji do podejmowania trafnych decyzji. Ważną kategorią ekonomiczną, na temat której menedżerowie chcą wiedzieć jak najwięcej, są koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo w związku z prowadzoną działalnością. Tradycyjne sposoby rozliczania kosztów pośrednich na jednostkę wyrobu, usługi, nie są na tyle dokładne, aby zaspokoić potrzeby informacyjne kadry zarządzającej, gdyż bardzo często zniekształcają obraz kosztów jednostkowych. Przyczyną tego stanu rzeczy jest ciągle rosnący udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych przedsiębiorstwa. Z jednej strony następuje efektywniejsze wykorzystanie robocizny bezpośredniej, maszyn, wdraża się oszczędniejsze technologie (ograniczające koszty zużycia materiałów bezpośrednich), natomiast z drugiej strony rosną koszty pośrednie – zarówno te wydziałowe, jak i ogólnozakładowe (na przykład koszty napraw, serwisu, koszty badania rynku, koszty utrzymania jakości itd.). Stan ten jest konsekwencją między innymi rosnącej automatyzacji procesów produkcji, wzrostem znaczenia procesów okołoprodukcyjnych, takich jak logistyka. Dlatego rozliczanie kosztów pośrednich na wyroby, usługi, zgodnie z tradycyjnymi metodami w stosunku do kosztów robocizny bezpośredniej, materiałów bezpośrednich, nie zapewnia obecnie otrzymania dokładnych informacji. Można nawet mówić o zniekształceniu informacji, o jednostkowych kosztach produktu i jego

rentowności. Szczególnie zjawisko to jest widoczne w przypadku kalkulacji produktów wytwarzanych w krótkich seriach lub realizowanych na specjalne zamówienie.

Odpowiedzią na zapotrzebowanie uzyskania dokładniejszych informacji na temat ponoszonych kosztów (dla potrzeb zarządzania procesowego) jest rachunek kosztów działań (ABC – *Activity Based Costing*). Rachunek ten został opracowany w latach 80. XX wieku przez R.S. Kaplana i R. Coopera. Specyfiką rachunku kosztów działań jest to, iż „umożliwił on odniesienie kosztów pośrednich i wspomagających przede wszystkim do działań i procesów, w dalszej kolejności do wyrobów, usług i obsługi klientów. Dzięki temu kadra kierownicza uzyskuje bardziej przejrzysty obraz ekonomiki swoich działań”¹.

Do najważniejszych motywów skłaniających przedsiębiorstwa do wdrożenia rachunku ABC, obok dokładniejszej kalkulacji kosztów usług, należy zidentyfikowanie działań nie przynoszących wartości dla przedsiębiorstwa. Konsekwencją opracowania systemu ABC i uzyskania informacji o działaniach było powstanie pojęcia „zarządzanie kosztami działań” (ABM – *Activity Based Management*).

Rachunek kosztów działań umożliwia menedżerom zupełnie inne, nowe spojrzenie na ponoszone koszty. Daje większe możliwości ich analizy, a w konsekwencji ograniczenia. Jest podstawą do wprowadzenia zarządzania procesowego. W rachunku kosztów działań ma miejsce inne podejście w kwestii powstawania kosztów. Powszechnie uważa się, że koszty biorą się same z siebie, lub że to pracownik generuje koszty itp. Zgodnie z tym rachunkiem, proces powstawania kosztów to ciąg następujących po sobie zdarzeń: obiekt kosztów w celu swej realizacji wymusza

określone działania – do realizacji tych działań niezbędne są zasoby – dopiero zużycie zasobów powoduje powstanie kosztów. Zatem fundamentalnym założeniem dla koncepcji rachunku kosztów działań jest to, że działania zużywają środki do produkcji/świadczenia usług (zasoby), a wyroby, usługi (obiekt kosztów) zużywają działania. W związku z tym działania powodują powstawanie kosztów, a wyrób, usługa, kreują zapotrzebowanie na te działania.

