

Zarządzanie i kalkulacja kosztów niewykorzystanych zasobów w rachunku kosztów działań (ABC/M)

Niniejsze opracowanie jest czwartą częścią cyklu *As Easy As ABC*. Celem cyklu 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

Wyobraźmy sobie, że zakładamy nowy biznes – firmę produkcyjną. W wynajętej za 4 700 zł miesięcznie hali produkcyjnej stawiamy nowo nabytą maszynę produkcyjną o praktycznej wydajności wytwarzania 10 sztuk wyrobów gotowych na zmianę. Cena rynkowa sprzedaży produktu wynosi 12 000 zł.

Miesięczny koszt amortyzacji maszyny to 60 000 zł. Maszyna obsługiwana jest przez 1 operatora o koszcie miesięcznym 4 000 zł. Oznacza to, że koszty pośrednio produkcyjne przypadające na 1 sztukę praktycznej ilości produkcji wynoszą 6 870 zł (68 700 zł / 10 szt.)

Do wytworzenia każdego produktu niezbędne jest zużycie surowców materiałowych o koszcie 4 000 zł na sztukę. W rezultacie koszt jednostkowy wytworzenia produktu wynosi 10 870 zł, co przy cenie 12 000 zł pozwala na osiągnięcie marży równej 1 130 zł (9,4%).

Ze względu na specyfikę procesu produkcyjnego oraz na bardzo ubogi koszyk dotychczasowych zamówień, firma nasza wytwarza w 1. miesiącu tylko 2 wyroby gotowe dla 2 klientów. Produkty, ze względu

na fakt wchodzenia naszej firmy na rynek, sprzedane zostały w cenie 11 200 zł za sztukę. Po zakończeniu miesiąca kalendarzowego w dziale księgowości dokonano kalkulacji kosztu wytworzenia produktu, który będzie podstawą do ustalenia zyskowności ze sprzedaży produktu. Wyniki kalkulacji były porażające dla menedżerów. Koszt wytworzenia produktu skalkulowano na 38 250 zł, co przy cenie sprzedaży wynoszącej 11 200 zł dało stratę jednostkową na poziomie (minus) 27 150 zł (–242% rentowność sprzedaży). Co się stało, pytają menedżerowie? Przecież zasoby produkcyjne i ich efektywność jednostkowa nie zmieniła się, szacowane efektywne koszty wytworzenia wynoszą 10 870 zł, więc powinno to zapewnić określoną rentowność transakcji z klientami. Odpowiedź na pytanie jest prosta. W systemie kalkulacji kosztów wytworzenia produktów rozliczono koszty niewykorzystanych zasobów produkcyjnych na wytworzone i sprzedane produkty.

Rozliczanie kosztów niewykorzystanych zasobów na wytwarzane produkty może grozić wystąpieniem zjawiska tzw. spirali śmierci kosztów stałych. Polega to na tym, że w danym okresie rozliczeniowym obciążamy wytworzone produkty kosztem niewykorzystanych zasobów i na podstawie tak skalkulowanego kosztu ustalamy zawyżoną cenę sprzedaży produktu. Klienci nasi, z tytułu wysokiej ceny, zmniejszają za-

kupy danego produktu, co skutkuje zmniejszeniem produkcji tego wyrobu. W kolejnym okresie, na mniejszą wielkość produkcji ponownie rozliczamy coraz to większe koszty niewykorzystanych zasobów, co jeszcze bardziej podnosi koszt wytworzenia produktu. Jeżeli dalej będziemy podnosić ceny, to łatwo wyobrazić sobie koniec.

Alokować czy nie alokować

O tym, czy koszty niewykorzystanych zasobów powinny być alokowane na produkty i klientów, decyduje:

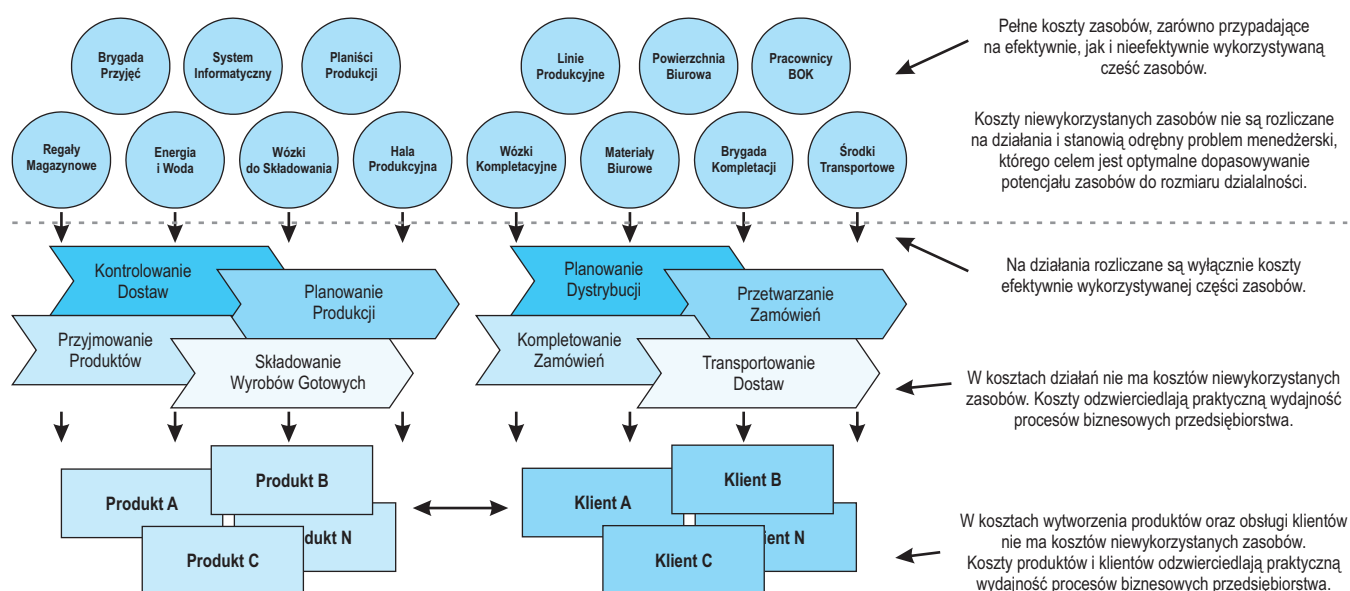
- polityka zarządu przedsiębiorstwa, np. decyzja o produkowaniu wyłącznie na 1 zmianę produkcyjną. Wówczas koszty niewykorzystanych zasobów, ale tylko te dotyczące 2. i 3. zmiany produkcyjnej, muszą znaleźć się w cenach sprzedawanych produktów, ponieważ firma nie zamierza w żaden rynkowy sposób wykorzystać czy odsprzedać niewykorzystanej mocy produkcyjnej zasobów. Natomiast jeżeli zasoby nie będą efektywnie wykorzystywane na pierwszej zmianie produkcyjnej, to koszt niewykorzystanego zasobu 1 zmiany nie powinien być alokowany na wytwarzane produkty (ponieważ firma zamierza efektywnie wykorzystywać zasoby na pierwszej zmianie produkcyjnej),
- możliwość rynkowej sprzedaży nadmiernych zdolności produkcyjnych zasobów. Jeżeli przedsiębiorstwo nie ma możliwości sprzedaży nadmiernej

zdolności produkcyjnej zasobów, np. w przedsiębiorstwach o bardzo dużej sezonowości produkcji, wówczas koszty niewykorzystanej zdolności produkcyjnej pojawiające się po sezonie powinny znajdować się w cenach sprzedawanych produktów w całym roku. W takich przypadkach koszty niewykorzystanych zasobów powinny być traktowane jako nakład inwestycyjny i amortyzowane w danym roku proporcjonalnie do wielkości produkcji, tak aby każda sztuka wytworzonego wyrobu gotowego w danym roku zawierała w sobie taki sam koszt nadmiernej zdolności produkcyjnej zasobów.

Zagadnienie kosztów niewykorzystanych zasobów jest istotne we wszystkich systemach i technikach kalkulacji kosztów produktów i klientów przedsiębiorstwa, w tym również w koncepcji rachunku kosztów działań (ABC/M).

W rozliczeniach kosztów, jakie wykonywane są w systemach ABC/M, koszty niewykorzystanych zasobów nie powinny być rozliczane na działania, a dalej na obiekty kosztowe. Koszty te stanowią odrębny problem menedżerski, którego celem jest optymalne dopasowywanie potencjału posiadanych zasobów do rozmiarów działalności. Miejsce kosztów niewykorzystanych zasobów w strukturze rachunku kosztów działań prezentuje **rysunek 1**.

