

# Zasobowy rachunek kosztów – pierwszy krok do wdrożenia rachunku kosztów działań

**Niniejsze opracowanie jest trzecią częścią cyklu *As Easy As ABC*. Jej celem jest logiczne i proste przedstawienie, na bazie polskich oraz zagranicznych doświadczeń wdrożeniowych, głównych zasad projektowania i skutecznego wdrażania systemów rachunku kosztów działań (ABC/M).**

## Wprowadzenie

**J**eżeli koncepcja rachunku kosztów działań jest prosta i logiczna, to jaka jest przyczyna częstych niepowodzeń wdrożeniowych? Jedną z podstawowych przyczyn niepowodzeń wdrożeniowych systemów ABC/M jest brak zasobowego rachunku kosztów przekładający się na niedostępność informacji o kosztach poszczególnych zasobów organizacyjnych. Przez to już w pierwszej fazie rozliczania kosztów zespoły wdrożeniowe napotykają duże problemy. A tak naprawdę projekt wdrożeniowy powinien być zatrzymany.

Podczas wdrożeń systemów ABC/M elementowi zasobów poświęca się niewiele uwagi, a warto zauważyć, że element zasobów jako pierwszy wpływa na dokładność wszelkich późniejszych obliczeń. Źródłem informacji o zasobach jest podmiotowy rachunek kosztów (miejsca powstawania kosztów lub tzw. piątki). Problemem jednak jest to, że zwykle miejsca powstawania kosztów reprezentują komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne za koszty, a nie poszczególne zasoby przedsiębiorstwa. Warto podkreślić, że wymagany dla wdrażania systemów ABC/M układ podmiotowego rachunku kosztów to właśnie zasobowy rachunek kosztów.

## Do czego służy zasobowy rachunek kosztów

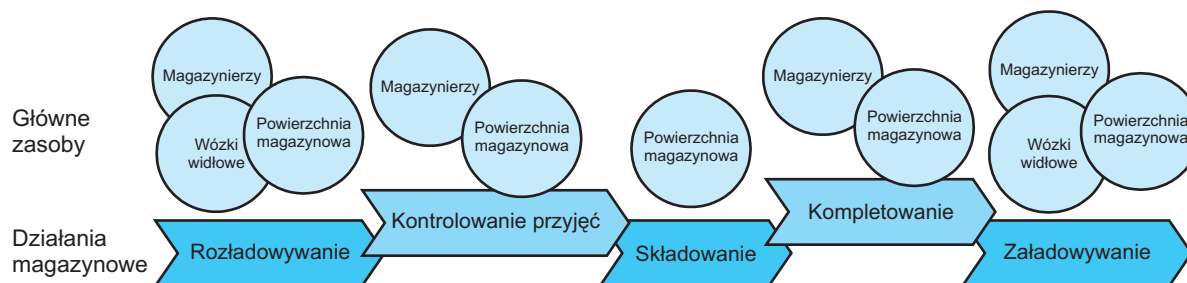
Koncepcję zasobowego rachunku kosztów oraz jego rolę przy wdrażaniu systemów ABC/M omówimy na przykładzie magazynu wyrobów gotowych przedsiębiorstwa DREN S.A. (producenta artykułów dekoracyjnych do wyposażenia wnętrz). Wdrożenie rachunku kosztów działań w DREN S.A. było także realizowane w obszarze logistyki, a tym samym w magazynie wyrobów gotowych. W pierwszej kolejności zdefiniowano działania i procesy, jakie będą wyceniane w rachunku kosztów działań dla obszaru magazynowania. Wywiady bezpośrednie z menedżerami pozwoliły na zebranie kluczowych informacji o procesie magazynowym.

*„...Wyprodukowane asortymenty trafiają do magazynu wyrobów gotowych, gdzie w pierwszej kolejności są rozładowywane w strefie rozładunku magazynu centralnego. Czynność rozładowywania dostaw wykonywana przez magazynierów wykorzystujących wózki widłowe. W następnej kolejności wykonywane są kontrole ilościowe rozładowanych produktów. Kontrolowaniem zajmują się również magazynierzy i realizują te działania w wydzielonej strefie kontroli. Składowanie wyrobów gotowych odbywa się w specjalnie*

przygotowanej strefie składowania magazynu. Kolejnym istotnym działaniem magazynowym jest kompletowanie zamówień dla klientów (wydania), które jest realizowane w strefie kompletacji magazynu przez pracowników magazynowych. Ostatnią czynnością magazynową DREN S.A. jest załadowywanie dostaw, które realizowane jest w strefie rozładunku przez magazynierów wykorzystujących wózki widłowe...”

