

Adam Putyra

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

STRUKTURA OBIEKTÓW KOSZTOWYCH A HIERARCHIA DZIAŁAŃ

1. Wstęp

Koncepcja rachunku kosztów działań (ABC) ma ogromne zasługi w usprawnieniu działalności przedsiębiorstw w ciągu ostatnich dwudziestu lat. W tym czasie była podstawą przeprowadzenia wielu restrukturyzacji dzięki dostarczeniu zarządzającym jednostkami gospodarczymi informacji o zupełnie nowej, dotychczas niespotykanej jakości. Wśród wielu zalet koncepcji ABC dwie wysuwają się zdecydowanie na pierwszy plan.

Po pierwsze, rachunek kosztów działań dokonał redefinicji pierwotnych przyczyn ponoszenia przez przedsiębiorstwo kosztów. Uświadomiono sobie, że nie są nimi wytwarzane w przedsiębiorstwie produkty, lecz wykonywane działania, które wymagają dostarczenia odpowiednich zasobów, a tym samym poniesienia określonych kosztów.

Po drugie, produkty nie są, jak do tej pory sądzono, jedynymi obiektami odniesienia kosztów. Koncepcja ABC wyróżnia zatem wiele obiektów kosztowych, które zgłaszając zapotrzebowanie na wykonywane w przedsiębiorstwie działania, w sposób pośredni przyczyniają się do zużycia zasobów, czyli ponoszenia kosztów. Co więcej, obiekty kosztowe nie są elementami rozłącznymi, ale są połączone wzajemnymi relacjami w strukturę obiektów kosztowych.

Celem niniejszej pracy jest usystematyzowanie wiadomości na temat zhierarchizowanej struktury obiektów kosztowych oraz charakteru działań wykonywanych na każdym jej poziomie.

2. Struktura obiektów kosztowych

Tradycyjne systemy kalkulacji kosztów przyporządkowują koszty pośrednie przedmiotom kosztów na podstawie liczby roboczogodzin, maszynogodzin, liczby wyprodukowanych jednostek lub wielkości przychodów ze sprzedaży, a zatem

polegają wyłącznie na nośnikach kosztów na poziomie jednostki produktu [2, s. 121]. Tym samym wyróżniają tylko jeden obiekt odniesienia kosztów, jakim jest produkt, co w przypadku wielu grup kosztów pośrednich wydaje się nieuzasadnione. Jak już wspomniano, w rachunku kosztów działań wyróżnionych zostaje wiele obiektów kosztowych. **Obiekt kosztowy** jest najczęściej definiowany jako coś, z powodu czego gromadzi się i kalkuluje koszty. Jest on również przyczyną wykonywania działań [3, s. 25]. A zatem obiektami kosztowymi mogą być klienci, kanały dystrybucji, marki, produkty, zlecenia, dostawcy itd. Te elementy są w rzeczywistości odbiorcami działań wykonywanych w przedsiębiorstwie. Istnienie danego elementu jako obiektu odniesienia kosztów uzależnione jest od wyróżnienia na etapie analizy procesów przedsiębiorstwa działania, którego beneficjentem jest określony obiekt kosztowy. Na przykład odbiorcą działania *Składanie wizyt przez przedstawicieli handlowych* jest klient, a działania *Przygotowanie oferty handlowej dla supermarketów* jest określony kanał dystrybucji. Wyróżnione w modelu ABC danego przedsiębiorstwa obiekty kosztowe łączą się w jednolitą strukturę, której budowa determinowana jest zdefiniowaniem tzw. poziomów działań w przedsiębiorstwie¹. Budowanie hierarchii działań służy identyfikacji najniższego poziomu, do którego przyporządkowanie pewnych kosztów ma sens [2, s. 317]. Innymi słowy, działania i obiekty kosztowe tworzą hierarchię w celu uniknięcia arbitralności w alokacji kosztów [5, s. 7].