W klasycznym podejściu do rachunku kosztów działań koszty niewykorzystanych zasobów próbowano kalkulować (zatrzymywać) na poziomie obiektów



Źródło: Materiały szkoleniowe ABC Akademia (wszelkie prawa zastrzeżone).

Rys. 1. Koszty niewykorzystanych zasobów a struktura rachunku kosztów działań

„działań”¹. Jednakże zaobserwowano później szereg mankamentów tego podejścia zarówno po stronie interpretacyjnej, jak i kalkulacyjnej. Koszty niewykorzystanych zasobów, jak sama nazwa wskazuje, dotyczą zasobów i tam powinny być zatrzymywane. Przedmiotem zarządzania jest wówczas zasób, a decyzje menedżerskie dotyczą realokacji lub eliminacji nadmiernych zasobów organizacyjnych. Zagadnienie to zostało wyczerpująco potraktowane w koncepcji RCA² (*Resource Consumption Accounting*). RCA jest koncepcją komplementarną do rachunku kosztów działań i zasadniczo ją uzupełnia o elementy dotyczące współzależności pomiędzy zasobami oraz kosztami niewykorzystanych zasobów.

Potencjał i miara wielkości przerobu zasobu

Pierwszym krokiem w kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów jest zdefiniowanie i zmierzenie miar wielkości przerobu (MWPZ) dla poszczególnych zasobów. Przykładowe miary wielkości (ilości) przerobu dla zasobów to:

- maszyna produkcyjna: liczba maszynogodzin,
- powierzchnia magazynowa: liczba metrów kwadratowych,
- pracownicy biura obsługi klienta: liczba roboczogodzin,
- wózek widłowy: liczba motogodzin.

Miary wielkości przerobu zasobów są podstawą w zarządzaniu potencjałem (wydajnością) zasobów organizacyjnych. Pomiar MWPZ zapewnia wgląd w wykorzystanie (konsumpcję czy zużycie) zasobu niezależnie od kombinacji działań wykonywanych przez dany zasób.

Warto również zdefiniować typy wydajności zasobów niezbędne dla kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów:

- teoretyczna wielkość przerobu zasobu – wielkość przerobu, jaką przedsiębiorstwo teoretycznie może osiągnąć, tzn. gdy będzie w 100% eksploatować zasób (w praktyce nieosiągalna z tytułu np. awarii, przerw itp.);
- praktyczna wielkość przerobu zasobu – wielkość przerobu, jaką przedsiębiorstwo osiąga w normal-

nych (standardowych) warunkach produkcyjnych. Ta właśnie wydajność wykorzystywana jest jako podstawa odniesienia do obliczania kosztów niewykorzystanych zasobów;

- rzeczywista wielkość przerobu zasobu – wielkość przerobu, jaką przedsiębiorstwo wykonało z tytułu realizacji określonego planu produkcyjnego.

Koszty niewykorzystanych zasobów wynikają z różnicy pomiędzy praktyczną a rzeczywistą wielkością przerobu poszczególnych zasobów. Te właśnie wartości wykorzystywane są do kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów.

Studium przypadku KERAMIK S.A.

Zagadnienie kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów oraz konsekwencji ich rozliczania na produkty zostanie zaprezentowane na przykładzie przedsiębiorstwa KERAMIK S.A. zajmującym się produkcją wyrobów ceramicznych.

Wydziały produkcyjne KERAMIK S.A. działają w systemie 3-zmianowym. Na wydziale wypalania pracuje 10 pieców w trybie 3-zmianowym (pełne obłożenie) oraz piec nr 11 aktualnie obłożony produkcyjnie na 2 zmiany. Podczas 3. zmiany w piecu utrzymywana jest odpowiednia temperatura (piec od momentu uruchomienia nigdy nie jest gaszony, nawet remonty wykonywane są w czasie pracy pieca). Problem, z jakim spotkali się menedżerowie KERAMIK S.A., to kwestia kosztów niewykorzystanych zasobów, z jakimi mają do czynienia na 3. zmianie pieca nr 11. Rozwój firmy jest dynamiczny, dlatego też zgodnie z zamiarami kadry zarządczej piec nr 11 będzie wykorzystywany w pełnym zakresie w niedalekiej przyszłości. Obawy menedżerów są mianowicie takie, że błędne alokowanie kosztów niewykorzystanych zasobów do produktów wypalanych w tym piecu może doprowadzić do błędnych decyzji cenowych, a w rezultacie być może zagrozić rozwojowi sprzedaży przedsiębiorstwa. W związku z tym, podczas wdrożenia systemu ABC/M obejmującego zarówno obszar produkcji, jak i sprzedaży zdecydowano się na wykonanie dwóch wariantów porównawczych kalkulacji kosztów wypalania produktów w piecu nr 11:

- wariant 1 – koszty niewykorzystanych zasobów pieca nr 11 nie będą rozliczane na wypalane w nim

¹ R.S. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, OE i DWABC, Kraków 2000, rozdz. 7.

