

ALDONA SKARŻYŃSKA  
Instytut Ekonomiki Rolnictwa  
i Gospodarki Żywnościowej – PIB  
Warszawa

## RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ – NOWE SPOJRZENIE

### Istota i znaczenie rachunku kosztów

Koszty towarzyszą działalności każdego podmiotu gospodarczego, a podstawowym źródłem informacji o nich jest rachunek kosztów<sup>1</sup>. W literaturze pojęcie rachunku kosztów definiowane jest różnie, jednak najważniejsze różnice odnoszą się do jego zakresu. Podejście do zakresu rachunku kosztów zmienia się w miarę rozwoju rachunku, a rozwój ten najczęściej następuje wraz ze wzrostem zapotrzebowania na nowe informacje ze strony kadry zarządzającej. Można więc uznać, że rachunek kosztów stanowi samodzielną dyscyplinę zmieniającą się w czasie, podlegającą ciągłemu doskonaleniu i dostosowywaniu się do zmian funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Dlatego też trudno zdefiniować go jednoznacznie, nie zmienia się jednak ogólny sens prowadzenia rachunku kosztów. Wciąż u jego podstaw, niezależnie od stawianych mu zadań, leży ustalenie kosztów ponoszonych w jednostkach gospodarczych [30].

Rachunek kosztów odgrywa w przedsiębiorstwie podwójną rolę. Z jednej strony, gromadzi i porządkuje informacje konieczne do sporządzenia sprawozdań finansowych (rachunkowość finansowa), a z drugiej – dostarcza szczegółowych informacji niezbędnych w procesie zarządzania przedsiębiorstwem (rachunkowość zarządcza). Zatem zadania rachunku kosztów można podzielić na zewnętrzne oraz wewnętrzne.

Podstawowym zadaniem rachunku kosztów w odniesieniu do rachunkowości zarządczej jest dostarczenie odpowiednich informacji do podejmowania racjonalnych decyzji ekonomicznych. Punktem wyjścia zarówno dla decyzji operacyjnych, jak i strategicznych jest dostęp do dokładnych i dostarczanych we właściwym czasie informacji na temat kosztów prowadzonej działalności. Rachunkowość zarządcza, służąc podejmowaniu decyzji i sterowaniu przyszłym stanem podmiotów, opiera się na faktycznie poniesionych kosztach, ale także operuje kosztami utraconych korzyści, kosztami krańcowymi, zmiennymi itp. [15].

---

<sup>1</sup> Rachunek kosztów zwykle jest definiowany jako proces identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania i interpretowania informacji o kosztach [34].

Rachunkowość zarządcza, jako zbiór praktycznych technik, ukierunkowana jest na wspomaganie procesu zarządzania przedsiębiorstwem w krótkim i w długim okresie. Oczekuje się więc, aby dostarczała informacji istotnych dla decyzji podejmowanych w ramach podstawowych funkcji zarządzania, tj. planowania, organizowania, motywowania oraz kontroli. Rachunek kosztów uważany jest za najważniejszą „bazę danych” rachunkowości zarządczej. Jakość podejmowanych decyzji w dużym stopniu zależy więc od spełnienia przez rachunek pewnych kryteriów jakościowych [33]. Należy dodać, że rachunek kosztów powinien dostarczać informacji przydatnych w zarządzaniu na wszystkich szczeblach podmiotu, czyli nie tylko dla całego przedsiębiorstwa, ale także jego poszczególnych komórek.

Podstawowym celem działania przedsiębiorstw jest wytwarzanie określonych produktów. W procesie produkcji angażowane są różne zasoby, np. praca ludzka, materiały, budynki, maszyny, środki transportu czy energia. Zasoby te powinny być wykorzystywane jak najbardziej efektywnie. Do oceny efektywności niezbędny jest pomiar ich zużycia; chodzi tu nie tylko o pomiar ilościowy, ale także o pomiar wartościowy, który umożliwia przeprowadzenie rachunku ekonomicznego. Pomiar wartości zużycia zasobów przedsiębiorstwa jest istotą rachunku kosztów [30].

W tradycyjnym ujęciu – rachunek kosztów jest ograniczony do retrospektywnego ujęcia kosztów. Zadaniem tak rozumianego rachunku jest pomiar, ewidencja, rozliczanie i kalkulacja kosztów [29]. Za tradycyjny sposób prowadzenia rachunku kosztów uważany jest tzw. rachunek kosztów pełnych, który wykształcił się jako pierwszy model rachunku kosztów<sup>2</sup>. W rachunku tym przyjmuje się, że wszystkie koszty wytworzenia, jakie poniosło przedsiębiorstwo, traktowane są jako koszty produktów i w całości powinny być rozliczone na wytworzone produkty. Rachunek ten umożliwia grupowanie kosztów według miejsc ich powstawania, a produkty traktowane są jako podstawowe nośniki kosztów. Według tego kryterium klasyfikacji wyróżnia się dwie podstawowe grupy kosztów, tj. koszty bezpośrednie i pośrednie. Koszty bezpośrednie do konkretnych produktów przypisywane są w sposób bezpośredni, na podstawie odpowiednich dokumentów źródłowych. Natomiast koszty pośrednie rozlicza się stosując tzw. klucze podziałowe, które z reguły opierają się na którymś ze składników kosztów bezpośrednich lub wielkości produkcji. Tradycyjny rachunek kosztów zakłada więc silną współzależność pomiędzy kosztami pośrednimi a rozmiarem działalności lub całkowity brak tej współzależności.

Występuje jednak przypadek, kiedy pełne koszty produkcji odzwierciedlają rzeczywistą ich wysokość na poziomie produktów. Taka sytuacja ma miejsce w przedsiębiorstwach wyspecjalizowanych, w których wytwarza się tylko jeden produkt towarowy; wtedy wszystkie lub prawie wszystkie koszty mają charakter kosztów bezpośrednich i obciążają wytwarzany produkt. Przykładem mogą

<sup>2</sup> Przez model rachunku kosztów należy rozumieć zespół zasad i procedur, zgodnie z którymi przeprowadza się pomiar kosztów oraz dokonuje się transformacji informacji o kosztach w celu ich przystosowania do specyficznych potrzeb użytkowników tych informacji [30].

być gospodarstwa specjalizujące się w produkcji mleka, w których zarówno koszty utrzymania krów, jak i koszty produkcji roślinnej przeznaczonej na potrzeby własne gospodarstwa obciążają produkcję mleka. W takim przypadku możliwe jest określenie z dużą dokładnością, jakie rzeczywiście były koszty wyprodukowanego mleka. Większość gospodarstw w Polsce ma jednak charakter wielostronny, co oznacza, że prowadzą kilka różnych działalności produkcyjnych. Dlatego, aby rozliczyć koszty pośrednie na te działalności, stosowanie kluczy podziałowych jest koniecznością.

Wraz ze wzrostem stopnia dywersyfikacji i skomplikowania procesów produkcyjnych różnicują się czynniki powstawania kosztów pośrednich. Ostatnie dziesięciolecie charakteryzują się silną automatyzacją i informatyzacją procesów produkcyjnych, rozwojem nowych technologii, wzrostem znaczenia jakości i zróżnicowaniem produktów, a także globalizacją rynków i nasiloną konkurencją. Czynniki te prowadzą do znacznych zmian w strukturze i poziomie kosztów produkcji. Przede wszystkim powodują wzrost kosztów pośrednich, między innymi kosztu amortyzacji, utrzymania jakości czy sprzedaży. Fakt ten do niedawna nie znajdował odzwierciedlenia w modelach rachunku kosztów.

W czasie globalnej konkurencji, doskonalenia metod wytwarzania i zmieniających warunkach otoczenia, powodujących zmiany w strukturze i poziomie kosztów, tradycyjne systemy rachunku kosztów<sup>3</sup> stały się niewystarczającym źródłem informacji. Ponadto ewidencja w tradycyjnych rachunkach kosztów uniemożliwia ocenę rzeczywistej efektywności zarządzania zasobami oraz określenie kosztów niewykorzystanych zasobów. Odpowiedzią na niedoskonałości tradycyjnego rachunku kosztów była popularyzacja w Stanach Zjednoczonych pod koniec lat osiemdziesiątych XX wieku koncepcji *Activity Based Costing (ABC)*, znanej obecnie w Polsce pod nazwą rachunku kosztów działań (rachunku ABC). Na przestrzeni lat koncepcja ABC – z pewnymi modyfikacjami – upowszechniła się również w Europie.

Rachunek ABC bywa określany jako wyrafinowana metoda kalkulacji jednostkowych kosztów produktów, pozwalająca na znaczne urealnienie informacji o koszcie ich wytworzenia. Ponadto charakteryzuje się nowatorskim podejściem do przyczyn powstawania kosztów. Według koncepcji rachunku kosztów działań, bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów nie są wytwarzane produkty, ale wykonywane w przedsiębiorstwie działania. Produkty stwarzają zapotrzebowanie na realizację określonych działań, a dopiero one są bezpośrednią przyczyną zużycia zasobów i tym samym powstawania kosztów. Zasadniczym pojęciem systemu ABC jest działanie, traktowane jako wycinek pracy, która jest wykonywana w przedsiębiorstwie w celu wytworzenia produktu. Nośnikiem kosztów nie jest więc sam produkt, lecz działania konieczne do jego wytworzenia [1, 37].

Zastosowanie koncepcji ABC prowadzi do nowego, a zarazem innego obrazu opłacalności produkcji, a przez to do odmiennych decyzji operacyjnych

<sup>3</sup> W rachunku kosztów wyróżnia się typowe czynności systemów, tj. wejście, przetwarzanie i wyjście. System rachunku kosztów to system przetwarzania informacji, obejmuje on ciąg uporządkowanych i logicznie ze sobą powiązanych czynności [30].

i strategicznych. Teoria rachunku kosztów działań uznana za nowoczesną i odkrywczą koncepcję, bazując na jasnych i zrozumiałych założeniach, znacząco wpłynęła na lepsze postrzeganie rzeczywistości przez kadry zarządzające [33]. Innowacyjność tej koncepcji polega na wytyczeniu nowego kierunku rozwoju rachunkowości zarządczej, „zdominowanej” do tej pory przez tradycyjny rachunek kosztów. Menedżerowie oczekują informacji ekonomicznych bardziej realistycznych i w różnych przekrojach, aby podnieść efektywność działań operacyjnych i móc podejmować decyzje strategiczne dotyczące produktów czy procesów produkcyjnych. Ocenia się, że rachunek kosztów działań jest najczęściej stosowanym w praktyce nowoczesnym systemem kosztów oraz elementem wspomagania decyzji. W artykule przedstawiono proces kształtowania się tego rachunku, zasady jego funkcjonowania oraz przydatność generowanych informacji dla kadry kierowniczej.