Pierwszym i zasadniczym celem wdrożenia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie jest najczęściej rzeczywiste przyporządkowanie kosztów do obiektu kosztów (kalkulacja kosztu jednostkowego). Aby cel ten został osiągnięty należy przejść kolejne etapy.

Etap I – identyfikacja istotnych działań w przedsiębiorstwie

Powołany zespół projektowy powinien stworzyć tak zwany słownik działań, czyli wyodrębnić istotne działania w przedsiębiorstwie. Działania te powinny być powtarzalne i dające możliwość śledzenia ich przebiegu oraz kontroli kosztów. Najczęściej pojawiający się problem na tym etapie to ustalenie liczby istotnych działań. Wiadomo, że im więcej zostanie wyodrębnionych działań, tym dokładniej zostanie przeprowadzona kalkulacja. Menedżerowie muszą zachować w tym momencie zdrowy rozsądek i pamiętać, że nie można dopuścić do sytuacji, kiedy koszty stosowania (obsługi) rachunku kosztów działań będą przewyższały korzyści osiągnięte z dokładniejszych informacji, uzyskanych dzięki temu rachunkowi.

Ilość działań, jaka powinna być wyodrębniona dla potrzeb rachunku kosztów działań, zależy od dwóch zasadni-

¹ R.S. Kaplan, R. Cooper, Zarządzanie kosztami i efektywnością. Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000, s.20.

czych czynników: 1) złożoność procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, 2) podstawowe zadanie, dla którego konstruowany jest rachunek kosztów działań. W odniesieniu do drugiego czynnika, jeżeli podstawowym zadaniem systemu ABC jest oszacowanie kosztów wyrobów/usług, to liczba działań w wielu przypadkach może być zawężona nawet do 20 - 30. Bardziej rozbudowane działania będą natomiast w systemach ukierunkowanych na doskonalenie i przeprojektowanie procesów. Przykładowe działania to: prezentacja u klienta, zaopatrzenie w materiały, magazynowanie, kontrola produkcji, obsługa techniczna produkcji, zmiany konstrukcyjne produktu, przygotowanie załadunku, transport do klienta, wystawienie dokumentów spedycyjnych, windykacja należności, organizacja reklamy.

Etap II – określenie ilości i rodzajów zasobów potrzebnych do realizacji wyodrębnionych działań

W odniesieniu do każdego działania, wyodrębnionego w etapie I, należy ustalić, ile i jakie zasoby będą niezbędne do ich realizacji. Należy wziąć pod uwagę wszystkie rodzaje zasobów, które będą potrzebne do wykonania danego działania: zasoby materiałowe, zasoby majątku trwałego, zasoby ludzkie, zasoby pieniężne itd. Na tym etapie ważne jest to, aby uświadomić sobie fakt, że dane działanie bardzo często potrzebuje zasobów, które nie są z nim bezpośrednio związane. Przykładowo, do realizacji działania *magazynowanie* są potrzebne nie tylko zasoby w postaci: budynku magazynu, pracowników magazynu, energii do oświetlenia i ogrzania magazynu, ale także pewna część pracy pracowników działów administracyjnych, dotycząca tego działania (obsługa kadrowa pracowników magazynu, księgowanie dokumentów Pz, Rw, Wz, dokumentów płacowych, wykonane w działach finansowo - księgowych itd.), plus zasoby powierzchniowe i sprzętowe komórki administracyjnych.

Zatem widać, iż część kosztów danego działania może pochodzić z obszarów, które najczęściej nie są utożsamia-

ne z danym działaniem. Tradycyjna rachunkowość odnosi koszty zazwyczaj tylko do przekroju rodzajowego i/lub do miejsc powstawania kosztów, lecz nie wskazuje prawdziwych źródeł ich powstawania. Natomiast w systemie rachunku kosztów działań, menedżerowie dzięki temu, że określają, jakie zasoby, w jakiej ilości i z której części przedsiębiorstwa, będą mogli śledzić faktyczną drogę powstawania kosztu danego działania.