Na przykładzie tego krótkiego opisu widać, że z łatwością możemy przypisać zasoby organizacyjne

(magazynierów, wózki widłowe i powierzchnię magazynową itd.) do poszczególnych czynności (rozładowywanie, kontrolowanie, składowanie, kompletowanie i załadowywanie – **rysunek 1**). Na przykładzie DREN S.A. zastanówmy się nad różnicą pomiędzy zasobami (*resources*) a działaniami (*activities*), czyli najważniejszymi elementami zarządzania procesowego (*Process/Activity/Based Management*) oraz procesowego rachunku kosztów (*Activity Based Costing/Management*).



Źródło: Materiały szkoleniowe ABC Akademia.

**Rys. 1.** Zasoby używane podczas realizacji działań magazynowych w DREN S.A.

W rachunku kosztów działań, w pierwszym stopniu kalkulacji kosztów, wyceniane są działania. Aby dowiedzieć się, ile kosztują działania, musimy wcześniej znać koszty poszczególnych zasobów organizacyjnych, jakie są konsumowane w trakcie wykonywania tych działań. Jednak w wielu przedsiębiorstwach brakuje informacji o kosztach zasobów organizacyjnych. Odpowiedzią na te problemy informacyjne jest zasobowy rachunek kosztów ewidencjonujący informację kosztową w ujęciu poszczególnych zasobów przedsiębiorstwa osadzonych w hierarchii zarządczej (struktura organizacyjna i odpowiedzialność) oraz rodzajowej (typy zasobów i rodzaje kosztów).

## Tradycyjny rachunek kosztów a ABC/M

Zobaczmy, w jaki sposób najczęściej przedsiębiorstwa ewidencjonują koszty. Przykład tradycyjnego rachunku kosztów dla magazynu wyrobów gotowych DREN S.A. przedstawia **tabela 1**.

Przedsiębiorstwa dzielą podmiotowe rachunki kosztów na miejsca powstawania kosztów reprezentujące komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne, a następnie w tak zdefiniowanych podmiotach kosztów ewidencjonują koszty w ujęciu rodzajowym. Już na pierwszy rzut oka widać, że nie ma w takich rachun-

kach kosztów informacji o zasobach. Nie wynika wprost z rachunku kosztów, ile kosztują poszczególne zasoby, tj. wózki widłowe, powierzchnia magazynowa, pracownicy magazynowi, kierownik magazynu, terminale magazynowe, urządzenia pakujące, regały magazynowe, system informatyczny WMS, materiały do pakowania, energia i woda itd. Amortyzacja lub zużycie materiałów nie są zasobami, ale rodzajami kosztów.

Skoro nie wiadomo, ile kosztują zasoby przedsiębiorstwa, to łatwo można zrozumieć trudności z wyceną działań i procesów biznesowych pojawiające się przy wdrożeniach systemów ABC/M (a przecież to zasoby konsumowane są w trakcie wykonywania działań).

**Tab. 1.** Tradycyjny rachunek kosztów w MPK Magazyn DREN S.A.

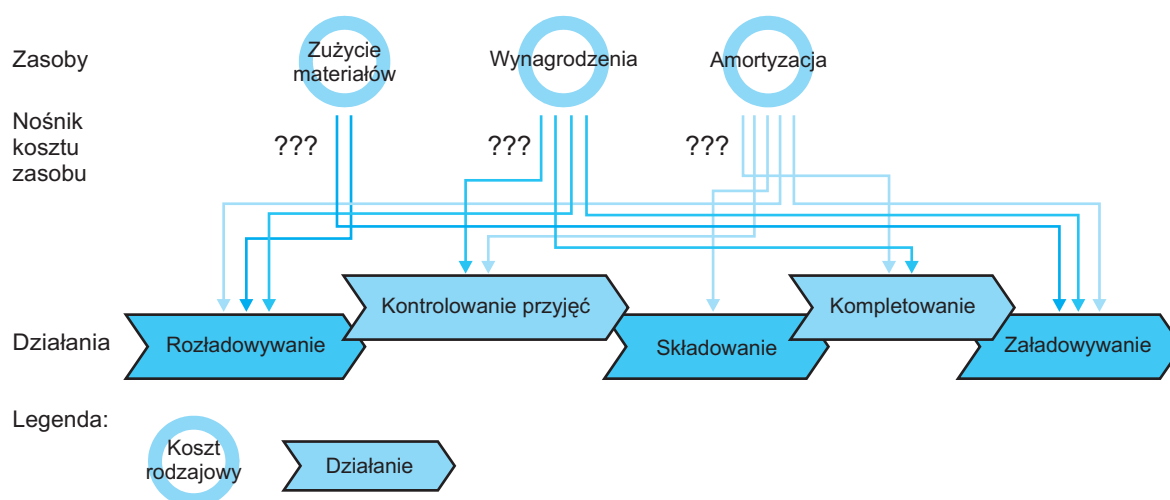
MPK Magazyn: Koszt rodzajowy	Koszt (zł)
Wynagrodzenia	573 986
Świadczenia na rzecz pracowników	139 921
Zużycie materiałów	194 730
Leasing	145 188
Amortyzacja	223 920
Pozostałe	107 704
Usługi obce	10 291
<b>Razem</b>	<b>1 395 740</b>

