

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów – więcej niż ABC

Resource Consumption Accounting (RCA)

Pomimo ogromnych nakładów promocyjnych i naukowych związanych z rachunkiem kosztów działań (ABC), jakie podejmowano na świecie w latach 80. i 90. ubiegłego wieku, badania naukowe związane z rozpowszechnieniem tego rachunku kosztów w polskich i zagranicznych przedsiębiorstwach wskazują na stosunkowo niewielkie wykorzystywanie tej koncepcji¹. W czym tkwi problem?

RCA to więcej niż ABC

Pod koniec lat 90. ubiegłego wieku i na początku XXI wieku zauważono, że dotychczasowe implementacje rachunku kosztów działań napotykały wiele problemów, związanych głównie z kosztochłonnością i czasochłonnością wdrażania oraz wiarygodnością danych. Zdaniem ekspertów i praktyków, trudności ze skutecznym wdrażaniem rachunku kosztów działań mogą leżeć zarówno w samej koncepcji, jak i w sposobie jej wdrażania, a także być związane z dostępnością szczegółowej dokumentacji tego rachunku kosztów. Akcentowane są również problemy wynikające z samego ujęcia zasobów, przyjmowanego w rachunku kosztów działań^{2,3}.

W krajach niemieckojęzycznych rozpowszechniony jest rachunek kosztów, zwany *Grenzplankostenrechnung* (GPK). GPK to niemiecka koncepcja rachunku kosztów, opracowana w późnych latach 40. i 50. XX wieku. Celem koncepcji GPK

było zapewnienie spójnej i prawidłowej metodyki kalkulowania oraz rozliczania kosztów produktów i usług. Polska nazwa tego rachunku to rachunek planowanych kosztów marginalnych (krańcowych). Koncepcja *Grenzplankostenrechnung* stała się standardem, jeśli chodzi o kalkulację kosztów w Niemczech⁴, co jest rezultatem silnej kultury controllingu w niemieckich przedsiębiorstwach⁵. GPK jest rozpowszechnionym rachunkiem kosztów, stosowanym przez ok. 50-60% niemieckich przedsiębiorstw⁶ (wynik ten uznawany jest na świecie za duże osiągnięcie społeczności controllerów w krajach niemieckojęzycznych). GPK, zawierający kalkulację kosztów marginalnych, jest zdecydowanie bardziej zaawansowaną koncepcją rachunku kosztów od większości amerykańskich metod zarządzania kosztami (np. *Lean Accounting*, *Activity Based Costing*), przede wszystkim za sprawą poziomu organizacyjnego planowania i kontroli (bardziej szczegółowy



For. ABC Akademia

TOMASZ M. ZIELIŃSKI

doktorant i wykładowca Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu; autor koncepcji zasobowo-procesowego rachunku kosztów; prezes zarządu firmy ABC Akademia Sp. z o.o., producenta oprogramowania Doctor Coster® oraz lidera wdrożeń rachunku kosztów ABC/RCA w Polsce

¹ Wnuk-Pel T., *Zastosowanie rachunku kosztów działań*, Wydawnictwo UŁ, Łódź 2011.

² Keys D.E., Merwe A. van der, *The case for RCA: Excess and idle Capacity*, „Journal of Cost Management” July/August 2001.

³ Zieliński T.M., *Odkrywanie prawdy o zyskach: teoria i praktyka systemów ABC/M*, „Akademia Menedżera”, Poznań 2007.

⁴ Sharman P.A., *Bring On German Cost Accounting*, „Strategic Finance” December 2003.

⁵ Sharman P.A., Vikas K., *Lessons from German Cost Accounting*, „Strategic Finance” December 2004.

⁶ Kilger W., Pampel J., Vikas K., *Introduction: Marginal costing as a management accounting tool*, „Management Accounting Quarterly” Winter 2004.

rachunek kosztów) oraz nacisku na poprawne, przyczynowo-skutkowe modelowanie działalności operacyjnej⁷.