W przyszłości do analizowania drogi powstawania kosztów działań, szukania możliwości ich redukcji, będzie pomocna mapa procesów i działań zachodzących w przedsiębiorstwie, którą zaleca się wykonać już na etapie I. Stanie się ona prawdziwą siecią „autostrad, dróg głównych i dróg dojazdowych”, których wzajemnie powiązania, układ, pozwolą na świadome zarządzanie procesami, działaniami wchodzącymi w ich skład, a także kosztami tych działań – dzięki temu, że znane będą zasoby potrzebne do ich realizacji wraz ze wskazaniem źródła (miejsca) ich zużycia, czyli miejsca i momentu poniesienia kosztu w przedsiębiorstwie.

Etap III – wskazanie nośników kosztów wyodrębnionych zasobów

Na tym etapie dla każdego zasobu, którego zużycie powoduje powstanie kosztu, należy ustalić nośnik, czyli miarę według której dany koszt będzie przyporządkowywany później do poszczególnych działań. W przedsiębiorstwie, w którym bieżące koszty są ewidencjonowane i wykazywane w układzie rodzajowym, dla każdego kosztu rodzajowego, będącego odzwierciedleniem zużytych zasobów, należy zdefiniować nośnik kosztów zasobów. Wybór nośników stanowi kompromis pomiędzy dokładnością obliczeń, a kosztem ich pomiaru. Przykładowo, dla kosztu zużycia energii, który wynika z zużycia zasobu, jakim jest energia elektryczna, najdokładniejszym dla obliczeń będzie nośnik jakim jest moc danych urządzeń, ale o wiele prostszym i tańszym będzie powierzchnia (rozliczenie kosztów energii w stosunku do powierzchni).

Dla każdego kosztu należy sporządzić wolumen jednostek jego pomiaru, wskazując ile jednostek nośnika przypada na dane działanie. Następnie na tej podstawie można obliczyć udział procentowy danego kosztu dla wyodrębnionych działań, co stanie się podstawą do obliczeń etapu IV.

Etap IV – ustalanie kosztów wyodrębnionych działań

Wykorzystując wartości kosztów wynikających z ewidencji księgowej (na przykład wartości kosztów rodzajowych) oraz znając strukturę procentową udziału danego kosztu w realizacji danych działań (etap III), można ustalić wartość kosztów przypadających na dane działanie. W tym celu można sporządzić macierz zależności zasoby – działania, w której procentowo określa się zapotrzebowanie poszczególnych działań na dane zasoby (koszty). Kategorie zasobów reprezentowane są przez kolumny, natomiast zidentyfikowane działania przez wiersze tej macierzy. Wartość kosztów przypadająca na działanie określana jest pulą kosztów tego działania.

Po tym etapie menedżer wie, jakie koszty związane są z realizacją danego działania (zna kwotę tych kosztów i ich strukturę wraz ze ścieżką ich powstawania – mapa procesów i działań). Zatem wiemy, jakie są koszty magazynowania, konserwacji maszyn itd. i jednocześnie widzimy, jaka część tych kosztów powstaje „na miejscu” (w magazynie, przy maszynie), a jaka część poza głównym miejscem, związanym z działaniem w innych komórkach przedsiębiorstwa (w dziale zaopatrzenia, w dziale marketingu, w dziale finansowo - księgowym itd.).

Etap V – wskazanie nośników kosztów wyodrębnionych działań

W celu rozliczenia kosztów poszczególnych działań (etap IV) do obiektów kosztów należy dla każdego działania ustalić jego nośnik. Wybór odpowiedniego nośnika kosztów do danego działania stanowi kompromis między dokładnością a kosztem pomiaru. Przykładowo, w odniesieniu do działania *konserwacja maszyn* w miarę dokładnym no-

śnikiem będzie czas konserwacji. Jednakże będzie on drogi w zastosowaniu (za każdym razem czas konserwacji może być inny). Łatwiejszy w zastosowaniu i tańszy w tym przypadku będzie nośnik na poziomie liczby konserwacji, lecz nie odzwierciedli on tak dobrze prawdziwych relacji między obiektem kosztów, a działaniem.