Źródło: Materiały szkoleniowe ABC Akademia.

Wyobraźmy sobie sytuację, w której DREN S.A. nie chce wdrożyć zasobowego rachunku kosztów i próbuje prawidłowo rozliczyć poszczególne konta kosztów rodzajowych na działania. **Rysunek 2** prezentuje próbę rozliczenia poszczególnych kont kosztów rodzajowych MPK Magazyn na działania magazynowe DREN S.A. Problemy pojawiają się wówczas, gdy na danym koncie znajdują się koszty związane z różnymi zasobami. Weźmy za przykład konto amortyzacja, gdzie księgowane są koszty związane z budynkiem magazynowym, wózkami widłowymi, komputerami, terminalami magazynowymi, regałami magazynowymi, systemem infor-

matycznym (WMS) i na dokładkę wymieszane z samochodem kierownika magazynu. Jakim nośnikiem można rozliczyć koszty tego konta na poszczególne działania magazynowe, prawidłowo odzwierciedlając konsumpcję zasobów? Odpowiedź jest jasna. Nie wiadomo.

W przypadku konta rodzajowego, grupującego różnorodne zasoby (w przykładzie „Amortyzacja”) nie ma możliwości przyczynowo-skutkowego rozliczenia kosztów tego konta na działania i procesy biznesowe. Na tego typu kontach są grupowane koszty różnych zasobów, z których każdy powinien być alokowany na działania innym nośnikiem kosztu.



Źródło: Materiały szkoleniowe ABC Akademia.

**Rys. 2.** Trudności w rozliczaniu kosztów rodzajowych MPK Magazyn na działania

Jeżeli uzyskamy informację kosztową na poziomie poszczególnych zasobów, to nie będziemy mieli większych problemów z przyczynowo-skutkowym rozliczaniem kosztów (ponieważ np. zasoby powierzchniowe będziemy przypisywać do działań na podstawie metrażu zużywanego do działań, a wózki widłowe rozliczymy przepracowanymi motogodzinami na poszczególne działania, pracowników zaś proporcjonalnie do zużytego czasu pracy. Istotą zasobowego rachunku kosztów jest więc zagregowanie kosztów rodzajowych najpierw na poziomie zasobów, a dopiero później komórek organizacyjnych i innych przedmiotów zarządzania.

## Zasobowy rachunek kosztów a ABC/M

Zasobowy rachunek kosztów jest bardzo prostą, menedżerską koncepcją. W ramach poszczególnych miejsc powstawania kosztów reprezentujących komór-

ki organizacyjne najpierw definiowane są puli zasobów reprezentujące poszczególne zasoby (**widok 1**), a dopiero do puli zasobów są dokładane odpowiednie konta kosztów rodzajowych stanowiące analitykę dla kont syntetycznych, jakimi są zasoby (**widok 2**).

Pierwszy krok w projektowaniu zasobowego rachunku kosztów to identyfikacja kluczowych zasobów organizacyjnych. Zasoby są statyczne, widoczne gołym okiem, stąd większość z nich łatwo jest zidentyfikować. Wyobraźmy sobie, że wchodzimy do magazynu z aparatem fotograficznym. Na zrobionym zdjęciu łatwo zidentyfikować poszczególne zasoby (np. budynek magazynowy, regały, magazynierów, wózki widłowe czy komputery).