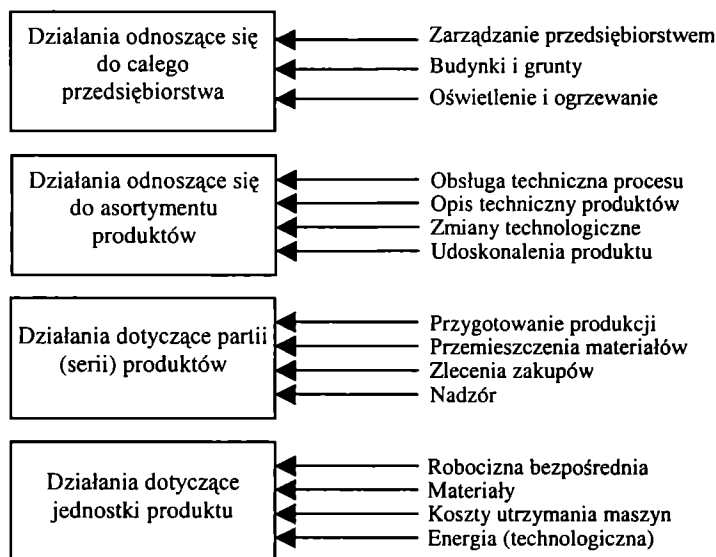
Rachunek kosztów działań obejmuje swoim zakresem koszty pośrednie, a zatem koszty wspólne dla wielu obiektów kosztowych. Hierarchia obiektów kosztowych (przez hierarchię działań wykonywanych na rzecz określonego poziomu struktury obiektów kosztowych) umożliwia określenie takiego obiektu kosztowego, dla którego dany składnik kosztu będzie kosztem bezpośrednim, a nie pośrednim. O ile bowiem np. pewien składnik kosztu jest wspólny dla wielu produktów (charakter pośredni), o tyle okazuje się zarazem kosztem, który bezpośrednio dotyczy tylko jednego asortymentu produkcji (charakter bezpośredni), tj. poziomu wyższego. Połączenie poziomu wyższego z niższym w strukturze obiektów kosztowych ma najczęściej charakter relacji jeden do wielu, tzn. np. jedna marka (poziom wyższy w strukturze) jest powiązana z wieloma produktami (poziom niższy w strukturze).

Powodem wyróżnienia i ustrukturalizowania obiektów kosztowych jest to, że koncepcja ABC kładzie szczególny nacisk na zachowanie **relacji przyczynowo-skutkowej** między zużyciem określonego zasobu a wykonywaniem działania i następnie pomiędzy wykonywanymi działaniami a ich odbiorcami, czyli obiektami kosztowymi. Tym samym występuje próba uniknięcia jakiegokolwiek arbitralnej alokacji kosztów.

¹ Zaznaczyć przy tym należy, że nie można określić uniwersalnej grupy obiektów, która odpowiadałaby specyfice każdego przedsiębiorstwa. Każda jednostka gospodarcza ma swoją unikatową strukturę obiektów kosztowych.

Najważniejszym celem budowania struktury obiektów kosztowych jest próba „ubezpośrednienia” kosztów dotychczas uważanych za pośrednie. Jedną z idei rachunku kosztów działań jest znalezienie takich obiektów kosztowych, które sprawiłyby, że wszystkie koszty przedsiębiorstwa stałyby się kosztami bezpośrednimi, których wielkość zależałaby od liczby wykonywanych działań na rzecz określonego poziomu struktury obiektów kosztowych. Należy przy tym raz jeszcze zauważyć, że dokładna analiza działań, dokonywana podczas procesu wdrożenia koncepcji ABC w przedsiębiorstwie, musi skutkować m.in. jasnym określeniem odbiorców każdego działania. Dzięki temu alokacja kosztów działań na obiekty kosztowe dokonywana jest z zachowaniem zasady przyczyna–skutek, a tym samym koszt wykonywania działań dla danego obiektu kosztowego jest zarazem jego kosztem bezpośrednim.

W okresie, w którym powstawała koncepcja ABC, dominującym procesem gospodarczym była produkcja. Rachunek kosztów działań miał być narzędziem do skutecznego zarządzania pośrednimi kosztami produkcji, które stawały się coraz większe. W tym celu we wczesnych latach istnienia ABC zdefiniowano tzw. poziomy działań wyróżniające działania na poziomie jednostki produktu, partii produktów, asortymentu oraz utrzymania całego przedsiębiorstwa [2, s. 120-123], co obrazuje rys. 1.



Rys. 1. Pierwotna hierarchia działań w przedsiębiorstwach produkcyjnych

Źródło: [1, s. 620].