Na gruncie krytyki założeń i nieudanych wdrożeń amerykańskich koncepcji rachunku kosztów, takich jak rachunek kosztów ABC, oraz doświadczeń niemieckich w zakresie zastosowania *Grenzplankostenrechnung* na świecie pojawiły się próby powiązania niemieckiego GPK z amerykańskim ABC w ramach jednej koncepcji rachunku kosztów. Badania nad powiązaniem tych dwóch koncepcji rachunku kosztów są aktualnie prowadzone na całym świecie. Na gruncie amerykańskim próby powiązania GPK i ABC prezentowane są pod nazwą *Resource Consumption Accounting* (RCA)⁸. Na gruncie niemieckojęzycznym również podejmowane są takie badania, np. „Prozesskonforme Grenzplankostenrechnung”⁹.

W ramach koncepcji *Resource Consumption Accounting* ujęte zostały zalety procesowego rachunku kosztów, związane z koncepcją rachunku kosztów działań, oraz zalety zasobowego rachunku kosztów, realizowane w *Grenzplankostenrechnung*. Zorganizowane w ten sposób powiązanie ABC i GPK stanowi jedną zintegrowaną i zaawansowaną koncepcję rachunku kosztów – *Resource Consumption Accounting*¹⁰.

Po raz pierwszy *Resource Consumption Accounting* przedstawiona została jako koncepcja rachunku kosztów około 2000 r., a następnie rozwijana była od grudnia 2001 r. przez grupę roboczą *Cost Management Section RCA* w Consortium for Advanced Management, International – CAM-I¹¹. W lipcu 2009 r. Komisja Professional Accountants In Business (PAIB), pracująca

w ramach Międzynarodowej Federacji Księgowych (International Federation of Accountants, IFAC), uwzględniła *Resource Consumption Accounting* w publikacji dotyczącej międzynarodowych wytycznych dobrych praktyk (IGPG) o tytule *Ocena i doskonalenie rachunku kosztów w organizacjach* (*Evaluating and Improving Costing in Organizations*)¹² oraz w towarzyszącym tej publikacji dokumencie *Model 12 poziomów dojrzałości rachunku kosztów* (*Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model*)^{13,14}. W dokumencie tym koncepcja *Resource Consumption Accounting* wskazana jest jako rachunek kosztów, dostarczający menedżerom informacji kosztowych o wyższym stopniu poprawności i przejrzystości w porównaniu do rachunku kosztów działań (ABC) i innych koncepcji rachunków kosztów.

W Polsce prace nad powiązaniem ABC i GPK prowadzone były przez T.M. Zielińskiego oraz firmę ABC Akademia Sp. z o.o. i zwieńczone zostały wypracowaniem koncepcji rachunku kosztów pod nazwą zasobowo-procesowy rachunek kosztów¹⁵.

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów jest zaawansowanym rachunkiem kosztów, opartym na założeniach niemieckiego *Grenzplankostenrechnung* (GPK) i amerykańskiego *Activity Based Costing* (ABC), przetwarzającym zgodnie ze ściśle zdefiniowanymi regułami dane finansowe i operacyjne w przyczynowo-skutkowe informacje o kosztach zasobów, procesów oraz o kosztach i rentowności zarówno produktów, usług, jak i klientów – przedstawionych w sposób wielowymiarowy, z zachowaniem rozdzielczości informacji kosztowych, w ujęciu kosztów

⁷ Keys D.E., Merwe A. van der, *German vs. United States Cost Management: What insights does German cost management, have for U.S. companies?*, „Management Accounting Quarterly” 1/1999.

⁸ Keys D.E., Merwe A. van der, *The case for RCA: Excess and idle Capacity*, „Journal of Cost Management” July/August 2001.

⁹ Muller H., *Prozesskonforme Grenzplankostenrechnung als platform neper anwendungsentwicklung*, „Kostenrechnungpraxis” nr 38.

¹⁰ Keys D.E., Merwe A. van der, *The Case for Resource Consumption Accounting*, „Strategic Finance” April 2002.

¹¹ www.CAM-I.org.

¹² Evaluating and Improving Costing in Organizations, IGPG IFAC PAIB Committee, July 2009.

¹³ Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model, IFAC PAIB Committee, July 2009.

¹⁴ Zieliński T.M., *Model 12 poziomów dojrzałości w kalkulacji kosztów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządzająca” maj 2011.