² D.E. Keys, A. van der Merwe, *The case for RCA: Excess and idle capacity*, Journal of Cost Management 2001, nr 4, s. 21–32.

produkty. Będą przedmiotem odrębnego raportowania,

- wariant 2 – koszty niewykorzystanych zasobów pieca nr 11 zostaną rozliczone na wypalane produkty.

Dla uproszczenia w przykładzie KERAMIK S.A. pominięto problem kosztów bezpośrednio produkcyjnych.

Koszty stałe i zmienne zasobów

Na koszty pieca nr 11 składają się 4 elementy kosztowe przedstawione na **widoku 1**. Informacja kosztowa dotyczy miesiąca produkcyjnego. Praktyczna wielkość przerobu pieca nr 11 w miesiącu to 744 maszynogodziny (praca na 3 zmiany: 24 h × 31 dni – na widoku 1 kolumna Potencjalna Wartość Nośnika). Jednakże w analizowanym miesiącu wypalano 2 wyroby gotowe: produkt 1 – 298 mh i produkt 2 – 198 mh. W sumie rzeczywista (wykonana) wielkość przerobu pieca nr 11 wyniosła 496 mh (praca na 2 zmiany: 16 h × 31 dni – na widoku nr 1 kolumna Wartość Nośnika). Oznacza to, że w przypadku pieca nr 11 mamy do czynienia z kosztami niewykorzystanych zasobów.

Widok 1. Koszty pieca nr 11 firmy KERAMIK S.A.

Nazwa Działu	Koszt	S/Z	Koszt Wyk.	Koszt Niewykorzyst.	Miara Wielkość	Wartość Noś.	Stawka Nośn.	Potencjalna W.
Zasoby	104 484,00		119 947,74	15 463,74				
Wydziel. Wypalania	147 321,00		84 226,00	63 095,00				
Park Maszynowy	104 484,00		84 226,00	20 258,00				744,00
Piec nr 11	104 484,00		84 226,00	20 258,00	Maszynogodzin P11	496,00	108,01	744,00
1. Amortyzacja	51 571,00	S	26 714,00	17 857,00		0,00	0,00	0,00
2. Materiały Eksploatacyjne	8 036,00		8 036,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3. Zużycie Energ. Stałej	7 143,00	S	4 762,00	2 381,00		0,00	0,00	0,00
4. Zużycie Energ. Technologicz.	29 714,00		29 714,00	0,00		0,00	0,00	0,00
Palivo	42 887,00		0,00	42 887,00				
Samoohod. Ciężarowy S1	22 645,00		19 895,40	2 749,60				
Inne Obciąż. Klienta	19 930,00		15 426,34	4 503,66				

Źródło: KERAMIK S.A. w oprogramowaniu ABC/M Explorer®.

Aby skalkulować koszty niewykorzystanych zasobów, musimy zdefiniować stałe i zmienne elementy kosztowe zasobu:

- jeżeli na elemencie kosztowym zasobu znajdują się koszty przypadające wyłącznie na rzeczywistość

wykorzystywaną wielkość przerobu tego zasobu, to element kosztowy kwalifikowany jest jako zmienny,

- jeżeli na elemencie kosztowym zasobu znajdują się koszty przypadające zarówno na wykorzystywaną, jak i niewykorzystywaną część tego zasobu (praktyczna wielkość przerobu) to element kosztowy kwalifikowany jest jako stały.