Wyróżnienie zaprezentowanych poziomów wydaje się załączkiem idei struktury obiektów kosztowych. Opracowanie nowatorskiej hierarchii działań pozwoliło na

niezwykły wzrost skuteczności zarządzania kosztami, szczególnie w sferze produkcji. Zdefiniowanie kilku poziomów, na które odnoszone były koszty, pozwoliło w sposób logiczny przypisać je wedle rzeczywistego zapotrzebowania na zasoby. Działania wykonywane na poziomie serii czy asortymentu łatwo jest powiązać z określonymi seriami produkcyjnymi czy też z określonym asortymentem. Tradycyjne systemy kalkulacji kosztów, opierając się jedynie na nośnikach kosztów na poziomie jednostki, nie są w stanie precyzyjnie powiązać zasobów związanych z przygotowaniem serii produkcyjnej lub ze zmianami technologicznymi dotyczącymi całego asortymentu. Warto przy tym zauważyć, że ilość konsumowanych zasobów na każdym poziomie w hierarchii jest niezależna od poziomu wykonywanych działań na niższym poziomie [4, s. 8]. Na przykład konsumpcja zasobów przez działanie *Przygotowanie produkcji* jest niezależna od liczby produkowanych w danej serii wyrobów, tj. od liczby działań na poziomie jednostki produktu. Z tego względu nieuzasadnione jest alokowanie kosztów z poziomu wyższego na niższy, gdyż w takim wypadku okazałoby się, że koszt jednostkowy produktu zmienia się w zależności od liczby produktów w serii produkcyjnej. Alternatywą dla arbitralnej alokacji kosztów w dół hierarchii² w celu badania rentowności wyrobów jest zhierarchizowana budowa rachunku marż na kolejnych poziomach działań podejmowanych na rzecz określonych wyrobów. Przykład takiego rachunku zaprezentowano w tab. 1.

Tabela 1. Rachunek marż na kolejnych poziomach hierarchii działań przedsiębiorstwa

Pozycje rachunku	Produkt 1	Produkt 2	...	Produkt n
Przychody				
Koszty działań na poziomie jednostki				
Marża I stopnia				
Koszty działań na poziomie serii				
Marża II stopnia				
Koszty działań na poziomie asortymentu				
Marża III stopnia				
Koszty działań na poziomie całego przedsiębiorstwa				
Wynik				

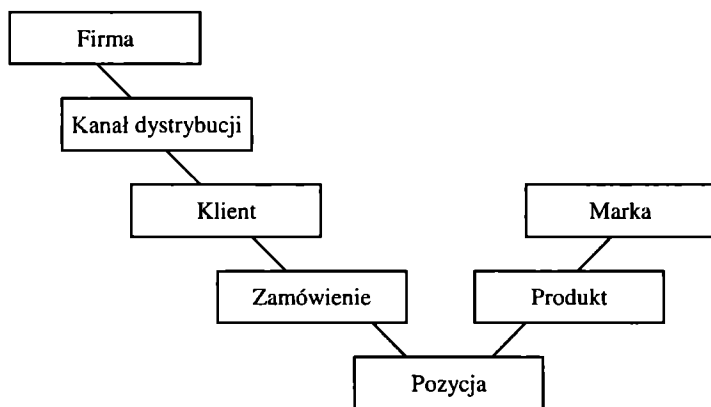
Źródło: opracowanie własne.

Jednak w ostatnich latach menedżerowie przekonali się, że przewagę konkurencyjną na współczesnym, niezwykle turbulentnym rynku osiąga się nie za pomocą produkcji, lecz za pomocą dobrze zorganizowanych i efektywnie wykonywanych procesów nieprodukcyjnych, obejmujących takie dziedziny, jak marketing,

² Arbitralność jest nieunikniona, gdy nie istnieje klarowny związek przyczynowo-skutkowy między kosztem i obiektem jego odniesienia. W takim przypadku należy odnieść koszt na poziom bardziej ogólny, tj. wyższy. Ponieważ działanie jest z definicji określone na najniższym z możliwych poziomów, niemożliwe jest podstawne alokowanie kosztu w dół (docelowo aż do poziomu jednostki produktu).