¹⁵ Praca doktorska T.M. Zielińskiego, realizowana w ramach przewodu doktorskiego na Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu w latach 2012/2013.

rzeczywistych i planowanych, niezbędnych do wsparcia decyzji krótko-, średnio- i długoterminowych na wszystkich poziomach zarządzania przedsiębiorstwem.

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów jest zarządczym rachunkiem kosztów, obejmującym swym zakresem całość przedsiębiorstwa, ukierunkowanym na zaspokojenie potrzeb wewnętrznych odbiorców informacji. Podobnie jak GPK w przedsiębiorstwach niemieckojęzycznych, zasobowo-procesowy rachunek kosztów stanowi zaawansowaną podstawę całego systemu controllingu przedsiębiorstwa.

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów jest rachunkiem realizującym wieloetapowe rozliczanie kosztów między czterema podstawowymi kategoriami obiektów: zasobów, działań, obiektów kosztowych oraz kosztów bezpośrednich, z zachowaniem pełnej rozdzielczości kosztów. W ramach czterech podstawowych kategorii obiektów wyodrębniane są ich szczegółowe rodzaje w oparciu o ściśle określone reguły.

Schemat zasobowo-procesowego rachunku kosztów zaprezentowano na Rysunku 1.

Przyczynowo-skutkowe modelowanie

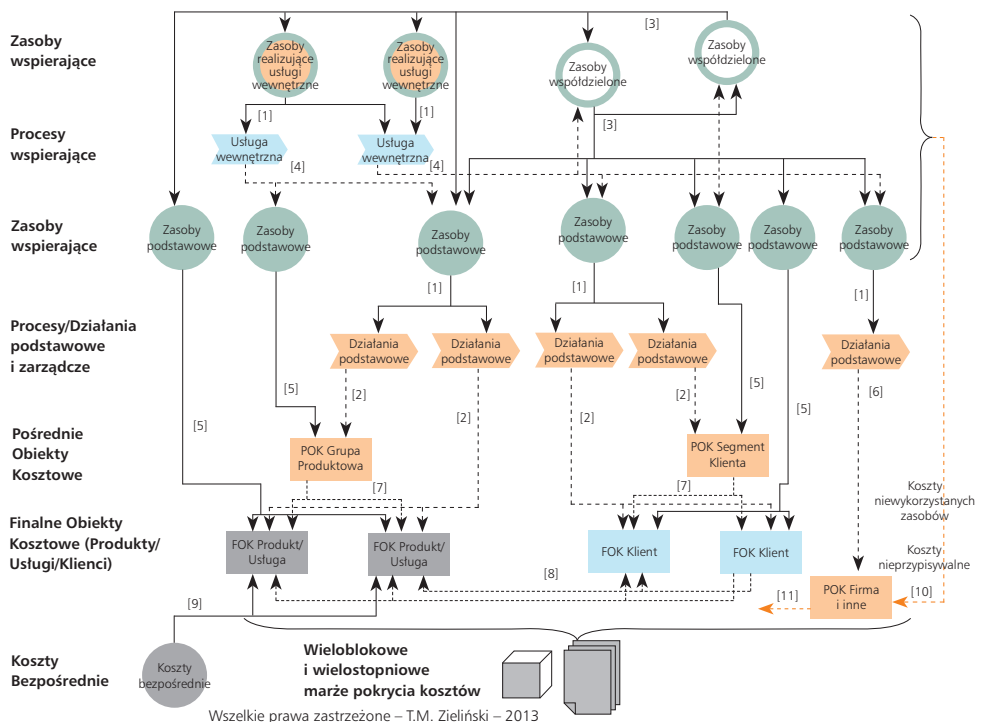
W zakresie tworzenia struktury modelu kosztowego oraz definiowania przepływów kosztowych zasobowo-procesowy rachunek kosztów bazuje na kluczowych założeniach niemieckiego Grenzplankostenrechnung (GPK) i amerykańskiego Activity Based Costing (ABC). W rachunku tym wyodrębniane są szczegółowe, jednorodne centra kosztów zasobów, konkretnie zdefiniowane działania oraz finalne i pośrednie obiekty kosztowe.

Podczas modelowania przepływów kosztów w modelu rachunku kosztów, podobnie jak w RCA, stosowane są koncepcje reaktywności (responsiveness) i przypisywalności (attributability)¹⁶. Reaktywność to koncepcja zakładająca

¹⁶ Merwe A. van der, *Management Accounting Philosophy Series II: Cornerstones of Restoration*, „Journal of Cost Management” Sept/Oct 2007.