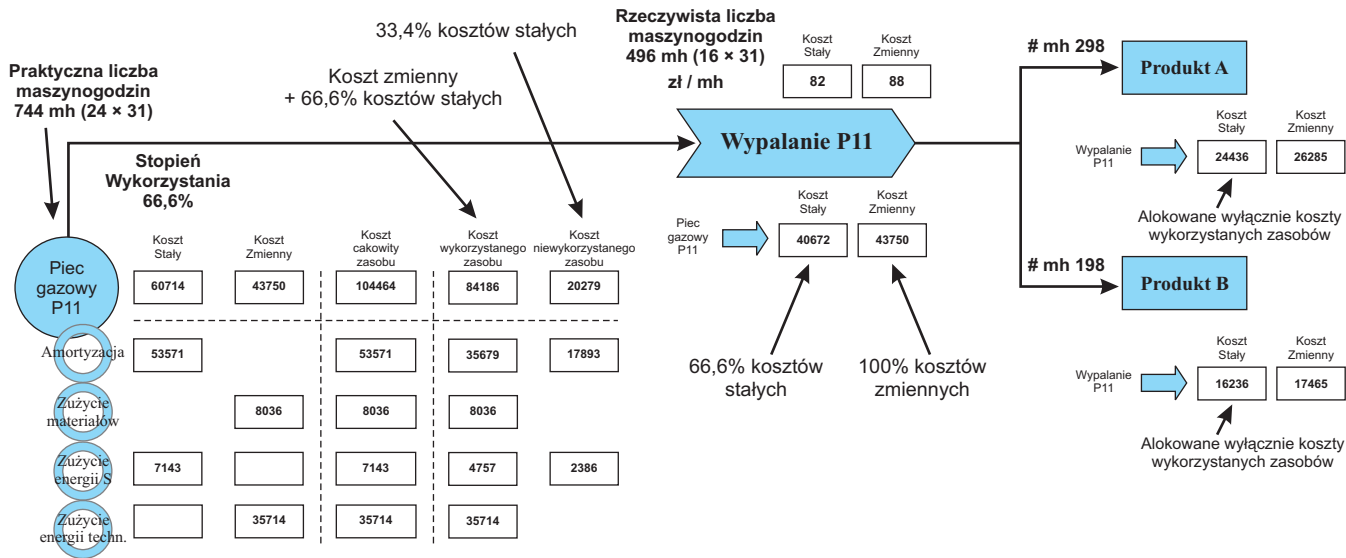
Jak pokazano na **widoku 1** (kolumna S/Z) kwalifikacja kosztów pieca nr 11 jako stałe lub zmienne jest następująca:

- amortyzacja pieca gazowego – dotyczy jego praktycznej wielkości przerobu, dlatego też zaklasyfikowana jest jako koszt stały;
- materiały eksploatacyjne to zużycie materiałów smarnych podczas procesu produkcji – oznacza to, że koszty te powstają tylko wówczas, gdy faktycznie następuje wypalanie produktów w piecu. Koszt ten jest kosztem zmiennym,
- zużycie energii stałe to zużycie energii związanej z utrzymaniem gotowości pieca gazowego. Koszty te wynikają z sytuacji, gdy piec jest utrzymywany w gotowości przez 3 zmiany bez realizowania procesu produkcyjnego. Klasyfikowany jest jako stały,
- zużycie energii technologicznej to zużycie energii związanej z realizowanym procesem produkcyjnym. Koszty traktowane jako zmienne.

Jak łatwo można zauważyć, koszty, które wiążą się z wykonywanym procesem produkcyjnym, klasyfikowane są jako zmienne, natomiast te związane z utrzymaniem gotowości zasobu do realizacji działań traktowane są jako stałe.

Wariant 1 kalkulacji

Wariant 1 kalkulacji kosztów wypalania w piecu nr 11 zakłada, że koszty niewykorzystanych zasobów pieca nie będą rozliczane na wypalane w nim produkty. Ścieżki przepływu kosztów oraz zasady kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów prezentuje **rysunek 2**. Zatrzymanie kosztów niewykorzystanych zasobów i nierozliczenie ich na działanie Wypalanie P11 sprawia, że odzwierciedlona jest praktyczna wydajność zasobów w procesach produkcyjnych przedsiębiorstwa. W rezultacie koszty wytworzenia produktów nie są zniekształcone narzutem kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych. Oznacza to, że przy założonym poziomie rentowności produkcji firma prawidłowo ustali cenę sprzedaży produktów,



Źródło: Materiały szkoleniowe ABC Akademia (wszelkie prawa zastrzeżone).

Rys. 2. Wariant 1 – koszty niewykorzystanych zasobów nie są rozliczane na działania i obiekty kosztowe

która zagwarantuje osiągnięcie docelowego zysku przy praktycznej wydajności produkcyjnej.