logistyka czy też obsługa klienta. W świecie, w którym bezwzględnie rządzi popyt, nie jest sztuką wytworzyć produkt, ale trzeba wiedzieć, jak go sprzedać. Z tego względu koszty związane z działalnością o charakterze nieprodukcyjnym zaczęły szybko rosnąć, co wzmogło konieczność efektywnego zarządzania tą grupą kosztów. Zmiany są konsekwencją niezwykle dynamicznego rozwoju globalnej konkurencji, który sprawił, że dyktujący warunki klienci przedsiębiorstw zaczęli wymagać niemal indywidualnego traktowania. Objawia się to np. wymaganiem dostaw dokładnie na czas, troskliwej obsługi przed- i posprzedażnej, realizacji zamówień specjalnych, przygotowania ukierunkowanej oferty asortymentowej, specyfiki kampanii marketingowych itd. W zaistniałych warunkach niewystarczające okazało się gromadzenie ciągle rosnących nieprodukcyjnych kosztów pośrednich na poziomie działań dotyczących całego przedsiębiorstwa. Zaistniałego problemu nie rozwiązuje również jakakolwiek alokacja kosztów nieprodukcyjnych. Należy bowiem zaznaczyć, że twórcy koncepcji ABC wskazują na duże zniekształcenie informacji, które może wynikać z próby alokacji tej dużej grupy kosztów w dół hierarchii.

Zatem wobec wzrostu udziału kosztów pośrednich związanych z działalnością nieprodukcyjną nieunikniona wydaje się budowa nowych struktur obiektów kosztowych. Powinny one obejmować nie tylko sferę produkcyjną, ale i nowe, znaczne obszary nieprodukcyjne. Przykładowa struktura obiektów kosztowych odzwierciedlająca nowe warunki rynkowe przedstawiona jest na rys. 2. Tabela 2 zawiera zaś przykładowe działania wyróżnione na każdym poziomie nowej struktury obiektów kosztowych.



Rys. 2. Przykładowa struktura obiektów kosztowych

Źródło: opracowanie własne.

Zaznaczyć należy, że przedstawiona na rys. 2 struktura obiektów kosztowych zawiera pewne uproszczenia dotyczące kosztów działań produkcyjnych. Mianowicie wyszczególniony poziom *Produkt* obejmuje m.in. całość kosztów produk-

cyjnych, a zatem koszty na poziomie jednostki, partii, asortymentu itd. W praktyce można zbudować oddzielną strukturę obiektów kosztowych dla wydziałów produkcyjnych i oddzielną dla nieprodukcyjnych. Pierwsza zapewni dokładną wycenę produktu, a druga zawierać będzie koszty pozostałych obiektów kosztowych. Elementem łączącym obie struktury będzie, tak jak pokazano na rys. 2, poziom obiektu kosztowego *Produkt*, który jest zarówno głównym obiektem kosztowym procesów produkcyjnych, jak i jednym z obiektów kosztowych procesów marketingowych, logistycznych i sprzedaży.

Tabela 2. Przykładowe działania na danym poziomie w hierarchii

Obiekt kosztowy	Przykładowe działania
Firma	• przygotowywanie sprawozdań podatkowych • opracowanie strategii rozwoju firmy
Kanał dystrybucji	• przygotowywanie oferty handlowej dla kanałów dystrybucji • opracowanie reklamy kanałowej
Klient	• składanie wizyt przez przedstawicieli handlowych • negocjacje handlowe z klientami
Zamówienie	• kompletowanie zamówienia • przyjmowanie zamówień
Pozycja	• specjalne opakowanie wyrobów znajdujących się na danej pozycji zamówienia • nadanie odpowiedniego koloru wyrobom znajdujących się na danej pozycji
Produkt	• magazynowanie produktów • przyjęcia wyrobów z produkcji
Marka	• przygotowanie reklamy marki • opracowanie strategii marketingowej dotyczącej marki

Źródło: opracowanie własne.

Po ustrukturalizowaniu obiektów kosztowych należy ponownie postawić pytanie, czy pomiędzy poszczególnymi elementami istnieje przepływ kosztów. Nie ma na nie jednoznacznej odpowiedzi i decyzja o ewentualnym istnieniu takiego przepływu zależy od osób tworzących model ABC i wymagań odbiorców informacji kosztowej co do jej treści i jakości. Przy tym można wyróżnić dwa podejścia:

- brak przepływu kosztów pomiędzy obiektami kosztowymi,
- istnieje przepływ kosztów między obiektami kosztowymi.