RYСУNEK 1.

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów



Źródło: Opracowanie własne

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów jest zarządczym rachunkiem kosztów, obejmującym swym zakresem całość przedsiębiorstwa, ukierunkowanym na zaspokojenie potrzeb wewnętrznych odbiorców informacji. Podobnie jak GPK w przedsiębiorstwach niemieckojęzycznych, zasobowo-procesowy rachunek kosztów stanowi zaawansowaną podstawę całego systemu controllingu przedsiębiorstwa.

stałe i proporcjonalne związki przyczynowo-skutkowe między obiektami w modelu kosztowym. Reaktywność opiera się na założeniu, że zmienność kosztów przedsiębiorstwa jest efektem wielu czynników i charakterystyk zasobów organizacyjnych, a nie wyłącznie funkcją wielkości produkcji czy sprzedaży.

Stosowany w zasobowo-procesowym rachunku kosztów rozdział obiektów kosztowych na finalne i pośrednie pozwala na skuteczne stosowanie koncepcji przypisywalności kosztów, która zakłada alokowanie kosztów na taki poziom obiektu kosztowego, gdzie występuje najsilniejszy związek przyczynowo-skutkowy, a informacja kosztowa jest istotna do podjęcia decyzji.

W modelu zasobowo-procesowego rachunku kosztów, „koszt” jest wyrażeniem w jednostkach pieniężnych przepływów operacyjnych, co oznacza wykorzystanie podstawowych danych operacyjnych jako podstawy do kalkulacji kosztów. „Koszt” wyrażony w jednostkach pieniężnych, jest swoistą „nakładką” na ilościowy (operacyjny) model przedsiębiorstwa. W zasobowo-procesowym rachunku kosztów wszystkie przepływy kosztowe realizowane są w podziale na koszty stałe oraz zmienne i śledzi się te przepływy w całym modelu kosztowym, od szczegółowych centrów kosztów zasobów aż do finalnych obiektów kosztowych – produktów i klientów. Zasobowo-procesowy rachunek kosztów rozpoznaje obustronną zmianę natury kosztów, jaka zachodzi w trakcie przepływu kosztów w modelu kosztowym, co oznacza, że koszty mogą zmieniać naturę ze zmiennych na stałe oraz ze stałych na zmienne. Zmiany te są odzwierciedleniem charakterystyki zużycia i konsumpcji poszczególnych zasobów w przedsiębiorstwie.

Ewidencjonowanie kosztów w ujęciu setek, a nawet tysięcy centrów kosztów zasobów, jakie realizowane jest w zasobowo-procesowym rachunku kosztów, pozwala na monitorowanie stopnia wykorzystania oraz kosztów wykorzystanych i niewykorzystanych zasobów na bardzo szczegółowym poziomie centrów kosztów zasobów. Koszty niewykorzystane wykluczane są tu z alokacji do produktów, usług oraz klientów i traktowane zgodnie z koncepcją przypisywalności kosztów. Podejście to pozwala na unikanie zjawiska spirali śmierci kosztów stałych, czyli nieświadomego alokowania kosztów niewykorzystanych zasobów do produktów, usług i klientów.

W zasobowo-procesowym rachunku kosztów, podobnie jak w GPK, stosowana jest koncepcja elastycznego budżetowania (*flexible budgeting*), wykorzystywana do wyznaczania poziomu kosztów autoryzowanych (uzasadnionych), czyli takich, jakie powinny być poniesione dla wykonanego poziomu działalności, zamiast odnoszenia się do sztywnych rocznych budżetów. Budżetowanie elastyczne pozwala na comiesięczne przeliczanie budżetu kosztów w zależności od wykonanej skali działalności, urealnając tym samym interpretację odchyleń kosztów. Budżetowanie elastyczne zastępuje tradycyjne budżety statyczne, uznając je za arbitralne i niezdolne do prawdziwego odzwierciedlenia zmian zachodzących w rzeczywistości biznesowej przedsiębiorstwa.