### **Rozwój rachunku kosztów działań** (ang. *Activity Based Costing – ABC*)

Podstawy teoretyczne do stworzenia koncepcji rachunku kosztów działań pojawiły się pod koniec XIX wieku. W XX wieku były one systematycznie rozwijane przez wielu teoretyków i praktyków rachunkowości, głównie ze Stanów Zjednoczonych.

Najwcześniejszych źródeł koncepcji tego rachunku można doszukiwać w pracach E. Schmalenbacha (1873-1955), który już w 1899 roku wskazywał na możliwość rozliczenia na produkty wyodrębnionych w przedsiębiorstwie procesów [35]. Pierwsze rozwiązania w tym zakresie zostały zrealizowane dopiero przez E.L. Kohlera, który w latach trzydziestych XX wieku opracował założenia koncepcji *activity accounting* (rachunek odpowiedzialności) i wdrożył jej zasady w praktyce w Tennessee Valley Authority (USA). Kohler zakładał, że osoby odpowiedzialne w instytucjach za określone działania powinny być rozliczane z kosztów tych działań [4, 35, 37]. Przesłanką dla rozwoju koncepcji ABC były także prace B. Goetza w końcu lat 40. XX wieku, który przedstawił zasady rachunkowości opartej na działaniach, oraz praca D.R. Longmana i M. Schiffa z 1955 roku zatytułowana *Practical Distributions Cost Analysis* [37].

Pierwsze wdrożenie rachunku kosztów zbliżonego do rachunku kosztów działań zostało zrealizowane dopiero we wczesnych latach sześćdziesiątych XX wieku w korporacji General Electric. Celem było znalezienie lepszych metod zarządzania kosztami pośrednimi. W kolejnych latach rachunek był rozwijany i ulepszany, co wyrażało się między innymi opracowaniem listy działań standardowych (słownika działań), czy też doskonaleniem technik gromadzenia danych o działaniach [4, 17, 25, 35].

Dążenie do uwzględnienia struktury procesów było również widoczne w rachunkach kosztów w przedsiębiorstwach niemieckich. Spośród prekursorów rachunku kosztów działań, A.A. Jaruga [13] wymienia H. Böhrsa, który w 1968 roku zaprezentował podejście do grupowania kosztów pośrednich. W swojej koncepcji H. Böhrs wskazywał na konieczność optymalnego wykorzystania potencjału przedsiębiorstwa. W tym celu należało rozgranaczyć funk-

cje przedsiębiorstwa i opracować procedury rozliczeniowe odpowiadające specyficznemu realizowanym w ramach tych funkcji działaniom.

Uwagę na znaczenie działań w rachunku kosztów zwraca także w swoich pracach (1971) G.J. Staubus. W *activity costing* Staubusa obiektami rachunku kosztów są działania, a nie produkty (tzn. obiektem kosztów jest proces produkcji wyrobu, a nie sam wyrób) [37].

W literaturze polskiej również jest znana, opracowana przez J. Skowrońskiego koncepcja kosztów czynników produkcji, zmierzająca w podobnym kierunku co późniejszy rachunek kosztów działań. W koncepcji tej akcent położono na efektywne wykorzystanie zasobów, pominięto natomiast relacje z otoczeniem (rynkem). Możliwe więc było uzyskanie informacji istotnych dla podejmowania decyzji dotyczących zmiany skali produkcji, powiększania zasobów lub bardziej intensywnego ich wykorzystania [14, 37].

Prace zawierające elementy koncepcji ABC były publikowane na wiele dziesięcioleci przed pracami R.S. Kaplana i R. Coopera, których powszechnie uważa się za twórców koncepcji rachunku kosztów działań. Prezentowane rozwiązania miały jednak niewielki wpływ na praktykę. Dopiero w latach 80. XX wieku rachunek kosztów działań znalazł szersze zastosowanie w przedsiębiorstwach. Stało się tak między innymi dlatego, że wzrosły koszty posiadania niedokładnych systemów rachunku kosztów.

W latach 80. XX wieku krytycznym ocenom stanu rachunkowości zarządczej towarzyszyło poszukiwanie innowacyjnych praktyk w zakresie rachunku kosztów. Wybitnymi przedstawicielami tego nurtu badawczego byli R.S. Kaplan i R. Cooper z Uniwersytetu Harvarda oraz H.T. Johnson z Uniwersytetu Stanu Portland [6, 7, 16, 18]. Ich prace miały szczególne znaczenie dla rozwoju rachunku kosztów działań [28, 31, 33, 38]. R.S. Kaplan i R. Cooper ukoronowali swoje liczne prace w tej dziedzinie książką, którą można uznać za najważniejszą dla koncepcji ABC [20]. Została ona również przetłumaczona na język polski.

Należy dodać, że na rozwój i wdrożenie idei ABC istotny wpływ miała współpraca dwóch blisko ze sobą powiązanych środowisk – akademickiego i praktyków. W miarę rozwoju przedsiębiorstw i wzrostu kosztów pośrednich, zapotrzebowanie na koncepcję zarządzania tymi kosztami stawało się coraz silniejsze. Odpowiedzią na to było właśnie powstanie koncepcji ABC. Potrzeba ta w latach 80. ubiegłego wieku była tak silna, że po raz pierwszy doszło do zinstytucjonalizowania procesu tworzenia nowej koncepcji w naukach ekonomicznych. W 1972 roku powstała w Teksasie organizacja badawcza Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I)<sup>4</sup>, założona i sponsorowa-

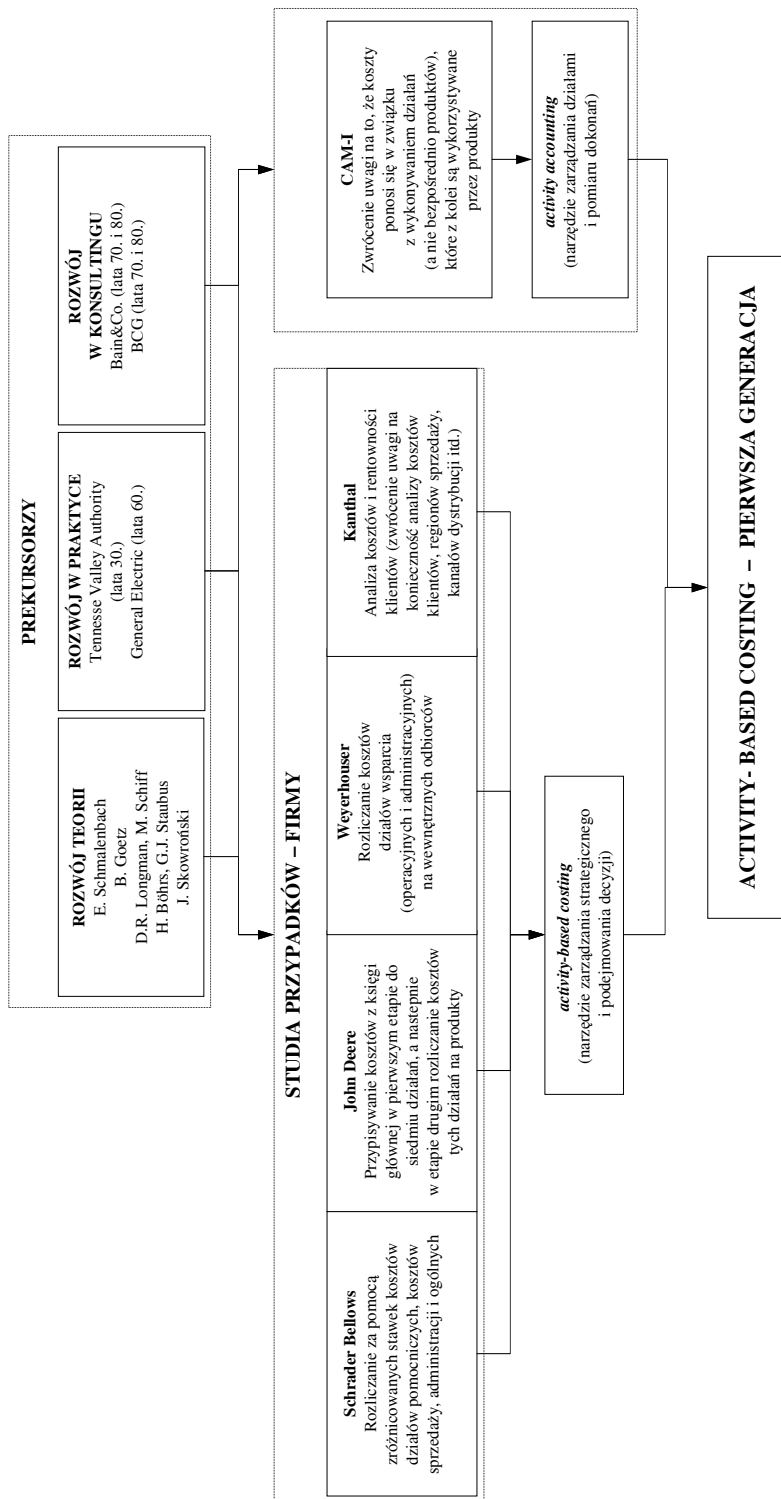
<sup>4</sup> CAM-I to organizacja założona z myślą opracowania standardów oprogramowania dla najbardziej zaawansowanych zakładów produkcyjnych na świecie. Początkowo celem CAM-I było badanie i tworzenie systemów, metod, norm sprzętowych i platform informatycznych, umożliwiających maszynom i urządzeniom produkcyjnym komunikowanie się między sobą w fabryce przyszłości, gdzie praca nie byłaby wykonywana bezpośrednio przez ludzi. W strukturze tej organizacji wyodrębniono grupę do spraw systemów zarządzania kosztami (CMS). W jej pracach brało udział ponad 30 dużych amerykańskich i europejskich producentów, 6 największych wówczas firm doradczych, Pentagon i inne agencje rządowe oraz organizacje zawodowe i uniwersytety [2, 37].

na przez kilkadziesiąt przedsiębiorstw zaawansowanych technologicznie. Jej członkami, oprócz pracowników tych firm, byli również naukowcy z wiodących amerykańskich uniwersytetów. W 1986 roku organizacja ta utworzyła grupę roboczą do spraw systemów zarządzania kosztami (Cost Management Systems – CMS) [28]. Celem CMS było stworzenie, w oparciu o doświadczenia zrzeszonych w CAM-I przedsiębiorstw, jednolitego systemu zarządzania kosztami, dostępnego dla wszystkich członków organizacji. W rezultacie opracowana została koncepcja *activity accounting*, która miała na celu „pomiar kosztów zasobów zużywanych przy wykonywaniu działań w przedsiębiorstwie” [2, 37].