**Widok 1** prezentuje główne zasoby magazynowe dla przykładu DREN S.A. Zasadniczą zmianą jest to, że pojawia się informacja o koszcie poszczególnych zasobów, pozwalająca na przyczynowo-skutkowe alokowanie kosztów zasobów do realizowanych przez nie działań. Co więcej, dla każdego zasobu definiowana jest miara wielkości przerobu zasobu i jej wartość

## Widok 1. Zasobowy rachunek kosztów w MPK Magazyn DREN S.A.

Nazwa Obiektu	Indeks Obiektu	Koszt	Nośnik Kosztu	Wartość Nośnika	Stawka Nośnika	Procent
Z		10 807 010,00				
Zasobowy Rachunek Kosztów	MPK25	10 807 010,00				
MPK Magazyn Wyróbów Gotowych	MPK25	1 618 550,00				
Kierownik Magazynu	Pula133	125 000,00	# roboczogodzin	32 000,00	3,91	
Magazynowy	Pula134	1 000 000,00	# roboczogodzin	544 000,00	1,84	
Powierzchnia Magazynowa	Pula135	101 000,00	# metrów kwadratowych	8 500,00	11,88	
Regały Magazynowe	Pula136	16 830,00	# miejsce regałowe	19 300,00	0,87	
Wózki/Widłowe	Pula137	101 700,00	# motogodzin	169 000,00	0,64	
Wypożyczenie Informatyczne	Pula138	3 670,00	# stanowisk komputerowych	7,00	524,29	
System Informatyczny WMS	Pula139	29 000,00	# licencje	32,00	906,25	
Materiały do pakowania	Pula140	140 000,00	# metrów bieżących	700 000,00	0,20	
Urządzenia Pakujące - Owiązki	Pula141	17 000,00	# maszynogodzin	140 000,00	0,12	
Terminale Magazynowe	Pula142	4 350,00	# terminali MG	28,00	155,36	
Energia elektryczna	Pula143	45 000,00	# kWh	112 500,00	0,40	
Energia Ciepła	Pula144	35 000,00	# metrów sześciennych	48 000,00	0,73	
MPK Transport	MPK28	2 690 000,00				
MPK29	MPK29	4 590 000,00				
MPK Produkcyjna	MPK30	1 300 460,00				
MPK31	MPK31	1 300 460,00				

Źródło: DREN S.A. w oprogramowaniu ABC/M Explorer.

## Widok 2. Konta kosztów rodzajowych w zasobowym rachunku kosztów MPK Magazyn DREN S.A.

Nazwa Obiektu	Indeks Obiektu	Koszt	Nośnik Kosztu	War
Z		10 807 010,00		
Zasobowy Rachunek Kosztów	MPK25	10 807 010,00		
MPK Magazyn Wyróbów Gotowych	MPK25	1 618 550,00		
Kierownik Magazynu	Pula133	125 000,00	# roboczogodzin	
Świadczenia na rzecz pracowników	Konto113	25 000,00		
Wynagrodzenia	Konto112	100 000,00		
Magazynierzy	Pula134	1 000 000,00	# roboczogodzin	
Świadczenia na rzecz pracowników	Konto114	200 000,00		
Wynagrodzenia	Konto115	800 000,00		
Powierzchnia Magazynowa	Pula135	101 000,00	# metrów kwadratowych	
Amortyzacja	Konto116	32 000,00		
Pozostałe koszty	Konto136	12 000,00		
Usługi remontowe	Konto123	35 000,00		
Zużycie materiałów	Konto130	22 000,00		
Regały Magazynowe	Pula136	16 830,00	# miejsc regałowych	
Amortyzacja	Konto117	5 000,00		
Pozostałe koszty	Konto139	40,00		
Usługi remontowe	Konto124	11 190,00		
Zużycie materiałów	Konto131	600,00		
Wózki/Widłowe	Pula137	101 700,00	# motogodzin	
Amortyzacja	Konto118	9 000,00		
Pozostałe koszty	Konto140	8 900,00		
Usługi remontowe	Konto125	5 800,00		
Zużycie materiałów	Konto132	78 000,00		
Energia elektryczna	Pula143	45 000,00	# kWh	
Zużycie energii	Konto137	45 000,00		
Materiały do pakowania	Pula140	140 000,00	# metrów bieżących	
Zużycie materiałów	Konto134	140 000,00		

Źródło: DREN S.A. w oprogramowaniu ABC/M Explorer.

(na **widoku 1** kolumny „nośnik kosztu” i „wartość nośnika”), dla której można kalkulować stawki jednostkowe przerobu zasobów, np. zł/m<sup>2</sup>, zł/roboczogodzinę, zł/motogodzinę czy zł/miejsce regałowe (na **widoku 1** kolumna „stawka nośnika”). Takie zorganizowanie informacji kosztowej otwiera przed menedżerami drogę do efektywnego zarządzania poziomem i wykorzystaniem zasobów oraz dostarcza podstawy do kalkulowania kosztów niewykorzystanych zasobów.