Widok 2, z kolei, prezentuje przepływy kosztów całkowitych dla Wariantu 1, pokazując w górnej części zasób: piec nr 11 z praktyczną stawką maszynogodzin 169,81 zł. Na działanie Wypalanie P11 zaalokowano część kosztów stałych pieca nr 11 przypadającą na efektywnie wykorzystane maszynogodziny (66,6%) oraz całość kosztów zmiennych, razem 84 226 zł (środkowa część widoku 1). Dalej kosztem działania zostały obciążone produkty, gdzie na Produkt A zaalokowano 50 603,52 zł (298 mh), natomiast na Produkt B 33 622,48 (198 mh). W kosztach produktów nie ma kosztów niewykorzystanych zasobów.

Widok 2. Przepływy kosztów całkowitych w Wariantcie 1

Nazwa Obiektu	Koszt S/Z	Koszt Wyk.	Koszt Niewykorz.	Miara Wielkośc.	Wartość Nośn.	Stawka Nośn.	Potencjalna W.
Całkowity	104 464,00	119 547,74	88 856,60				
Wypalanie P11	147 321,00	84 226,00	63 056,00				
Piek Maszynowy	104 464,00	84 226,00	20 230,00	Maszynogodzin P11	496,00	169,81	744,00
1. Amortyzacja	53 571,00	35 679,00	12 892,00		0,00	0,00	0,00
2. Materiały Eksploatacyjne	8 036,00	8 036,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3. Zużycie Energii Stałej	7 143,00	4 757,00	2 386,00		0,00	0,00	0,00
4. Zużycie Energii Technologicz.	35 714,00	35 714,00	0,00		0,00	0,00	0,00
Paliwo	42 857,00	0,00	42 857,00		0,00	0,00	0,00
Samochód Dostawczy S1	22 645,00	19 895,40	2 749,60				
Biuro Dostawcy Klienta	19 330,00	15 426,34	4 913,66				

Nazwa	Indeks	Wartość nośnika	Koszt nośnika	Koszt / Nośnik	Stawka nośn.	W.
Protektowane zamknięcia	D27			13 895,18		
Transportowanie do klienta	D35			19 895,40		
Wypalanie zamknięcia do S1	D28			1 163,82		
Wypalanie P11	D23	496,00	84 226,00	84 226,00	Maszynogodzin P11	169,81

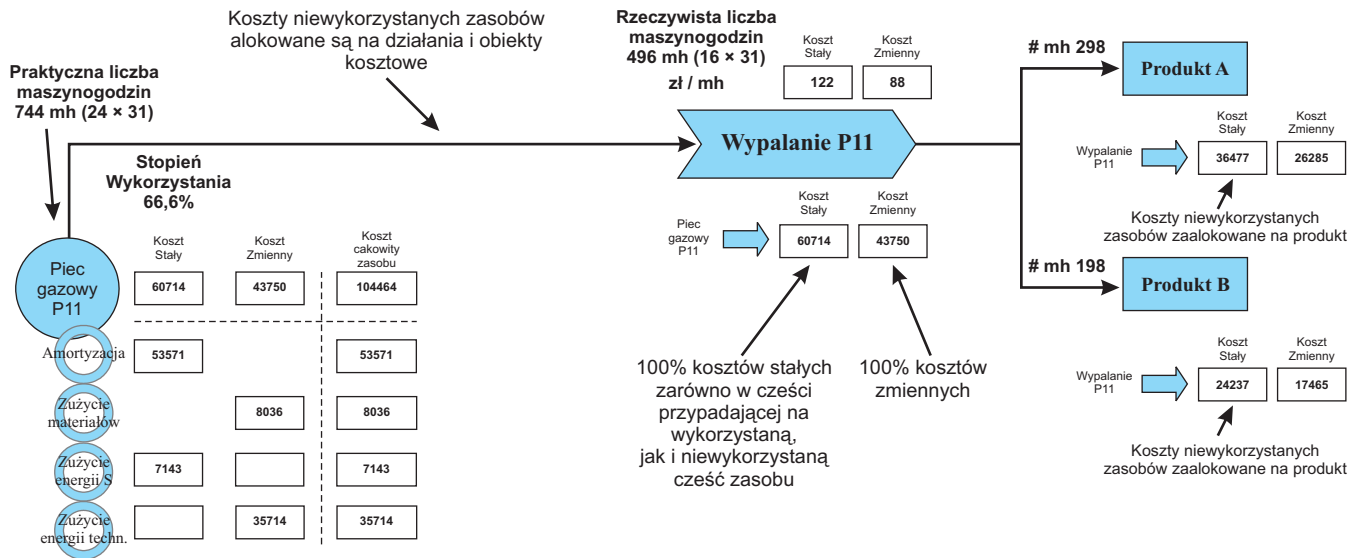
Nazwa	Indeks	Wartość nośnika	Koszt nośnika	Koszt / Nośnik	Stawka nośn.	W.
Produkt A	O50	298,00	50 603,52	50 603,52	Maszynogodzin P11	169,81
Produkt B	O51	198,00	33 622,48	33 622,48	Maszynogodzin P11	169,81

Źródło: KERAMIK S.A. w oprogramowaniu ABC/M Explorer®.