Jednym z głównych wniosków wypływających z prac grupy roboczej CMS było stwierdzenie, że produkty bezpośrednio nie powodują powstawania kosztów, koszty ponosi się w związku z wykonywaniem działań, które z kolei są wykorzystywane przez produkty. Pomimo że w CAM-I na określenie nowego rachunku kosztów stosowano termin *activity accounting*, koncepcja ta zbieżna jest z ABC i nawet członkowie CAM-I używali zamiennie określeń *activity accounting* i *activity-based costing* [37].

Odpowiedź na pytanie, kto „wynalazł” *activity accounting* / *activity-based costing*, jest chyba niemożliwa [37]. Koncepcja ta rozwinęła się w znacznym stopniu pod wpływem praktyk stosowanych przez przedsiębiorstwa – członków CAM-I. W jej rozwoju duży udział mieli także przedstawiciele nauki, na czele z R. Cooperem, R.S. Koplanem, H.T. Johnsonem, ale też G. Fosterem czy J. Brimsonem. Wydaje się jednak, że cele, które dały początek tym koncepcjom, były trochę inne. Rozwojowi *activity accounting* przyświecała idea zarządzania działaniami, a *activity-based costing* miała być przede wszystkim narzędziem zarządzania strategicznego i służyć podejmowaniu takich decyzji, jak np. decyzje cenowe czy z zakresu zarządzania zasobami. Uproszczony schemat rozwoju pierwszej koncepcji rachunku kosztów działań przedstawia rysunek 1.

Celem rachunku kosztów działań pierwszej generacji była poprawa dokładności rozliczania kosztów i dostarczanie danych do podejmowania decyzji. Dla menedżerów miał być bardziej odpowiednim narzędziem niż tradycyjny rachunek kosztów, ponieważ w bardziej realistyczny sposób wiązał obiekty kosztów z działaniami, a działania z zużywanymi zasobami. Rachunek ABC nie miał jednak zastępować tradycyjnych systemów rachunku kosztów, powinny one istnieć i funkcjonować równolegle. Tradycyjny rachunek kosztów zaspokajał potrzeby zewnętrzne, a rachunek kosztów działań – potrzeby wewnętrzne. Fakt ten spotkał się jednak ze sprzeciwem menedżerów wielu firm, których zdaniem utrzymywanie dwóch systemów jest zbyt kosztowne i należy dotychczasowy rachunek kosztów wymienić na nowy system ABC [21].



Rys. 1. Proces kształtowania się pierwszej generacji ABC

Źródło: [37].

W ciągu kilkunastu lat ewolucja rachunku ABC pierwszej generacji, tj. z przełomu lat 80. i 90. XX wieku, doprowadziła do zróżnicowania jego podstawowego modelu [5, 8]. Niektórzy autorzy wyróżniają już cztery generacje tego rachunku. Poszczególne wersje różnią się między sobą głównie sposobem rozliczania i traktowania tzw. kosztów niewykorzystanych zasobów. Ważne jednak jest, że identyfikacja procesów i działań wykonywanych w przedsiębiorstwie jest punktem wyjścia w systemach ABC wszystkich generacji [33].

Wnuk-Peł [37] uważa, że na systemy rachunku kosztów działań można dzisiaj patrzeć dwojako: mogą być one postrzegane jako systemy o znanych z góry elementach i powiązaniach oraz systemy, które są modułami zintegrowanych systemów wspomagających zarządzanie przedsiębiorstwem. Na rachunek kosztów działań można również patrzeć jako na zbiór narzędzi, z których każde przedsiębiorstwo może wybrać takie, jakich potrzebuje, i skoncentrować się na poprawie dokładności kalkulacji kosztów produktów, dostarczeniu informacji do podejmowania decyzji, redukcji kosztów poprzez eliminowanie marnotrawstwa, poprawie zarządzania działalnością operacyjną poprzez lepszy pomiar dokonań, zarządzaniu działaniami, czy też szacowaniu dostatecznie dokładnych kosztów.

### **Podstawowe pojęcia i mechanizmy rachunku kosztów działań**

Koncepcja systemu ABC ma jedną z cech nowych paradygmatów. Stworzyła całkowicie nowy zestaw pojęć, które do tej pory nie istniały w rachunkowości, ani szerzej – w naukach ekonomicznych [28, 33]. Najważniejsze z nich to:

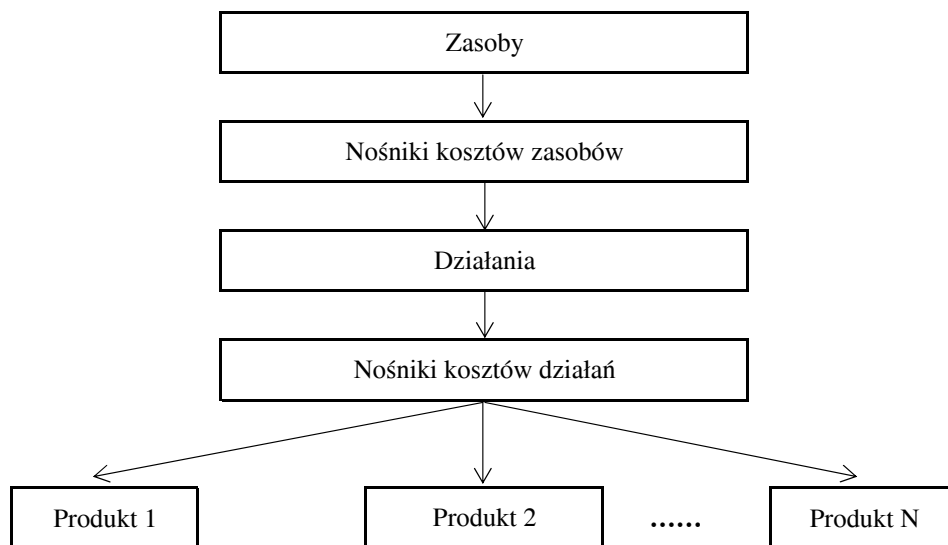
- obiekt kosztów – obiekt, dla którego gromadzi i liczy się koszty; może nim być jednostka lub partia produktów, usługa, kontrakt bądź część przedsiębiorstwa;
- zasoby – wszystkie składniki ekonomiczne (materiały, pracownicy, urządzenia, pomieszczenia) wykorzystywane lub zużywane w trakcie wykonywania działań;
- działanie – powtarzalna i jednorodna czynność wykonywana w celu realizacji określonej funkcji gospodarczej, pociągająca za sobą wykorzystanie lub zużycie zasobów (a tym samym powstanie kosztów); działania odbywają się na czterech poziomach hierarchii: na poziomie jednostki produktu, partii produktów, asortymentu produktów, całego przedsiębiorstwa;
- proces – sekwencja działań, która powoduje zużycie zasobów, ma ograniczony czas realizacji i pozwala osiągnąć określony efekt; zbiór wzajemnie powiązanych działań wykonywanych w celu przetworzenia stanu wejściowego (zasoby) w określony stan wyjściowy (produkt). Procesy zachodzące w działalności przedsiębiorstwa klasyfikuje się dla potrzeb rachunku kosztów działań na podstawowe i pomocnicze;
- nośnik kosztów zasobów – łącznik między zasobami i działaniami, nazywany również kluczem rozliczeniowym I stopnia; jest to miara ilości zasobów wykorzystywanych przez dane działanie, np. procent powierzchni produkcyjnej. Miara ta wykorzystywana jest do alokowania części kosztów utrzymania powierzchni produkcyjnej przedsiębiorstwa na poszczególne



działania. Zamiennie nośnik kosztów bywa nazywany czynnikiem kosztotwórczym (ang. *cost drivers*);

- nośnik kosztów działań – łącznik między działaniami a obiektem kosztów, nazywany również kluczem rozliczeniowym II stopnia; jest miarą częstotliwości i wielkości zapotrzebowania na działania, jakie generują obiekty kosztów. Każdemu działaniu odpowiada jego unikalny nośnik (np. dla działania „transport materiałów” nośnikiem kosztów jest liczba dostaw). Nośnikiem kosztów danego działania powinna być wielkość najsilniej skorelowana z jego kosztami, która powinna: wyrażać stopień zapotrzebowania konkretnego obiektu kosztów na dane działanie, odzwierciedlać przyczynę powstawania kosztów, być zrozumiała i łatwa do zmierzenia.

Koncepcja ABC wychodzi z założenia, że na działalność gospodarczą składa się wiele różnych rodzajów działań (procesów) niezbędnych do wytworzenia i sprzedaży produktów. Natomiast sposób rozliczania kosztów przedstawiany jest jako procedura składająca się z dwóch etapów. Etap pierwszy polega na rozliczeniu kosztów zasobów na działania za pomocą nośników kosztów zasobów, a etap drugi – na rozliczeniu kosztów działań na obiekty kosztów (np. produkty) za pomocą nośników kosztów działań (rys. 2).



**Rys. 2.** Sposób rozliczania kosztów w rachunku kosztów działań

Źródło: [20].