Pierwsze podejście kładzie szczególny nacisk na zależności przyczynowo-skutkowe pomiędzy ponoszeniem określonych kosztów (wykonywaniem działań) i obciążaniem tymi kosztami obiektów kosztowych. Uznaje się, że działanie wykonywane jest na danym poziomie hierarchii obiektów kosztowych, jeżeli nie można znaleźć rozsądnego nośnika odzwierciedlającego związek przyczynowo-skutkowy między tym działaniem z obiektem kosztowym następnego poziomu [2, s. 314]. Z tego względu model ABC powinien przenosić koszty działań w głąb hierarchii tak daleko, jak tylko się da, ale nie dalej. Nie powinna zatem istnieć

jakakolwiek arbitralna alokacja kosztów na niższe poziomy. Choć podejście takie ma pewne ograniczenia informacyjne, to jednak dzięki całkowitemu unikaniu arbitralności ma istotne walory decyzyjne. Tabela 3 przedstawia wielopoziomowy rachunek wyników uwzględniający koszty działań wykonywanych na poszczególnych poziomach struktury.

Tabela 3. Rachunek marż w modelu ABC

Przychody z zamówienia (Z)	Z1	Z2	Z3	Z4	Z5	Z6	Z7	Z8	Z9	Z10	Z11
Koszty zamówienia ^a	Z1	Z2	Z3	Z4	Z5	Z6	Z7	Z8	Z9	Z10	Z11
Marża na zamówieniu	Z1	Z2	Z3	Z4	Z5	Z6	Z7	Z8	Z9	Z10	Z11
Koszty klienta (KL)	KL1		KL2		KL3		KL4	KL5	KL6		KL7
Marża na kliencie	KL1		KL2		KL3		KL4	KL5	KL6		KL7
Koszty kanału dystrybucji (KD)	KD1				KD2				KD3		
Marża na kanale dystrybucji	KD1				KD2				KD3		
Koszty firmy (F)	F										
Wynik ze sprzedaży	F										

^a Koszty te obejmują zarówno koszt wytworzenia sprzedanych produktów (tj. koszty bezpośrednie i koszty działań na rzecz obiektu kosztowego *Produkt*), jak i koszty działań wykonywanych na rzecz danego zamówienia.

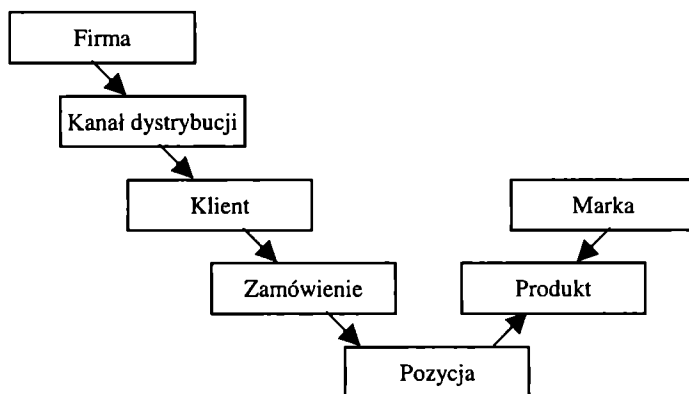
Źródło: opracowanie własne.

Zaproponowane podejście ma jednak pewne ograniczenia. Problem pojawia się w sytuacji, gdy struktura obiektów kosztowych jest rozgałęziona (a zwykle tak jest), gdyż nie można w takim przypadku przeprowadzić rachunku marż w pełny sposób, zachowując koszty działań na pierwotnych poziomach. Jak widać w tab. 2, koszty produktów zostały zawarte w kosztach zamówień. Rozwiązanie takie spełnia założenia o bezwzględny zachowaniu relacji przyczynowo-skutkowej tylko w sytuacji, gdy nad poziomem *Produkt* nie znajduje się żaden inny obiekt kosztowy (np. *Marka*). W przeciwnym razie koszty tego obiektu kosztowego musiałyby być alokowane na produkty z pozycji na zamówieniach określonym kluczem rozliczeniowym, co byłoby sprzeczne z przyjętymi założeniami. Problem taki nie istnieje w drugim podejściu do przepływu kosztów między obiektami kosztowymi³.