Wariant 2 kalkulacji

Wariant 2 kalkulacji kosztów wypalania w piecu nr 11 zakłada, że koszty niewykorzystanych zasobów pieca zostaną rozliczone na wypalane produkty. Ścieżki przepływu kosztów oraz zasady rozliczeń kosztów niewykorzystanych zasobów prezentuje **rysunek 3**. Koszty niewykorzystanych zasobów zostały rozliczone na działanie Wypalanie P11. W ten sposób zniekształcono praktyczną wydajność procesów produkcyjnych przedsiębiorstwa, co może skutkować potencjalnie błędnymi decyzjami menedżerskimi dotyczącymi zarówno procesów, jak i zasobów. W rezultacie koszty wytworzenia produktów zniekształcone zostają przez narzut kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych. Oznacza to, że przy założonym poziomie rentowności produkcji firma może błędnie zawyżyć ceny sprzedaży produktów, a przez to pojawia się ryzyko przeszacowania cen produktów firmy i utraty ich konkurencyjności rynkowej.

Widok 3, z kolei, prezentuje przepływy kosztów całkowitych dla Wariantu 2, pokazując w górnej części zasób: piec nr 11 z rzeczywistą stawką maszynogodzin 210,61 zł. Na działanie Wypalanie P11 zaalokowano całość kosztów stałych pieca nr 11 (w tym koszty niewykorzystanych mocy produkcyjnych) oraz całość kosztów zmiennych, razem 104 464 zł (środkowa część widoku 1). Dalej, zawyżonym kosztem działania zostały obciążone produkty, gdzie na Produkt A zaalokowano 62 762,65 zł (298 mh), natomiast na Produkt B 41 701,35 (198 mh). W kosztach produktów znajdują się koszty niewykorzystanych zasobów.



Źródło: Materiały szkoleniowe ABC Akademia (wszelkie prawa zastrzeżone).

Rys. 3. Wariant 2 – koszty niewykorzystanych zasobów rozliczane są na działania i obiekty kosztowe

Widok 3. Przepływy kosztów całkowitych w Wariancie 2

Nazwa obiektu	Koszt	S/Z	Koszt Wyk.	Koszt Niewykorz.	Miara Wskłoc.	Wartość Noś.	Stawka Noś.	Potencjalna W.
Zasoby	104 464,00		119 547,74	68 688,60				
Wydobł Wypalena	147 321,00		84 226,00	63 099,00				
Piek Maszynowy	104 464,00		84 226,00	20 238,00	Maszynogodny P11	496,00	210,61	744,00
Piec: P11	104 464,00		84 226,00	20 238,00	Maszynogodny P11	496,00	210,61	744,00
1. Amortyzacja	53 571,00	S	36 714,00	17 857,00		0,00	0,00	0,00
2. Materiały Eksploatacyjne	9 036,00	Z	9 036,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3. Zużycie Energ. State	7 143,00	S	4 762,00	2 381,00		0,00	0,00	0,00
4. Zużycie Energ. Technologicz.	29 714,00	Z	35 714,00	0,00		0,00	0,00	0,00
Palno	42 897,00		0,00	42 897,00		0,00	0,00	0,00
Samochód Ciężarowy S1	22 645,00		19 895,40	2 749,60		0,00	0,00	0,00
Biuo Obsługi Klienta	19 938,00		15 426,34	4 511,66		0,00	0,00	0,00

Nazwa	Indeks	Wartość nośnika	Koszt nośnika	Koszt / Nośnik	Stawka noś.	%	W.
Przebieżanie zamówień	D07		13 005,18				
Transportowanie do klienta	D26		19 995,40				
Wynagrodzenie zamawiającego	D26		1 163,92				
Wypalanie P11	D23	496,00	104 464,00	104 464,00	Maszynogodny P11	210,61	10... 1,00 4...