Z rysunku 2 wynika, że to nie produkty (obiekty kosztów) są bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów, lecz działania. Produkty stwarzają tylko popyt na realizację poszczególnych działań, a dopiero te są bezpośrednią przyczyną zużycia zasobów. Nośnikiem kosztów nie jest więc produkt, lecz działania niezbędne do jego wytworzenia. Liczbę działań określa popyt na dany produkt. Działania określają jednocześnie wielkość zasobów wykorzystanych i tym sa-

mym – kosztów zasobów wykorzystanych przez poszczególne obiekty kosztów (np. produkty). Koszty zasobów wykorzystanych przez obiekty kosztów są określane przez wielkości nośników kosztów działań i efektywne stawki nośników kosztów działań. Z nich wynikają jednostkowe koszty działań dla obiektów kosztowych, np. określonego produktu, partii produktów, poszczególnych odbiorców [28, 38].

W tym kontekście można przytoczyć stwierdzenie Kaplana i Coopera, które jest istotne dla zrozumienia koncepcji ABC: „[...] mierzenie rozmiarów wykorzystanej i niewykorzystanej zdolności produkcyjnej oraz zarządzanie nią jest centralnym punktem rachunku kosztów działań” [22, 27]. Wynika z niego, że autorzy ci wprowadzili rozróżnienie na koszty zasobów dostarczonych i koszty zasobów wykorzystanych. Tym samym, koncepcja ABC wykrywa i określa rozmiary marnotrawstwa zasobów w przedsiębiorstwie i na tej podstawie może być uznana za koncepcję zarządzania zasobami [28]. Należy dodać, że koncepcja ABC próbuje również wyjaśnić przyczyny nieefektywnego wykorzystania zasobów, które w konsekwencji prowadzą do ich marnotrawstwa. Jest obszernym źródłem informacji dla kadry kierowniczej na temat istnienia, tworzenia i rozmieszczenia zdolności produkcyjnych zarówno wykorzystanych, jak i niewykorzystanych. Podstawowe równanie rachunku kosztów działań przedstawia rysunek 3.

Według literatury przedmiotu, koszty niewykorzystanej zdolności produkcyjnej (niewykorzystanych zasobów) nie powinny być rozliczane na obiekty kosztów. Koszty te stanowią odrębny problem menedżerski, którego celem jest optymalne dopasowywanie potencjału posiadanych zasobów do rozmiarów prowadzonej działalności. Koszty niewykorzystanych zasobów, jak sama nazwa wskazuje, dotyczą zasobów i tam powinny być zatrzymywane. Przedmiotem zarządzania jest wówczas potencjał zasobu, a decyzje menedżerskie dotyczą realokacji lub eliminacji nadmiernych zasobów z przedsiębiorstwa [30, 39]. Koszty niewykorzystanych zasobów pozostają w zakresie odpowiedzialności konkretnych osób lub komórek organizacyjnych. Nie należy ich ignorować, ale też traktować jako koszty ogólne, które rozliczane są na wszystkie produkty. Takie rozliczenie może spowodować, że niektóre produkty mogą wydawać się nieopłacalne, narażając przedsiębiorstwo na ryzyko wejścia w tzw. „spirale śmierci kosztów stałych”<sup>5</sup> [19]. Informacja dotycząca kosztu niewykorzystanej zdolności produkcyjnej powinna być wykorzystana przez kadrę zarządzającą do podejmowania decyzji mających na celu zwiększenie wykorzystania zasobów dostarczonych. Innymi słowy, wielkość kosztu niewykorzystanej zdolności produkcyjnej jest przede wszystkim miernikiem możliwości rozwoju przedsiębiorstwa, bez ponoszenia dodatkowych nakładów inwestycyjnych.

<sup>5</sup> Spirala śmierci kosztów stałych – zjawisko to występuje wtedy, jeśli w danym okresie rozliczeniowym wytworzone produkty obciążone zostaną kosztem niewykorzystanych zasobów i na podstawie tak skalkulowanego kosztu ustalona zostanie zawyżona cena sprzedaży produktu. W konsekwencji, odbiorcy z tytułu zawyżonej ceny zrezygnują z zakupów, co skutkuje zmniejszeniem produkcji. W kolejnym okresie, na mniejszą wielkość produkcji ponownie rozliczany jest coraz większy koszt niewykorzystanych zasobów, co jeszcze bardziej podnosi koszt wytworzenia produktu. Jeżeli cena będzie podnoszona dalej, to produkcja musi zostać wstrzymana. [39]

$$\boxed{\text{Koszty dostarczonych zasobów}} = \boxed{\text{Koszty wykorzystanych zasobów}} + \boxed{\text{Koszty niewykorzystanej zdolności produkcyjnej}}$$

**Rys. 3.** Podstawowe równanie rachunku kosztów działań

Źródło: [22].

Celem rachunku kosztów działań jest więc doprowadzenie do alokacji kosztów na obiekty kosztów w stopniu odpowiadającym wykorzystaniu przez te obiekty dostarczonych zasobów. Oznacza to, że w rachunku ABC nie ulega zmianie – w stosunku do metod stosowanych w tradycyjnych rachunkach kosztów – sposób odniesienia na wytwarzane produkty kosztów bezpośrednich. Natomiast zdecydowanie różne jest podejście do kosztów pośrednich. Zgodnie z koncepcją rachunku kosztów działań, koszty pośrednie rozliczane są na produkty w przekroju działań i procesów generujących te koszty, a nie według miejsc ich powstawania (tj. komórek organizacyjnych danej jednostki), jak to się odbywa przy wykorzystaniu tradycyjnego sposobu alokacji kosztów. W rachunku ABC obszary działań nie muszą pokrywać się ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa. W ramach jednego miejsca powstawania kosztów można zidentyfikować kilka działań, które są przyczyną powstawania zupełnie różnych kosztów.

Dzięki takiej procedurze koszty pośrednie rozdzielane są na poszczególne produkty ze znacznie większą szczegółowością. Korzysta się przy tym z wielu różnych podstaw rozliczeń; niektóre z nich mogą być proporcjonalne do wielkości produkcji, a inne nie muszą pozostawać w bezpośrednim związku przyczynowo-skutkowym z ilością wytworzonych produktów. Podstawy rozliczenia kosztów pośrednich powinny być proporcjonalne do kosztów generowanych przez określone działania [38]. Należy jednak pamiętać o podstawowym równaniu rachunku ABC, z którego wynika konieczność podziału kosztów pośrednich na zmienne i stałe, a pośrednich stałych – na wykorzystane i niewykorzystane zdolności produkcyjne [26].

Rachunek kosztów działań jest metodą pomiaru i kalkulacji kosztów, ale może (a w zasadzie powinien) być również wykorzystywany przy podejmowaniu decyzji na etapie projektowania procesu produkcji, jest bowiem narzędziem służącym zarządzaniu przedsiębiorstwem. Dla poznania kosztu produktów istotne znaczenie ma ujawniająca się w czasie zmienność kosztów stałych względem określonego poziomu produkcji. Jest to ważne zagadnienie w kontekście marnotrawstwa zasobów, bowiem im mniejsze rozmiary produkcji, tym większe niewykorzystanie zdolności produkcyjnych.

Generalnie, podział kosztów na stałe i zmienne dotyczy etatu planowania, czyli przygotowywania podstaw do podejmowania decyzji dotyczących przyszłości. Za podstawowe kryterium podziału przyjmuje się reakcję kosztów na zmiany w wielkości produkcji. Koszty zmienne zależą od zmian wolumenu pro-

dukcji, mają one charakter kosztów bezpośrednich. Natomiast koszty stałe na etapie ewidencji (czyli zaszłości) mają charakter kosztów pośrednich. Koszty stałe w pewnym przedziale czasowym są niezależne od zmian w poziomie produkcji, przy wytwarzaniu której uczestniczą. Wielkość i rodzaj produkcji może ulegać zmianie, a poziom tych kosztów pozostaje bez zmian. Należy jednak wyjaśnić, że w praktyce nie ma kosztów absolutnie stałych, więc podział ten ma charakter względny. Koszty stałe są bowiem pochodną stałych zasobów przedsiębiorstwa i tak długo, jak poziom posiadanych zasobów nie zmienia się, koszty te również pozostają bez zmian. Powszechnie za koszt stały uznawana jest amortyzacja środków trwałych, np. maszyn. Jeżeli jednak nastąpi zakup dodatkowej maszyny, a więc zmieni się liczba i wartość posiadanych środków trwałych, to amortyzacja wzrośnie w sposób skokowy. Następstwem tej sytuacji będą wyższe koszty utrzymania posiadanych zasobów w gotowości do produkcji, które również wzrosną skokowo. W gospodarstwach rolnych typowym przykładem kosztu stałego, który może zwiększyć się w ten sposób, jest podatek rolny. Kosztem stałym będzie on tak długo, dopóki nie zmieni się powierzchnia gospodarstwa.

Rachunek kosztów *ex post* i analiza zaszłości prowadzi do jego rozwoju, który wyraża się, między innymi, ukierunkowaniem z orientacji retrospektywnej na orientację prospektywną (*ex ante*). Wykorzystując prawidłowości zaobserwowane w przeszłości, można przewidywać pewne sytuacje i podejmować stosowne decyzje zarządcze. Bardzo ważne jest przeanalizowanie kosztów utrzymania posiadanych zasobów (np. maszyn), biorąc pod uwagę ich przydatność w procesie produkcji. W przypadku niepełnego wykorzystania, a tym samym generowania kosztów niewykorzystanej zdolności produkcyjnej, należy rozważyć możliwość sprzedaży, ewentualnie wprowadzenie zmian organizacyjnych w przedsiębiorstwie.

Planując określoną strukturę i organizację procesu produkcji, trzeba również wziąć pod uwagę sytuację, kiedy może nastąpić przekroczenie zdolności produkcyjnych posiadanych zasobów. Wówczas należy zmienić plany co do oczekiwanego wolumenu i struktury produkcji lub alternatywnie zwiększyć nakłady inwestycyjne, aby zwiększyć zasoby znajdujące się w niedoborze. Dostęp kadry zarządzającej do odpowiednich informacji i umiejętność wykorzystania posiadanej wiedzy w praktyce jest narzędziem postępu, może być także zasobem stanowiącym o pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa. Należy dodać, że rachunek kosztów działań jest szczególnie przydatny do podejmowania decyzji długookresowych.