Analiza i podejmowanie decyzji

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów, bazując na założeniach Grenzplankostenrechnung (GPK) i Activity Based Costing (ABC), zapewnia zaawansowaną analizę kosztów dla poszczególnych centrów kosztów zasobów, procesów

i działań oraz produktów, usług i klientów, w ujęciu danych zarówno finansowych, jak i operacyjnych. Rachunek ten stanowi ogromną, gotową i logicznie przemyślaną „hurtownię danych”, zawierającą niezbędne dane kosztowe i operacyjne wspierające podejmowanie decyzji na różnych poziomach zarządzania.

Najważniejszą kategorią wynikową zasobowo-procesowego rachunku kosztów jest pięć podstawowych poziomów kosztów. Są one podstawą do analizy wielostopniowych marż pokrycia kosztów. Pięć podstawowych poziomów kosztów oraz podział kosztów na stałe i zmienne to dwie podstawowe kategorie wynikowe zasobowo-procesowego rachunku kosztów.

Istotnym elementem koncepcji zasobowo-procesowego rachunku kosztów jest dostarczenie menedżerom jednoczesnej informacji o pełnych kosztach i rentowności zarówno produktów, usług, jak i klientów. Realizując to założenie, zasobowo-procesowy rachunek kosztów stanowi doskonałą bazę dla podejmowania decyzji dotyczących zarówno produktów, jak i klientów przedsiębiorstwa.

Interpretacja informacji w zaawansowanych rachunkach kosztów warunkowana jest możliwościami rozdzielania informacji kosztowej. Zasobowo-procesowy rachunek kosztów zapewnia trzy rodzaje rozdzielczości informacji kosztowej, tj. rozdzielczość kosztów, rozdzielczość zasobów oraz rozdzielczość poziomów kosztów, co pozwala w dowolny sposób włączać i wyłączać poszczególne pozycje kosztowe oraz uznawać je za istotne lub nieistotne dla rozważanego scenariusza decyzyjnego.

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów, zapewniając informacje zarówno o kosztach marginalnych, jak i o kosztach pełnych, z zachowaniem pełnej rozdzielczości kosztów, jest rachunkiem, który jednocześnie wspiera podej-

mowanie decyzji krótko-, średnio- i długoterminowych na wszystkich poziomach zarządzania przedsiębiorstwem.

Szerokie zastosowania zasobowo-procesowego rachunku kosztów

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów wpisuje się w najnowsze trendy rozwoju koncepcji controllingowych na świecie, będąc jednocześnie odpowiedzią na szerokie zapotrzebowanie menedżerów i controllerów na szczegółowe i wiarygodne informacje o kosztach oraz rentowności. Rozwój technologii informatycznych i coraz większa dostępność danych operacyjnych w przedsiębiorstwach to kluczowe czynniki sukcesu dla rozpowszechniania się zaawansowanych rachunków kosztów, które jeszcze kilkanaście lat temu mogły być uznawane za zbyt trudne czy wręcz niemożliwe do wdrożenia.

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów został już z sukcesem wdrożony w kilkudziesięciu polskich przedsiębiorstwach z takich branż jak: produkcja, handel, energetyka, usługi finansowe czy infrastruktura. Wdrożenia tego rachunku kosztów realizowane były w przedsiębiorstwach zarówno bardzo dużych, średnich, jak i małych. Szerokie zastosowanie go w wielu branżach i przedsiębiorstwach różnej wielkości potwierdza jego uniwersalność i potencjał do zastosowania w procesach controllingowych wielu organizacji.

Zasobowo-procesowemu rachunkowi kosztów towarzyszy bardzo szczegółowa dokumentacja, określająca zasady jego projektowania i wdrażania w przedsiębiorstwach. Dostęp do niej stwarza ogromną szansę na samodzielne wdrażanie zasobowo-procesowego rachunku kosztów przez coraz bardziej wykształcone i doświadczone zespoły polskich controllerów, księgowych i analityków. ■

Ewidencjonowanie kosztów w ujęciu setek, a nawet tysięcy centrów kosztów zasobów, jakie realizowane jest w zasobowo-procesowym rachunku kosztów, pozwala na monitorowanie stopnia wykorzystania oraz kosztów wykorzystanych i niewykorzystanych zasobów na bardzo szczegółowym poziomie centrów kosztów zasobów.