Przy doborze nośników kosztów działań należy pamiętać, aby cechował się on mierzalnością, umożliwiał dalsze interpretacje, a przede wszystkim ukazywał zapotrzebowanie poszczególnych obiektów kosztów na określone działanie.

Przykładowe nośniki dla wybranych działań:

- działanie *magazynowanie* – czas magazynowania lub powierzchnia (kubatura) składowania, lub ilość produktów przyjętych
- działanie *obsługa techniczna produkcji* – ilość ustawień maszyn lub czas pracy maszyn, lub czas trwania obsługi
- działanie *transport do klienta* – odległość lub ciężar ładunku, lub objętość ładunku, lub liczba środków transportu.

Etap VI – obliczenie kosztu działania przypadającego na jednostkę jego nośnika

Znając koszty poszczególnych działań i ich nośniki można ustalić wartość kosztu danego działania, przypadającą na jednostkę nośnika. Dzięki temu, na przykład, menedżer dowie się:

- jaki jest koszt magazynowania przypadający na jeden metr kwadratowy powierzchni składowania

- jaki jest koszt jednej godziny pracy maszyn
- jaki jest koszt przypadający na jeden kilometr dojazdu do klienta.

Należy pamiętać, że koszty te mają inną moc informacyjną, niż tradycyjnie, bo uwzględniają w sobie koszty zasobów faktycznie poniesionych do wykonania danego działania, których źródła znajdują się w różnych komórkach przedsiębiorstwa.

Etap VII – ustalenie ilości nośników kosztów poszczególnych działań związanych z danym obiektem kosztów

W celu dalszego przyporządkowania kosztów działań do obiektów kosztów należy ustalić, ile (jaka część) nośników danych działań związana jest z danym obiektem kosztu. Na tym etapie ustala się procentowy udział poszczególnych działań w odniesieniu do poszczególnych obiektów kosztów.

Etap VIII – przyporządkowanie kosztów działań do obiektów kosztów

Do przyporządkowania kosztów poszczególnych działań na podstawie ich nośników zaleca się stworzenie macierzy zależności działania – obiekty kosztów, w której procentowo wyrażony jest udział działań w realizacji poszczególnych obiektów kosztów. Opracowana macierz zależności działania – obiekty kosztów jest w pewnym sensie mapą wskazującą, które obiekty kosztów wskazują zapotrze-

bowanie na zidentyfikowane wcześniej działania.

W ten sposób, znając ww. udziały procentowe i pule kosztów danych działań, można przyporządkować ich koszty do poszczególnych obiektów kosztów.

Etap IX – ustalenie kosztu jednostkowego

Wykorzystując wartości z etapu VIII oraz znając rozmiary produkcji/świadczenia usług, można obliczyć wartość kosztu przypadającą na jednostkę obiektu kosztu.

Poprawnie skonstruowany rachunek kosztów działań powinien dostarczyć odpowiedzi na następujące pytania²:

- jakim działaniom służą zasoby przedsiębiorstwa
- jak kosztowne są działania przedsiębiorstwa oraz procesy gospodarcze
- dlaczego przedsiębiorstwo musi realizować poszczególne działania i procesy gospodarcze
- jaka część każdego z działań dotyczy produktów, usług i klientów przedsiębiorstwa.

Cele i możliwości, jakie daje zastosowanie rachunku kosztów działań, są bardzo duże. Przykładowo można jeszcze wskazać, że koncepcja rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami ma zastosowanie między innymi do identyfikacji kosztów powstających w tak zwanych trudnych obszarach działalności przedsiębiorstw, na przykład w logistyce, czy też do analizy opłacalności outsourcingu. Wachlarz możliwości zastosowań, jakie daje pierwotny rachunek kosztów działań, jest ogromny, a praktyka pokazuje, że nadal się on rozrasta.

² J. Turyna, B. Pułaska-Turyna, Rachunek kosztów i wyników. Finanse-Serwis, Warszawa 1994, s.109.