Rachunek kosztów działań stanowi przede wszystkim narzędzie zarządzania kosztami, a jego istotą jest skupienie uwagi na działaniu, jako czynnika powodującym powstawanie kosztów. Koszty są tylko odzwierciedleniem wykonywanych działań i kategorią wtórną w stosunku do działań. Z tego stwierdzenia wypływa wniosek, że dla zredukowania kosztów w przedsiębiorstwie należy dokładnie przyrzeć się wykonywanym działaniom i wyeliminować te, które są zbędne, a potrzebne – zracjonalizować. Rachunek kosztów działań określa

nowe zasady kalkulacji kosztów pośrednich oraz nową ich strukturę, pomaga również w lepszym rozpoznaniu przyczyn powstawania kosztów pośrednich i może ułatwić oddziaływanie na ich poziom. Rachunek ten pokazuje, że celem kontroli powinny być nie same koszty, lecz siły, które je powodują. Pozwala również na właściwe rozpoznanie przyczyn powstawania kosztów, co umożliwia lepszą kontrolę ich zmian. Dzięki ABC sterowanie poszczególnymi działaniami i planowanie ich wielkości zapewnia w długim okresie lepsze zarządzanie kosztami [38].

### **Rachunek kosztów działań sterowany czasem** (ang. *Time Driven Activity Based Costing – TD ABC*)

W końcówce lat 90. XX wieku i w pierwszych latach XXI wieku praktycy i badacze akademicy zaczęli dostrzegać, że implementacja rachunku kosztów działań w dotychczas znanej formie napotyka wiele problemów. Do najważniejszych należy zaliczyć kosztochłonność i czasochłonność, co przejawia się zarówno na etapie przeprowadzania wywiadów i ankiet z menedżerami, jak i gromadzenia, przetwarzania i prezentacji danych. Pewnym ograniczeniem są także trudności związane z ustaleniem kosztów poszczególnych działań. W odpowiedzi na te niedoskonałości R.S. Kaplan wraz z S.R. Andersonem opracowali nową wersję rachunku kosztów działań, nazywaną rachunkiem kosztów działań sterowanym czasem (ang. *Time Driven Activity Based Costing – TD ABC*). Zasadniczym elementem koncepcyjnym rachunku kosztów działań sterowanego czasem są tzw. równania czasowe [19]. Należy dodać, że twórcy TD ABC traktują tę metodę jako koncepcję autonomiczną, a nie rozszerzenie koncepcji ABC.

Stosowanie czasu jako miary wielkości działań było również możliwe w klasycznym ABC, jednak Kaplan i Anderson [19] twierdzą, że w TD ABC ich zastosowanie jest odmienne. W klasycznym ABC są one wykorzystywane w pierwszym etapie kalkulacji, czyli do rozliczenia kosztów zasobów na działania, natomiast w TD ABC czas jest stosowany do rozliczenia kosztów zasobów wprost na obiekty kosztów, np. produkty, klientów<sup>6</sup>.

Za pomocą równań czasowych koszty zasobów są automatycznie przypisywane do obiektów kosztowych przy wykorzystaniu dwóch rodzajów danych: stawki kosztów na jednostkę potencjału zasobów (etap pierwszy) i zużycia potencjału zasobów przez każde działanie (etap drugi). Oszacowanie kosztów zasobów oraz praktycznego potencjału zasobów umożliwia ustalenie stawki kosztów na jednostkę potencjału zasobów<sup>7</sup>:

<sup>6</sup> W rachunku kosztów działań sterowanym czasem nie występuje etap rozliczenia kosztów zasobów na działania, co jest możliwe dzięki zastosowaniu standardowych stawek czasu wykonywania poszczególnych działań [37].

<sup>7</sup> Potencjał zasobów danego podmiotu najczęściej wyraża się czasem pracy jego pracowników, jednak nie musi tak być zawsze. Potencjał można wyrazić np. liczbą maszynogodzin, liczbą przejechanych kilometrów. Przy obliczaniu praktycznego potencjału zasobów wychodzi się z założenia, że czas pracy, za który pracownik otrzymuje wynagrodzenie, nie jest w całości przeznaczony na pracę. Część opłaconego czasu pracy pracownicy przeznaczają np. na przerwy, naukę, szkolenia, naprawy, rozruch i przestoje;

$$\begin{aligned} \text{Stawka kosztów na jednostkę potencjału zasobów} &= \\ &= \text{koszty zasobów/praktyczny potencjał zasobów} \end{aligned}$$

W drugim etapie rozliczenia kosztów według koncepcji TD ABC stawki kosztów na jednostkę potencjału zasobów są wykorzystywane do przypisania kosztów zasobów do obiektów kosztów. Procedura ta rozpoczyna się od oszacowania, jak dużo czasu (z praktycznego potencjału zasobów) potrzeba do wykonania każdego działania. Czas jednostkowy wykonywania działań (czyli współczynnik pracochłonności) szacowany jest na podstawie wywiadów z pracownikami lub na podstawie bezpośrednich obserwacji. Po oszacowaniu czasu koniecznego do wykonania każdego działania, obliczane są stawki nośników kosztów dla wszystkich realizowanych rodzajów działań. W tym celu mnożona jest stawka kosztów na jednostkę potencjału zasobów przez oszacowany czas konieczny do wykonania każdego działania [37].

Rachunek TD ABC wykorzystuje pojęcia z klasycznego rachunku kosztów działań – ABC, wykorzystuje również przyczynowo-skutkowy mechanizm koncepcji ABC. Dlatego rachunki te mogą się wzajemnie uzupełniać. Rachunek kosztów według koncepcji TD ABC, w porównaniu do wersji klasycznej, ma pewne zalety, np. łatwiejsza i szybsza budowa, aktualizacja oraz implementacja modelu, a także większa możliwość prognozowania. Nie jest to jednak narzędzie wolne od wad. Dla przykładu, ograniczeniem jest stosowanie tylko jednego nośnika zmienności zasobów – czasu, który nie zawsze jest najlepszym identyfikatorem zużywania się zasobów. Problemem jest także zdefiniowanie normalnego poziomu wykorzystania potencjału czy dokładność pomiaru czasu wykonywania poszczególnych działań (który głównie opiera się na szacunkach).

Według literatury, stosowanie rachunku kosztów działań sterowanego czasem uzasadnione jest w przypadku działań charakteryzujących się dużą powtarzalnością, np. w dziale obsługi klienta. W innych sytuacjach, np. w działalności marketingowej, projektach badawczych czy pracach rozwojowych, bardziej racjonalne jest zastosowanie klasycznego podejścia ABC, które generuje rzetelniejsze wyniki [3]. Metoda rachunku kosztów TD ABC jest stosunkowo nowa i jest bardzo mało badań implementacji tej metody. Analiza tych nielicznych, przedstawiających funkcjonowanie tego rachunku w praktyce, pozwala na sformułowanie generalnego wniosku. TD ABC wymaga, aby osoby odpowiedzialne za jego wdrożenie i funkcjonowanie w przedsiębiorstwie były bardzo blisko analizowanych procesów [37].

Przydatność rachunku kosztów działań sterowanego czasem szczególnie wyraźnie rysuje się na etapie planowania. Wynika to z faktu, że równania czasowe pozwalają na dużo łatwiejszą kalkulację kosztów przypadających na poszczególne obiekty. Założeniem TD ABC jest, że każda zmiana w przedsiębiorstwie (np. wdrożenie nowej technologii czy poprawa organizacji pracy) wiąże się z mody-

---

ta część powinna być odjęta od czasu, za który pracownicy otrzymują wynagrodzenie. Obliczając praktyczny potencjał zasobów w sposób uproszczony, zakłada się, że potencjał praktyczny stanowi 80% potencjału teoretycznego [37].

fikacją rachunku, tj. ponownym oszacowaniem czasu potrzebnego do wykonania poszczególnych działań oraz zmianą ilości zasobów potrzebnych do wykonania działań. Jest to konieczne, ponieważ zmiany w przedsiębiorstwie mogą prowadzić do mniejszego ich zapotrzebowania. Tak więc, na etapie planowania rachunek TD ABC można wykorzystać do określenia zapotrzebowania na zasoby na podstawie ilości i stopnia złożoności działań (tzn. uwzględniając różny czas trwania poszczególnych działań i dodając kolejne elementy do równania czasowego).

### **Ogólny model jednoetapowy rachunku kosztów działań (OS ABC)**

Krytyka klasycznego rachunku kosztów działań doprowadziła do powstania dwóch jednoetapowych modeli ABC. Ich jednoetapowość polega na tym, że charakteryzuje je jednoetapowy proces przypisania kosztów zasobów do obiektów kosztów, w odróżnieniu od procesu dwuetapowego, który cechuje klasyczny model ABC. Jednym z tych modeli jest Time-Driven ABC, a drugim – ogólny model jednoetapowy ABC, w skrócie OS ABC. Powstanie OS ABC wynikało z krytycznej rekonstrukcji koncepcji ABC. Doprowadziła ona do sformułowania hipotezy, że dla dokonania przydziału kosztów zasobów do obiektów kosztów pierwszy etap tego procesu jest zbędny. Oznacza to, że nie jest potrzebny podział kosztów zasobów w przekroju działań. Uzasadnieniem dla tej hipotezy stało się opracowanie modelu jednoetapowego ABC, który stanowi istotne uproszczenie rachunku kosztów działań [27].

Istnienie dwóch jednoetapowych modeli ABC skłania do ich porównania. OS ABC sytuuje się w ramach pozytywnej rachunkowości zarządczej<sup>8</sup>. Odpowiada bowiem na pytanie, jak jest i dlaczego jest tak, jak jest; pokazuje, jak przedstawia się proces powstawania (a nie rozliczania) kosztów działań generowanych przez obiekty kosztów. Natomiast TD ABC można zaliczyć do modeli normatywnych – odpowiada na pytanie, jak powinno być i co zrobić, aby było tak, jak powinno być [27].