Podejście zakładające istnienie przepływu kosztów między obiektami kosztowymi rozluźnia nieco zależność przyczynowo-skutkową między ponoszonymi kosztami działań, a obciążeniem nimi obiektów kosztowych. Dopuszcza się możliwość alokowania kosztów z wyższego poziomu na niższy poziom w strukturze

³ Pewnym rozwiązaniem może się okazać opracowanie tzw. mapy rentowności, której obszary odzwierciedlają rozgałęzienia struktury obiektów kosztowych [2, s. 316]

obiektów kosztowych. Zakłada się, iż precyzja alokacji kosztów działań na pierwotne obiekty kosztowe jest na tyle duża, że następująca po niej alokacja na niższy poziomy obiektów kosztowych (np. alokacja kosztów kanału dystrybucji na klientów), choć nieco arbitralna, nie wpłynie na jakość informacji kosztowej. Ten swoisty kompromis umożliwia jednak otrzymanie istotnych informacji, które nie są możliwe do uzyskania przy zastosowaniu podejścia pierwszego. Stwarza to sposobność do badania rentowności nie tylko na kolejnych poziomach struktury (tj. podejście pierwsze), ale również do badania rentowności określonego poziomu struktury (dzięki obciążeniu go kosztami alokowanymi ze wszystkich poziomów). Przykładem może być próba zbadania rentowności poszczególnych produktów. Procedura kalkulacji kosztów produktów, po obliczeniu kosztów działań na poziomie *Produkt*, najpierw alokowałaby wszelkie koszty z wyższych poziomów (tj. *Firma*, *Kanał dystrybucji*, *Klient*, *Zamówienie*) na poszczególne pozycje na zamówieniach, a następnie nastąpiłaby agregacja kosztów z pozycji zamówień, na których widniały poszczególne produkty, na poziom *Produkt*. Należy jeszcze uwzględnić alokację kosztów marek na produkty, dzięki czemu uzyskuje się ostatecznie pełny koszt produktów. Ideę powyższej procedury zaprezentowano na rys. 3.



Rys. 3. Przepływ kosztów w strukturze obiektów kosztowych

Źródło: opracowanie własne.

W ten sposób można uzyskać pełne koszty danego obiektu kosztowego, w tym przypadku produktu. Taka analiza może prowadzić do wniosku, iż mimo satysfakcjonującej marży brutto na produkcie (tj. przychodu pomniejszonego o koszty produkcyjne), w ostatecznym rozrachunku jest on nierentowny, gdyż jest kupowany przez klientów wymagających szczególnie kosztownych warunków dostaw i obsługi, którzy na dodatek pochodzą z drogiego kanału dystrybucji.

Podobna analiza przeprowadzona przy badaniu rentowności klientów mogłaby pokazać, że określony klient, po alokowaniu i zagregowaniu pełnych kosztów, jest

rentowny, mimo niewielkich obrotów, podczas gdy podejście pierwsze ukazałoby jego niewielki wkład (ze względu na nieduże obroty) w pokrycie kosztów kanału dystrybucyjnego, do którego należy.

Problemem może być jednak dobranie odpowiednich podstaw alokacji kosztów z poziomu wyższego na niższy. Często okazuje się, że przychody ze sprzedaży czy nawet liczba obiektów kosztowych (np. liczba klientów, zamówień itd.) są wystarczająco dobrymi kluczami rozliczeniowymi. W tym podejściu optymalnym rozwiązaniem, które umożliwiają dzisiejsze narzędzia informatyczne, jest możliwość określenia klucza rozliczeniowego dla danego działania nie tylko na poziom bezpośrednio niższy, ale aż do najniższego poziomu w strukturze.