Nazwa	Indeks	Wartość nośnika	Koszt nośnika	Koszt / Nośnik	Stawka noś.	%	W.
Produkt A	D50	298,00	42 762,05	42 762,05	Maszynogodny P11	210,61	60,08
Produkt B	D51	198,00	41 701,95	41 701,95	Maszynogodny P11	210,61	39,92

Źródło: KERAMIK S.A. w oprogramowaniu ABC/M Explorer®.

Porównanie wariantów kalkulacji

Analiza wyników obu wariantów kalkulacji kosztów pokazuje, że mogą zaistnieć istotne różnice w kierunkach decyzji menedżerskich wynikających z przyjętego wariantu kalkulacji (rysunek 4). W Wariancie 1 od razu widać wartość kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych, tj. 20 042 zł (18,4% przychodów). Zadaniem menedżerów jest rynkowe zagospodarowanie tej nadmiernej wydajności albo poprzez zwiększenie skali działania przedsiębiorstwa, albo realokowanie, a nawet sprzedaż nad-

Podsumowanie

Podczas konstruowania modeli kosztowych przedsiębiorstw, w tym tych opartych na koncepcji rachunku kosztów działań, niezwykle ważny jest pomiar kosztów niewykorzystanych zasobów. Prawidłowa kalkulacja kosztów niewykorzystanych zasobów sprawia, że w modelach kosztowych nie ma zjawiska subsydiowania kosztów oraz minimalizowane jest ryzyko wystąpienia tzw. spirali śmierci kosztów stałych. Dobra informacja kosztowa, wzbogacona o dane na temat kosztów niewykorzystanych zasobów, prawidłowo

Wariant 1				Wariant 2			
Produkt A				Produkt A			
Przychód	60 879 zł			Przychód	60 879 zł		
Koszt całkowity	50 721 zł			Koszt całkowity	62 762 zł		
Marża	10 158 zł	16,7%		Marża	- 1 883 zł	3,1%	
Produkt B				Produkt B			
Przychód	47 970 zł			Przychód	47 970 zł		
Koszt całkowity	33 701 zł			Koszt całkowity	41 702 zł		
Marża	14 269 zł	29,7%		Marża	6 268 zł	13,1%	
RAZEM – Wariant 1				RAZEM – Wariant 2			
Przychód	108 849 zł			Przychód	108 849 zł		
Koszt całkowity	84 422 zł			Koszt całkowity	104 464 zł		
Marża	24 427 zł	22,4%		Marża	4 385 zł	4,0%	
Koszty niewykorzystanych zasobów	20 042 zł	18,4%		Koszty niewykorzystanych zasobów	0 zł	%	

Źródło: Materiały szkoleniowe ABC Akademia (wszelkie prawa zastrzeżone).

Rys. 4. Porównanie wariantów kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów

wspiera menedżerów w podejmowaniu decyzji związanych z:

- dopasowywaniem poziomu zasobów (kosztów) do rozmiarów działalności,
- uruchamianiem trafnych inicjatyw usprawnień procesów biznesowych firmy oraz

- zarządzaniem portfelem produktów i klientów przedsiębiorstwa.

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



AKADEMIA MENEDŻERA NOWY WYMIAR SZKOLEŃ

Gwałtowne zmiany zachodzące dziś na rynku i związane z nimi spadek aktywności gospodarczej zmusza przedsiębiorstwa do ponownego przemyślenia sposobów zarządzania kosztami w obszarze **produkcji, sprzedaży i logistyki**.

www.akademiamenedzera.pl

Akademia Menedżera Sp. z o.o.
ul. Niezłomnych 1/210A,
61-894 Poznań
tel. (61) 852 33 53,
Fax: (61) 833 05 89
info@akademiamenedzera.pl

Korzystając z szkoleń Akademii Menedżera dowiesz się:

- Jak **identyfikować nierentownych klientów** i jak z nimi postępować?
- Jak **identyfikować nierentowne produkty** i jak nimi zarządzać?
- Jak **minimalizować marnotrawstwo i straty** produkcyjne?
- Jak **optymalnie wykorzystywać** posiadany **park maszynowy**?
- Jak zarządzać **kosztami niewykorzystanych zasobów**?
- Jak **zmniejszać koszty obsługi klienta**, nie zmniejszając jego satysfakcji?
- Jak **optymalizować koszty transportu**?
- Jak **minimalizować koszty logistycznej obsługi klienta**?

SZKOLENIA
SEMINARIA
KONFERENCJE