W koncepcji jednoetapowej modelu OS ABC mechanizm przyczynowo-skutkowy konsumpcji zasobów, i tym samym kosztów zasobów wykorzystanych przez obiekty kosztów (np. produkty), cechują dwie różnice w porównaniu z dwuetapowym mechanizmem ABC [27, 28]:

- po pierwsze – to obiekty kosztów generują zapotrzebowanie na działania i w związku z tym działania wykorzystują określoną ilość zasobów (na ten kierunek zależności zwracają uwagę również inni badacze);
- po drugie – z mechanizmu rozliczania kosztów znika jedno ogniwo, tj. koszt zasobów wykorzystanych przez działania; koszty zasobów wykorzystanych

<sup>8</sup> Rozróżnienie na ekonomię pozytywną i normatywną datuje się od pracy J.N. Keynesa z 1891 r. (*The scope and method of political economy*. Kelly & Macmillan, New York 1955). Badania w rachunkowości czy rachunkowości zarządczej też można podzielić na pozytywne i normatywne [27]. W największym skrócie, rachunkowość zarządcza, jako nauka pozytywna, ma na celu wyjaśnianie procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Natomiast rachunkowość zarządcza, jako nauka normatywna, dostarcza informacji i wskazówek do podejmowania decyzji przez zarządzających [28]. Należy dodać, że nie ma możliwości poprawnego funkcjonowania rachunkowości zarządczej jako nauki normatywnej, jeżeli nie jest ona równocześnie nauką pozytywną.

przez dany obiekt kosztów są określane przez iloczyny wielkości nośników kosztów działań (w jednostkach naturalnych) generowanych przez dany obiekt kosztowy i efektywnych stawek nośników kosztów działań<sup>9</sup>.

Model OS ABC posługuje się stawkami nośników kosztów działań bazującymi na wskaźnikach efektywnej wydajności zasobów<sup>10</sup> (czy efektywnej zasobochłonności poszczególnych działań), co umożliwi określenie kosztów zasobów wykorzystanych i kosztów niewykorzystanej zdolności produkcyjnej. Nigdzie nie pojawiają się koszty zasobów wykorzystanych przez poszczególne działania. Jedno ogniwo w mechanizmie przyczynowo-skutkowym, odkrytym przez koncepcję ABC, jest niepotrzebne, tzn. etap pierwszy rozliczania kosztów działań, czyli określania kosztów w przekroju działań.

W jednoetapowym modelu OS ABC to obiekty kosztów generują zapotrzebowanie na wielkości poszczególnych rodzajów działań, natomiast wielkości tych działań określają rozmiary wykorzystanych zasobów, co powoduje powstanie kosztów zasobów wykorzystanych przez te obiekty. Mechanizm ten przedstawiono na rysunku 4.



**Rys. 4.** Mechanizm przyczynowo-skutkowy konsumpcji zasobów przez obiekty kosztów w OS ABC

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [28].

### Krytyka koncepcji rachunku kosztów działań

Krytyczne rozważania na temat rachunku kosztów działań należy rozpocząć od przytoczenia opinii P. Armstronga [1], który wyszedł od definicji kosztów bezpośrednich i pośrednich. Uznał on, że koszty bezpośrednie „są prawdziwe”, nie wymagają rozliczania i mogą być bezpośrednio przypisane

<sup>9</sup> Mogą być także zastosowane standardowe stawki kosztów nośników działań, które są określone na podstawie standardowych wskaźników zasobochłonności poszczególnych działań.

<sup>10</sup> Efektywna wydajność zasobu jest to maksymalna liczba działań, jaka może być wykonana na jednostkę zasobu przy założeniu 8-godzinnego dnia pracy oraz pracy wykonywanej w ten sposób w dłuższym okresie. Taka definicja wyklucza możliwość rozumienia tego współczynnika jako umożliwiającego eksploatację pracowników, czyli zmuszanie ich do nadmiernego wysiłku (np. jeżeli jest to zasób ludzki, to wydajność zasobu będzie mierzona za pomocą maksymalnej liczby działań na jednostkę czasu) [27].



do danego obiektu kosztu. Jakikolwiek rachunek kosztów nie może zmienić ich wielkości dla danego obiektu. Powstaje pytanie: czy koszty pośrednie są w tym samym sensie również „prawdziwe”? Ponieważ koszty te nie mogą być rozliczane na obiekty w sposób jednoznaczny, można więc przyjąć, że są nie tylko „nieznane”, ale i „niepoznawalne”. Istnieją jednak lepsze i gorsze podstawy ich rozliczania. Armstrong twierdzi, że koszty bezpośrednie są zawsze „dokładne” i „prawdziwe”, natomiast koszty pośrednie nie zawsze. Zwolennicy rachunku kosztów działań (Kaplan, Cooper) utrzymują, że dzięki rachunkowi kosztów działań problem „nieokreśloności” kosztów pośrednich można rozwiązać. Nie jest to jednak możliwe w 100%; systemy ABC działające w praktyce dokonują (przynajmniej w części przypadków) arbitralnych alokacji kosztów. Poszukiwanie podstaw podziału kosztów na działania i produkty (obiekty kosztów) wymaga kompromisu między dokładnością systemu a praktyczną możliwością jego wdrożenia i utrzymania. Rezultatem zastosowania rachunku kosztów działań nie będzie więc uzyskanie 100-procentowej dokładności w rozliczaniu kosztów pośrednich, ABC może jednak tę dokładność znacznie poprawić [37].

Wnuk-Pel [37] podaje, że z krytyką koncepcji ABC wystąpili także J. Piper i P. Walley. Autorzy ci zgodzili się, że koszty policzone w ABC są dokładniejsze niż w rachunku tradycyjnym, jednak ABC jako system, w którym koszty pośrednie rozliczane są na produkty i inne obiekty kosztów, narażony jest na dwa rodzaje problemów. Po pierwsze, problem metody rozliczania kosztów, a po drugie, jakość informacji wykorzystywanych do rozliczania kosztów. Autorzy zgadzają się, że analiza działań jest istotna, może służyć eliminacji działań zbędnych lub nietworzących wartości, kwestionują jednak konieczność arbitralnej wyceny działań. Wyrażają również sceptycyzm w odniesieniu do poprawy rentowności przedsiębiorstwa, jako potencjalnej korzyści z zastosowania ABC.

Natomiast E.M. Goldratt przedstawił krytykę rachunku kosztów działań z punktu widzenia teorii ograniczeń<sup>11</sup> [9, 11, 37]. Nazwał rachunek pomyłką, kwestionował możliwość precyzyjnego ustalenia kosztu produktu i w ogóle podważał sens stosowania rachunku kosztów działań.

Niektórzy badacze krytykują rachunek kosztów działań jako koncepcję nie wiążącą aspektów technicznych z czynnikami organizacyjnymi i stylem zarządzania. Co prawda, nie kwestionują korzyści, jakie zastosowanie rachunku ABC może przynieść przedsiębiorstwom; podkreślają jednak, że z jego wykorzystaniem wiąże się wiele problemów [10]. Wydaje się, że los ABC w dużym stopniu zależy od jego dobrego dopasowania do preferencji, celów, strategii, planów i umiejętności zarządczych, a także od zasobów dominujących w przedsiębiorstwie.

Analiza koncepcji ABC, jako koncepcji zarządzania zasobami, dowodzi, że wpływ na wynik przedsiębiorstwa ma zachowanie się kosztów zasobów dostar-

<sup>11</sup> Teoria ograniczeń (TOC) jest metodą zarządzania nastawioną na osiąganie długotrwałych zysków poprzez odpowiednie zarządzanie istniejącymi w firmie ograniczeniami, tzw. „wąskimi gardłami”, które występują w systemach zarządzania, procesach wytwarzania i/lub procesach dystrybucji [9, 32].

czonych, a nie kształtowanie się kosztów zasobów wykorzystanych na skutek eliminowania produktu czy podejmowania produkcji wyrobu przynoszącego stratę. Nie ma bezpośredniego związku między wielkością kosztów zasobów dostarczonych i wykorzystanych. W szczególności nie następują automatyczne zmiany wielkości zasobów dostarczonych na skutek zmian wielkości zasobów wykorzystanych [28].

Mielcarek [28] twierdzi, że jeżeli oprócz analizy kosztów zasobów wykorzystanych przez poszczególne produkty uwzględni się zmiany kosztów zasobów dostarczonych oraz zmiany kosztów niewykorzystanej zdolności produkcyjnej w skali całego przedsiębiorstwa, w powiązaniu ze zmianami kosztów zasobów wykorzystanych, to widać wówczas w typowy dla koncepcji ABC sposób, że przedsiębiorstwo jest systemem wzajemnie powiązanych zmiennych. Wydaje się, że niekiedy krytyka koncepcji ABC wynika z jej niezrozumienia albo traktowania jej w sposób zawężony jako metodę kalkulacji kosztów, a nie teorię wyjaśniającą mechanizm powstawania zysku i na tej podstawie zarządzania zasobami.

W wyniku rekonstrukcji koncepcji ABC dowiedziono, że jest to teoria wyposażona we własny paradygmat. Tym samym, jako jedna z trzech głównych koncepcji rachunkowości zarządczej<sup>12</sup>, jest teorią wyjaśniającą funkcjonowanie przedsiębiorstwa, w znaczeniu wyjaśniania mechanizmu powstawania zysku w przedsiębiorstwie [26, 28].

### Zarządzanie na podstawie działań

Rozwój rachunku kosztów działań spowodował zmianę postrzegania kosztów przedsiębiorstwa, przyczynił się do przesunięcia akcentu z obliczania kosztów do zarządzania kosztami. Przed pojawieniem się koncepcji ABC, koszty w systemie rachunku kosztów były klasyfikowane ze względu na rodzaj oraz miejsce powstawania. Pojawienie się koncepcji ABC spowodowało, że spojrzano na koszty z perspektywy procesów i działań, a więc nie z pozycji, jaki koszt i gdzie powstaje, ale raczej – w związku z jakim procesem i dlaczego powstaje [37, 38].

Informacje uzyskiwane dzięki systemom rachunku kosztów działań doprowadziły do powstania kolejnych koncepcji [5, 37], tzn.:

- zarządzania na podstawie rachunku kosztów działań – ABCM (ang. *Activity Based Cost Management*). Jest to koncepcja, w której źródłem informacji do podejmowania decyzji jest rachunek kosztów działań;
- zarządzania na podstawie działań – ABM (ang. *Activity Based Management*). Jest to koncepcja, w której źródło informacji do podejmowania decyzji w zakresie poprawy efektywności i skuteczności wykonywanych działań stanowią dane o działaniach i ich kosztach.