3. Działania podstawowe i działania pomocnicze

Jednym z kluczowych elementów w budowie modelu ABC jest przeprowadzenie analizy procesów gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwie, co skutkuje stworzeniem tzw. słownika działań dla danej jednostki. Nie mniej ważnym elementem jest jednak jednoznaczne zdefiniowanie odbiorców (beneficjentów) tych działań, o czym wcześniej już wspomiano przy okazji wyodrębniania poziomów działań. Do tej pory przyjmowano jednak założenie, że wszystkie działania wykonywane w przedsiębiorstwie są wykonywane na rzecz ostatecznych obiektów kosztowych. Niemniej jednak dokładne przyjrzenie się celowi wykonywania działań umożliwia podzielenie tych działań na dwie odrębne grupy⁴:

- **działania podstawowe** – bezpośrednio wspierają wyszczególnione obiekty kosztowe. Do takich działań należą np. składanie wizyt przez przedstawicieli handlowych (obiekt kosztowy – *Klient*), kompletowanie zamówienia (*Zamówienie*), opracowanie oferty handlowej dla supermarketów (*Kanał dystrybucji*) czy też magazynowanie wyrobów gotowych (*Produkt*). Koszty tych działań są agregowane, obliczana jest stawka za jednostkowy nośnik kosztów działania, za pomocą której obciąża się następnie kosztami działań poszczególne obiekty kosztowe na podstawie zgłaszanego przez nie zapotrzebowania na dane działania. Sprawne i efektywne wykonywanie działań podstawowych decyduje zazwyczaj o przewadze konkurencyjnej przedsiębiorstwa i dlatego też to najczęściej na ich doskonaleniu powinny być skupione wysiłki naprawcze;
- **działania pomocnicze** – ich bezpośrednimi beneficjentami nie są obiekty kosztowe, ale wewnętrzne jednostki w firmie. Wykonywane są one najczęściej w celu umożliwienia efektywnego i sprawnego wykonywania działań podstawowych. Przykładami takich działań mogą być rekrutowanie pracowników przez dział HR (odbiorcy działań – poszczególne wydziały przedsiębiorstwa), sporządzanie raportów sprzedażowych przez przedstawicieli handlowych (od-

⁴ Przedstawiony podział jest zbieżny z propozycją M.E. Portera ujęcia firmy jako łańcucha wartości (systemu działań) tworzącego wartość dodaną [4, s. 37].

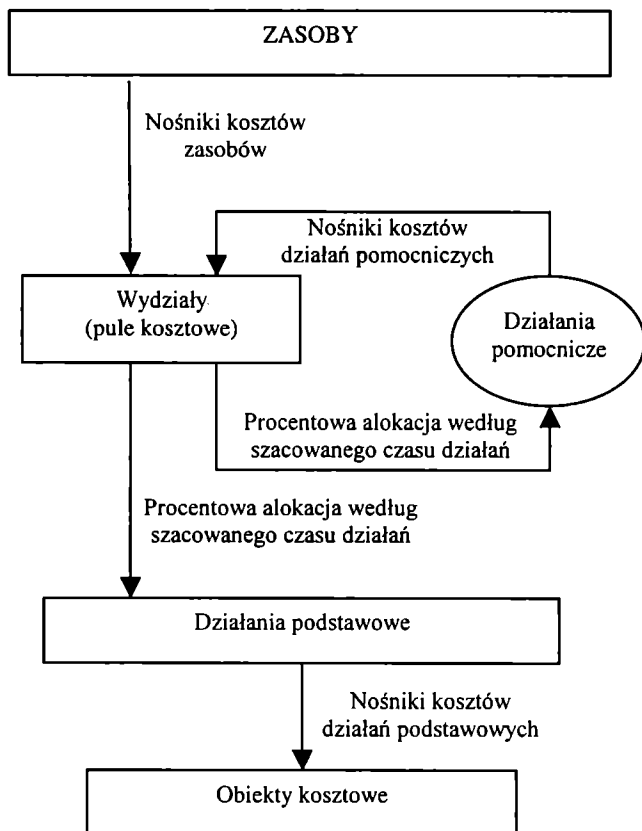
biorca – dyrektor ds. sprzedaży), prowadzenie bieżących napraw i konserwacji infrastruktury informatycznej przez dział IT (odbiorcami są również poszczególne wydziały przedsiębiorstwa). Koszty takich działań są również agregowane, następnie kalkulowana jest stawka za jednostkowy nośnik kosztów działania i obciąża się kosztami odbiorców danych działań.