Istotnym czynnikiem sukcesu wdrażania rachunku kosztów działań jest przyjęcie zasobowego postrze-

gania kosztów przedsiębiorstwa. Menedżerowie nie powinni postrzegać kosztów przez pryzmat komórek organizacyjnych i rodzajów kosztów, ale przez pryzmat posiadanych zasobów, które są wykorzystywane do wykonywania konkretnych działań.

W momencie, gdy zdefiniowane są pule zasobów (miejsca powstawania kosztów reprezentujące zasoby organizacyjne), wówczas jako analityka są dokładane odpowiednie konta kosztów rodzajowych (**widok 2**).

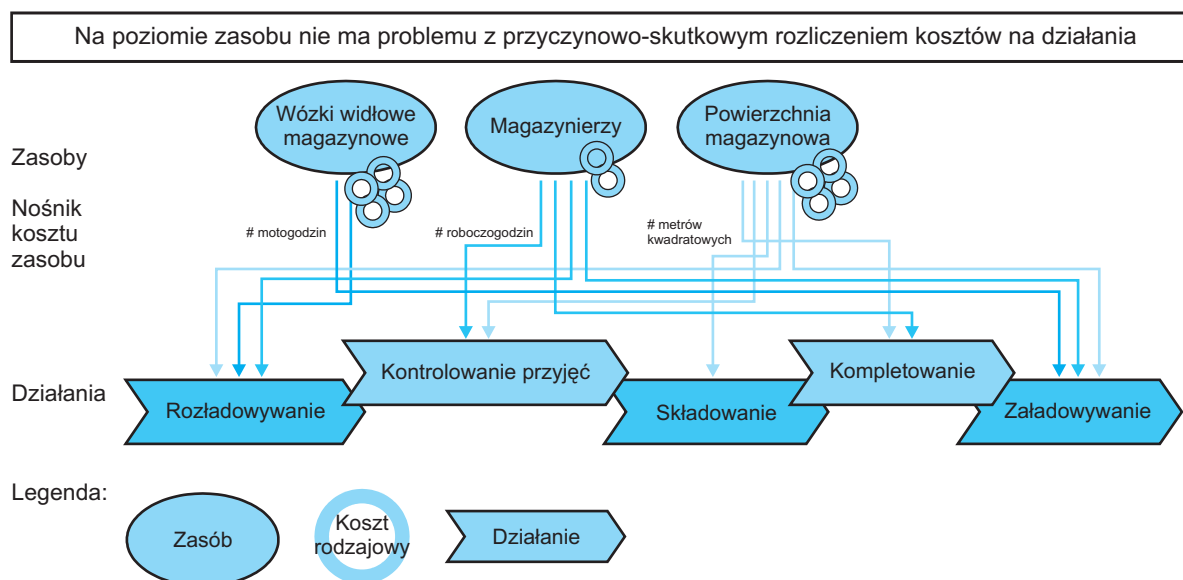
Czym więc są działania (*activities*)? Aby zobaczyć działania magazynowe DREN S.A., musimy wejść do magazynu z kamerą i zobaczyć, jak wykonywane są tam działania. W hali magazynowej ktoś coś unosi, przesuwa, przenosi i odkłada, w biurach generowane oraz drukowane są dokumenty. Działania są dynamiczne, realizowane w czasie i to je różni od zasobów, które są statyczne (np. papier biurowy, drukarki, meble biurowe, budynki). Każdy może na zdjęciu zobaczyć zasoby, ale do zobaczenia działań potrzebny jest już wymiar czasu.

To właśnie podczas wykonywania poszczególnych czynności zużywane są roboczogodziny, maszynogodziny, metry kwadratowe i tonokilometry zasobów. Stąd kluczowym zadaniem zarządzania kosztami działań jest minimalizacja zużycia zasobów w działaniach poprzez optymalizację liczebności i sposobu wykonywania tych działań.

Zasobowy rachunek kosztów daje pełną podstawę do budowy zaawansowanych, przyczynowo-skutkowych modeli ABC/M przedsiębiorstw. **Rysunek 3** prezentuje rozliczanie kosztów zasobów magazynowych na poszczególne działania w DREN S.A. Należy zwrócić uwagę na to, że przy zasobowym rachunku kosztów, gdzie znane są koszty i potencjał poszczególnych zasobów, nie ma już problemu ze znalezieniem odpowiedniego klucza do przypisywania kosztów do działań i procesów biznesowych. Na poziomie zasobu jest to już zadanie stosunkowo proste.