Systemy te umożliwiają analizę procesów przedsiębiorstwa na poziomie operacyjnym oraz strategicznym, w układzie kosztów historycznych, bieżących

<sup>12</sup> Za główne koncepcje rachunkowości uważa się: rachunek kosztów działań (ang. *Activity Based Costing*, ABC), teorię ograniczeń (ang. *Theory of Constraints*, TOC) i analizę koszt-wolumen-zysk (ang. *Cost-Volume-Profit*, CVP).

oraz planowanych. Koncepcja *Activity Based Costing* może mieć zastosowanie przy podejmowaniu wielu skomplikowanych decyzji dotyczących problemów powstających w obszarze działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej. Do najbardziej specyficznych zastosowań tej koncepcji należą [33]:

- określenie i optymalizacja wykorzystania potencjału wytwórczego,
- analiza opłacalności *outsourcingu*,
- identyfikacja kosztów powstających w „trudnych” obszarach działalności gospodarczej, np. w logistyce lub w działalności badawczo-rozwojowej.

Narastająca intensywność konkurencji zmusza współczesne przedsiębiorstwa do różnicowania swoich produktów, kanałów dystrybucji czy segmentów rynku. W tych warunkach zarządzanie na podstawie działań może stać się jednym z ważniejszych instrumentów zdobywania i utrwalania przewagi konkurencyjnej. W ogólnym ujęciu, zarządzanie na podstawie działań powinno sprzyjać podejmowaniu decyzji poprawiających efektywność i pozycję konkurencyjną danej jednostki. Dokładność zarządczej informacji kosztowej, którą można wyrazić w pytaniu „ile nas to kosztuje?”, jest niezwykle ważna i może mieć decydujący wpływ na trafność podejmowanych decyzji.

### **Rachunek kosztów działań w praktyce**

Od spopularyzowania rachunku kosztów działań w latach 90. ubiegłego wieku koncepcja ta cieszy się dużym zainteresowaniem ze strony przedsiębiorstw na całym świecie. Jej wdrażanie przez wiele firm dowiodło jednak, że implementacja ABC nie jest zadaniem łatwym. Z praktycznego punktu widzenia nie jest łatwa, ponieważ nie uwzględnia tradycyjnej organizacji produkcji, tzn. ignoruje strukturę funkcjonalną przedsiębiorstwa (zakłady, wydziały), a skupia się na cząstkowych procesach i działaniach. Ponadto, wdrożenie ABC wymaga znacznych zmian w przedsiębiorstwach. Dotyczą one zwłaszcza zachowań pracowników, organizacji procesu produkcyjnego oraz ewidencji kosztów. Innymi ograniczeniami związanymi z wdrażaniem rachunku kosztów działań są:

- czasochłonność wdrożeń (ze względu na złożoność metody niezbędne jest przeszkolenie osób wprowadzających dane do systemu);
- prawidłowe zidentyfikowanie procesów i określenie jednostek ich pomiaru;
- konieczność zaangażowania w prace wdrożeniowe kadry kierowniczej i pracowników różnych działów, np. sprzedaży, marketingu, księgowości.

Poza wymienionymi czynnikami, system ABC charakteryzuje się także znaczną pracochłonnością oraz wysokimi kosztami funkcjonowania. Powodują one, że relatywnie niewiele przedsiębiorstw zdecydowało się, jak do tej pory, na jego wdrożenie [33, 38]. Niewielki stopień rozpowszechnienia powoduje jednocześnie, że rachunek kosztów działań jest wciąż traktowany jako innowacja.

Badania w różnych krajach dyfuzji rachunku kosztów działań wskazują, że odsetek przedsiębiorstw, które go wykorzystują, jest bardzo zróżnicowany – na ogół od zera do dwudziestu kilku procent (większość badań dotyczyła przedsiębiorstw średnich i dużych). Polskie przedsiębiorstwa głównie stosują tradycyjne

systemy rachunku kosztów, a systemy nowoczesne (w tym ABC) są wykorzystywane sporadycznie. Rozpowszechnienie ABC w Polsce jest znacznie mniejsze niż w takich krajach, jak USA, Wielka Brytania i inne wysoko rozwinięte. Różnica ta zmniejsza się, jednak nadal jest bardzo duża [37].

Z badań Januszewskiego [12] wynika, że znajomość koncepcji ABC w Polsce jest znacznie większa wśród zarządzających przedsiębiorstwami z udziałem kapitału zagranicznego oraz przedsiębiorstwami sprywatyzowanymi, natomiast najmniejsza – wśród menedżerów firm prywatnych z kapitałem polskim.

Oceniając rachunek kosztów działań przez pryzmat licznych publikacji (w szczególności studiów przypadków), należy stwierdzić, że jest on postrzegany pozytywnie, nawet mimo tego, iż część przedsiębiorstw, które go wdrożyły, po pewnym czasie zrezygnowała lub znacznie uprościła jego pierwotną wersję. Korzyści, jakie firmy osiągnęły z wdrożenia rachunku kosztów działań, były głównie efektem analizy procesów, działań i ich kosztów. Zdaniem krytyków, rachunek kosztów działań zwrócił uwagę menedżerów na obszary problematyczne, np. działania drogie i nie tworzące wartości. Dzięki ABC kierownictwo zauważyło również wysokie koszty zróżnicowania i złożoności w organizacji oraz konieczność ich kontroli [37].

Na przestrzeni lat klasyczny rachunek kosztów działań podlegał wielu modyfikacjom, co jednak wcale nie wyczerpuje złożoności jego zastosowań. Koncepcja ta może być rozwijana i adaptowana dla potrzeb różnych przedsiębiorstw [37]. Rachunek ABC, dzięki analizie działań, można stosować do oceny opłacalności produktów, ale również np. do oceny rentowności regionów. Firmy mogą spodziewać się korzyści z wdrożenia metody ABC w wielu obszarach swej działalności [38]. Dobrze zaprojektowany system zapewnia menedżerom lepsze zrozumienie sposobu generowania zysku na poziomie produktu, potrafi także ostrzegać przed wprowadzeniem produktu o cenie niższej niż koszt wytworzenia. Trudno wartościować korzyści wynikające z wdrożenia ABC – z pewnością jest to system, który stwarza platformę porozumienia dla operacyjnych i strategicznych dyskusji oraz decyzji w przedsiębiorstwach [23].

Z badań wynika, że prawdopodobnie we wszystkich systemach funkcjonujących w praktyce można dostrzec dwustopniowe rozliczanie kosztów: z zasobów na działania i z działań na obiekty kosztów (np. produkty), jednakże szczegóły budowy i funkcjonowania tych systemów znacznie się różnią [37].

Karmańska [23] podaje, że przez długi okres rachunek kosztów działań i zarządzanie oparte na działaniach uważane było za koncepcję, która może być stosowana tylko w przedsiębiorstwach produkcyjnych wykorzystujących wysoce zaawansowane technologie produkcyjne. Taka opinia wynikała z faktu, że pierwsze implementacje systemu przeprowadzone przez członków konsorcjum CAM-I miały miejsce w tej sferze gospodarczej. Obecnie, powszechna świadomość uniwersalności klasyfikacji działań i procesów w każdym typie przedsiębiorstwa (łącznie z firmami usługowymi, szkołami, administracją rządową i innymi) sprawia, że rachunek kosztów działań jest implementowany przez rosnącą liczbę bardzo różnych przedsiębiorstw na całym świecie.

Możliwość adaptacji koncepcji ABC dla potrzeb różnych podmiotów gospodarczych jest niewątpliwie jej atutem. Nowoczesne systemy rachunku kosztów, w tym także rachunek kosztów działań, powinny charakteryzować się elastycznością, która umożliwi ciągłe dostosowywanie rachunku kosztów przedsiębiorstwa do zmian w jego otoczeniu oraz potrzeb kadry zarządzającej.

Problematyka rachunku kosztów oraz właściwego systemu rachunkowości na potrzeby zarządzania od dawna<sup>13</sup> podnoszone były także w literaturze ekonomiczno-rolniczej [24, 40]. W ciągu lat ewaluowało również podejście do rachunku kosztów; jednak zawsze (niezależnie od wyznawanych teorii ekonomicznych) badaczom przyświecała chęć przedstawienia wyników działalności produkcyjnych oraz gospodarstwa jako całości w sposób jak najbardziej obiektywny i rzeczywisty. Dane te były wykorzystywane w zależności od aktualnych potrzeb i preferencji decydentów czy właścicieli gospodarstw.

W rolnictwie gospodarstwa towarowe, tzn. takie, które swoją produkcję przeznaczają na sprzedaż (na rynek), mają charakter przedsiębiorstw [40]. Ich zadaniem jest dążenie do stałego rozwoju i zaspokajania potrzeb rodziny rolniczej. Przedsiębiorstwa rolnicze funkcjonują jednak w środowisku przyrodniczym i ekonomicznym, które charakteryzuje się dużą zmiennością. Zarządzający tymi jednostkami nie mają wpływu na kształtowanie się cen czynników produkcji i cen produktów rolnych. Mogą tylko analizować zachodzące zmiany i podejmować odpowiednie decyzje. Efektywność tych decyzji w dużym stopniu zależy od systemów informacyjnych dostarczających odpowiedniej wiedzy. W procesie produkcji dużą rolę odgrywają koszty, ich wpływ na ostateczny wynik finansowy jest znaczący, a ponadto są kategorią kształtowaną wewnątrz przedsiębiorstwa, a więc od niego zależną. Uwarunkowania te wymuszają działania usprawniające proces zarządzania kosztami w przedsiębiorstwach rolniczych oraz pozyskiwanie informacji o kosztach z nowoczesnych rachunków kosztów.

W ostatnich latach pojawiły się pierwsze próby wykorzystania w rolnictwie koncepcji rachunku kosztów stosowanych w innych branżach. Możliwości zastosowania rachunku kosztów działań (*Activity Based Costing*) oraz rozwiązania koncepcyjne kalkulacji kosztów w produkcji roślinnej i zwierzęcej przedstawili Wasilewski i Chmielewska [36]. Niezależnie podjęto działania w kierunku opracowania założeń organizacji pracy w gospodarstwach rolnych na bazie norm i normatywów dla poszczególnych działań (procesów), zgodnie z metodyką rachunku kosztów działań sterowanego czasem (ang. *Time Driven Activity Based Costing – TD ABC*) [41]. Oznacza to, że procesy pracy na poziomie gospodarstwa zostaną opisane w postaci równań czasowych.

<sup>13</sup> Już w połowie XVIII wieku stosowano kalkulacje ekonomiczne o charakterze normatywnym. Po wyodrębnieniu się ekonomiki rolnictwa, a potem ekonomiki i organizacji gospodarstw, w stosunku do rachunku kosztów produkcji wykształciły się dwa podejścia: analityczne i syntetyczne. Zwolennicy podejścia analitycznego traktowali gospodarstwo jako zbiór niezależnych od siebie działalności produkcyjnych, dla których można obliczyć przychody, koszty oraz dochód (zysk). Natomiast kierunek syntetyczny był reprezentowany przez ekonomistów rolnych traktujących gospodarstwo jako organiczną całość. Twierdzono, że ze względu na powiązania między działami, gałęziami i działalnościami produkcyjnymi, nie ma możliwości dokonania w poprawny sposób podziału wszystkich kosztów, zwłaszcza pośrednich między poszczególne działalności. [40]

Wdrożenie i stosowanie w gospodarstwach rolnych klasycznego rachunku ABC jest trudnym zadaniem. Gospodarstwa wyróżnia biologiczny charakter produkcji, uzależnienie od środowiska i zmienność warunków pogodowych. Uwarunkowania te powodują dużą zmienność działań (procesów) występujących w procesie produkcji, które należy ująć w rachunku. Wymagany łączny nakład pracy jest funkcją wielu czynników. Jednym z ważniejszych jest wielkość gospodarstwa i zróżnicowanie struktury produkcji. Ważne są także dotychczasowe powiązania rolnika ze sprawozdawczością. Doświadczenia innych przedsiębiorstw wskazują, że wdrożenie ABC jest przedsięwzięciem kosztownym i czasochłonnym, co nie oznacza, że rolnicy, dążąc do bardziej efektywnego zarządzania, nie mogą z tego instrumentu korzystać.

Koncepcję rachunku kosztów działań można wykorzystywać w różnych okolicznościach, bowiem charakteryzuje ją elastyczność i możliwość adaptacji. Ponadto, jak wynika z analizy studiów przypadku implementacji tego rachunku w innych przedsiębiorstwach, nie zawsze konieczne jest wdrożenie całego rachunku kosztów działań – czasami wystarczą pewne jego moduły (np. analiza działań i ich nośników), aby zidentyfikować słabe punkty przedsiębiorstwa. Pewnym rozwiązaniem może być także przetworzenie w sposób zgodny z koncepcją ABC danych już zgromadzonych.

Nowoczesne (twórcze) zarządzanie gospodarstwem, oparte na wiedzy, wyobraźni, a także pomysłowości i odwadze, powinno być wspierane rzetelnymi informacjami. Informacja, traktowana jak zasób strategiczny, powinna redukować poziom niepewności podejmowanych decyzji, ułatwiać nawiązywanie kontaktów z otoczeniem, wspierać procesy zmian i dawać przewagę nad konkurentami. W obecnej rzeczywistości znaczenie informacji wzrasta w wyniku postępu technicznego i jego skutków, przemian wewnętrznych w gospodarstwach oraz zmian zachodzących w ich otoczeniu. Gospodarstwa zmuszone są do ciągłego dostosowywania się do zmieniających się warunków. Aby to dostosowywanie było szybkie i skierowane we właściwym kierunku, korzystanie z odpowiednich instrumentów staje się koniecznością.

#### **Literatura:**

1. Armstrong P.: The costs of Activity-Based Management. *Accounting, Organizations and Society*, no. 27, 2002.
2. Berliner C., Brimson J.A.: Cost management for today's advanced manufacturing: the CAM-I conceptual design. Harvard Business School Press, Boston 1988.
3. Bojanowska A.: Rachunek kosztów działań oparty na czasie – unowocześnienie standardowej wersji rachunku kosztów działań [w:] *Badania operacyjne i decyzje*, nr 1. Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2008.
4. Borowski Sz.: Geneza i rozwój rachunku kosztów działań [w:] *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza* (red. nauk. G.K. Świdarska). Difin, Warszawa 2010.
5. Cooper R., Kaplan R.S.: Activity-based systems: measuring the cost of resource usage. *Accounting Horizons*, vol. 6, September 1992.

6. Cooper R., Kaplan R.S.: How cost accounting distorts product costs. *Management Accounting*, 69(10), April 1988.
7. Cooper R., Kaplan R.S.: Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review*, 66(5), September-October 1988.
8. Cooper R., Kaplan R.S.: Profit priorities from Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, May-June 1991.
9. Fu A.: Theory of constraints activity-based and costing: can we get the best of both worlds? *Bussines Review*, vol. 2, no. 2, 2000.
10. Geri N., Ronen B.: Relevance lost: the rise and fall of Activity-Based Costing. *Human Systems Management*, no. 24, 2005.
11. Goldratt E.M.: *The haystack syndrome. Shifting information out of the data ocean.* North River Press, Great Barrington 1990.
12. Januszewski A.: Potrzeby i szanse wdrożenia rachunku kosztów działań w polskich przedsiębiorstwach – wyniki badań empirycznych. Komitet Nauk Organizacji i Zarządzania PAN. *Organizacja i Kierowanie*, nr 3, 2004.
13. Jaruga A.A.: Koszty i efekty: zarys koncepcyjny [w:] Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A.: *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania.* WSPiZ, Łódź 2001.
14. Jaruga A.A., Skowroński J.: *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa.* PWE, Warszawa 1982.
15. Jarugowa A., Sobańska I., Sochacka R.: *Metody kalkulacji. Koszty. Ceny. Decyzje.* PWE, Warszawa 1993.
16. Johnson H.T.: Activity based information: a blueprint for world class management accounting. *Management Accounting*, June 1988.
17. Johnson H.T.: It's time to stop over-selling activity-based concepts. *Management Accounting*, September 1992.
18. Johnson H.T., Kaplan R.S.: *Relevance lost. The rise and fall of management accounting.* Harvard Business Scholl Press, Boston 1987.
19. Kaplan R.S., Anderson S.R.: *Rachunek kosztów działań sterowany czasem.* PWN, Warszawa 2008.
20. Kaplan R.S., Cooper R.: *Cost and effect. Using integrated costs systems to drive profitability and performance.* Harvard Business Scholl Press, Boston 1998.
21. Kaplan R.S.: One cost system isn't enough. *Harvard Business Review*, January-February 1988.
22. Kaplan R.S., Cooper R.: *Zarządzanie kosztami i efektywnością.* Dom wydawniczy ABC, Warszawa 2000.
23. Karmańska A.: *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela. Modelowanie na podstawie rachunku kosztów działań.* PWN, Warszawa 2003.
24. Kondraszuk T.: *Rachunek kosztów w rolnictwie ze szczególnym uwzględnieniem potrzeb podejmowania decyzji i kontroli.* J. Agribus. *Rural Dev.*, 3(13), 2009.
25. Kwiatkowski J.: *Model rachunku kosztów działań (Activity-Based Costing) [w:] Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi (red. E. Nowak).* Wyd. Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1997.
26. Maślankowski K.: *Rekonstrukcja podstaw teoretycznych rachunku kosztów działań. Studium metodologiczne.* TNOiK, Toruń 2011.
27. Mielcarek J.: *Ogólny model jednoetapowy a Time-Driven ABC.* Wyd Target, Poznań 2007.

28. Mielcarek J.: Teoretyczne podstawy rachunku kosztów działań i zasobów – koncepcji ABC i ABM. Wyd. Contact, Poznań 2008.
29. Nowak E., Piechota R., Wierzbiński M.: Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem. PWE, Warszawa 2004.
30. Nowak E., Wierzbiński M.: Rachunek kosztów. Modele i zastosowania. PWE, Warszawa 2010.
31. Nowak E.: Zawansowana rachunkowość zarządcza. Wyd. II. PWE, Warszawa 2009.
32. Ogólna charakterystyka teorii ograniczeń; [dostęp: 16.01.2012]: <http://www.rifp.pl/Teoria-ograniczen-i-rachunkowosc-przerobu.php#ogto>
33. Piechota R.: Projektowanie rachunku kosztów działań. Activity Based Costing. Difin, Warszawa 2005.
34. Świdarska G.K.: Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa [w:] Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza (red. nauk. G.K. Świdarska). Difin, Warszawa 2010.
35. Szychta A.: Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej. Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
36. Wasilewski M., Chmielewska M.: Możliwości wykorzystania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach rolniczych. Roczniki Naukowe SERiA, t. IX, z.1. Warszawa–Poznań–Kraków 2007.
37. Wnuk-Pel. T.: Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce. Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2011.
38. Wroński P.: Nowoczesne metody rachunku kosztów w przedsiębiorstwie. Uwarunkowania i perspektywy. Wyd. Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2005.
39. Zieliński T.Z.: Odkrywanie prawdy o zyskach. Teoria i praktyka systemów ABC/M. Akademia Menadżera Sp. z o.o., Poznań 2007.
40. Ziętara W.: Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach rolniczych w teorii i praktyce. J. Agribus. Rural Dev., 2(12), 2009.
41. Żuk J., Kondraszuk T.: Organizacja pracy jako podstawa rachunku kosztów działań sterowanego czasem (TD ABC) w rolnictwie. Roczniki Naukowe SERiA, t. XIII, z.1. Warszawa–Poznań–Wrocław 2011.



*ALDONA SKARŻYŃSKA*

Institute of Agricultural and Food Economics

– National Research Institute

Warszawa

## ACTIVITY BASED COSTING – FRESH LOOK

### Summary

The Activity Based Costing is a modern costing system and decision support instrument most commonly used in practice. Its innovativeness consists in setting new directions for development of management accounting, so far, predominated by traditional cost accounting.

The main premises behind the Activity Based Costing is focus on activity as the cost generating factor. Costs only reflect the performed activities. This means that costs are not generated by the products, but by activities necessary to produce them. Activities define the size of resources used and thereby the costs of the resources used by the cost objects (e.g. products). Measurement of the size of the used and unused production capacity and management thereof constitutes the central point of the Activity Based Costing. Thus the ABC concept identifies and establishes the size of waste of resources in enterprises and, on that basis, it can be considered as a stock management concept. The ABC enables to control individual activities and plan their size thereby ensuring better cost management in the long-term perspective.