Znacząca część wdrożeń systemów ABC/M kończy się niepowodzeniem właśnie przez to, że menedżerowie nie rozumieją konieczności zmiany podmiotowego rachunku kosztów na zasobowy rachunek kosztów. Oznacza to, że przedsiębiorstwa decydujące się na wdrożenie koncepcji rachunku kosztów działań muszą liczyć się z koniecznością przebudowy podmiotowego rachunku kosztów na zasobowy rachunek kosztów.

Niewątpliwie zasobowe rachunki kosztów są nieco bardziej rozbudowane niż tradycyjnie projektowane struktury miejsc powstawania kosztów. Dzieje się tak chociażby z powodu wielości zasobów organizacyjnych, jakimi dysponują przedsiębiorstwa. W firmach zatrudniających do 500 pracowników zasobowe rachunki kosztów osiągają liczebności od 200–500



Źródło: Materiały szkoleniowe ABC Akademia.

**Rys. 3.** Przyczynowo-skutkowe rozliczenie kosztów zasobów na działania w MPK Magazyn DREN S.A.

miejsc powstawania kosztów. Doświadczenia firm, które wdrożyły zasobowy rachunek kosztów, pokazują, że wdrażanie tego rachunku nie wiąże się z dodatkowymi kosztami, np. w dziale księgowości firmy. Liczba transakcji (księgowiń kosztów) się nie zwiększa, zwiększa się tylko liczba miejsc powstawania kosztów. Firmy bardzo szybko przyswajają zasobowy rachunek kosztów jako nowy system ewidencyjny<sup>1</sup>.

## Zalety zasobowego rachunku kosztów

Wśród podstawowych zalet zasobowego rachunku kosztów wyróżnić należy:

- uzyskanie doskonałej podstawy do wdrożenia koncepcji rachunku kosztów działań (*Activity Based Costing*) pozwalającej na przyczynowo-skutkową wycenę kosztu procesu obsługi poszczególnych klientów i wytworzenia produktów przedsiębiorstwa,
- przejrzystą ewidencję kosztów posiadanych zasobów umożliwiającą menedżerom sprawne zarządzanie poziomem i wykorzystaniem zasobów – przyjęcie zasobowego rachunku kosztów sprawia, że każdy koszt musi być przypisany do konkretnego zasobu, stąd zmniejsza się liczebność i znaczenie tzw. worków kosztów, gdzie wrzucane są koszty bez głębszego zastanowienia i kontroli,

- ścisłą kontrolę kosztów na poziomie posiadanych zasobów – pozwalającą na kalkulowanie jednostkowych stawek przerobu zasobów, a przez to lepsze zarządzanie potencjałem i kosztami zasobów,
- lepszą możliwość dopasowywania poziomu zasobów do rozmiaru działalności – dzięki zrozumieniu dostępnego potencjału zasobów oraz zmierzeniu kosztów jego utrzymania menedżerowie efektywniej zarządzają zasobami i kosztami niewykorzystanych zasobów,
- szerokie możliwości analityczne w zakresie analizy kosztów – z tytułu samej wielkości miejsc powstawania kosztów reprezentujących poszczególne zasoby lub ich jednorodne grupy,
- lepsze budżetowanie kosztów dzięki zasobowemu ujęciu i zrozumieniu podstawowej natury kosztów posiadanych zasobów – budżetowanie kosztów na poziomie konkretnego zasobu (np. budynku, wózka, samochodu) jest po prostu łatwiejsze niż budżetowanie kosztów dla całego działu. Przedsiębiorstwa, które dokładnie budżetują koszty, i tak w kalkulacjach osiągną poziom poszczególnych zasobów,
- doskonałe wsparcie do podejmowania decyzji inwestycyjnych w zasoby przedsiębiorstwa – decyzje inwestycyjne związane z wymianą zasobów wymagają informacji kosztowej na poziomie zasobów.

*Autor jest prezesem zarządu ABC Akademia Sp. z o.o.  
tomasz.zielinski@abcakademia.com.pl*

<sup>1</sup> Doświadczenia firmy ABC Akademia z wdrażania systemów ABC/M w przedsiębiorstwach produkcyjnych i dystrybucyjnych (lata 2004–2008).