Należy zaznaczyć, że rozliczenie kosztów działań podstawowych na obiekty kosztowe może nastąpić dopiero po rozliczeniu kosztów działań pomocniczych na wewnętrznych odbiorców tych działań. Przyczyna tego wydaje się oczywista – odpowiednie wykonywanie działań podstawowych nie może się odbywać bez należytego wsparcia działań pomocniczych, toteż koszty działań podstawowych powinny zawierać w sobie część kosztów, jaka przypada na nie z tytułu otrzymywania wsparcia przez działania pomocnicze⁵. Sposób alokacji kosztów w rachunku kosztów działań z uwzględnieniem działań podstawowych i pomocniczych obrazuje rys. 4. Po wstępnym alokowaniu kosztów zasobów na centra działaniowe (pule kosztowe) dokonuje się kalkulacji kosztów działań pomocniczych i następnie obciąża się nimi te pule kosztowe, które z takiego wsparcia korzystały. Dopiero po uwzględnieniu kosztów działań pomocniczych możliwa jest alokacja pełnych kosztów centrów działaniowych na działania podstawowe i w kolejności na obiekty kosztowe. Dzięki opisanej procedurze koszty działań pomocniczych w sposób pośredni spłyną na ostateczne obiekty kosztowe i nastąpi pełne rozliczenie kosztów przedsiębiorstwa.

Wyszczególnienie działań pomocniczych i kalkulacja stawki nośnika kosztów poszczególnych działań prowadzi do uzyskania bardzo istotnych informacji. Jak już wspomniano, wykonywanie tych działań nie jest obszarem działalności podstawowej, a jedynie wspiera działalność, do której jednostka została powołana. Z tego powodu wykonywanie tych czynności pomocniczych nie powinno być celem samym w sobie, zatem najlepszym rozwiązaniem jest wprowadzenie zasad rynkowych, tzn. wycena takich procesów powinna być podstawą do decyzji o ewentualnym outsourcingu danych usług. Jeżeli określony podmiot zewnętrzny, który zajmuje się wykonywaniem takich usług, mógłby wykonywać działania pomocnicze lepiej (tzn. taniej i/lub skuteczniej), to jest to podstawa do decyzji o zleceniu wykonywania tych działań na zewnątrz.

Co więcej, obliczenie kosztów wewnętrznych usług pomocniczych ma duże znaczenie dla uświadomienia dodatkowego kosztu generowanego przez wewnętrzne jednostki przedsiębiorstwa zgłaszające zapotrzebowania na takie działania. W powszechnym rozumieniu są one uważane za koszty niekontrolowane i odbiorcy działań pomocniczych często traktują je jako koszty stałe, czego przyczyną jest zwykle arbitralna alokacja tych kosztów na jednostki wewnętrzne. W swoim

⁵ Procedura może być nieco bardziej złożona, jeśli działania pomocnicze wykonywane są również na rzecz innych wydziałów pomocniczych. W takim przypadku należy najpierw rozliczyć koszty działań między działaniami pomocniczymi, a następnie przejść do alokacji kosztów na działania podstawowe. Jednym ze sposobów takiej alokacji jest metoda równań równoważnych [2, s. 321].



Rys. 4. Przepływ kosztów w rachunku kosztów działań

Źródło: opracowanie własne.

przykładzie R.S. Kaplan i R. Cooper opisują koszty centralnych działań pomocniczych, alokowane na oddziały jednostki za pomocą wykazywanych przez nie przychodów ze sprzedaży [2, s. 312]. O ile jednak kwoty przychodów są jednakowe (a tym samym kwoty kosztów działań pomocniczych alokowanych na oddziały są równe; jedynym sposobem na zmniejszenie obciążenia kosztami działań pomocniczych jest obniżenie wielkości przychodów, co jest opcją niezbyt atrakcyjną i dla oddziału, i dla całego przedsiębiorstwa), o tyle specyfika zapotrzebowania na usługi wewnętrzne znacznie się różni. Jeden oddział otrzymuje wsparcie kilkanaście razy w okresie, podczas gdy inny – kilkaset. Taka odmienność zachowań wiąże się oczywiście z różnymi kosztami obsługi. Dlatego też uświadomienie wewnętrznym jednostkom rzeczywistych kosztów otrzymywanych usług wewnętrznych powinno zmusić je do usprawnień skutkujących zmniejszeniem zapotrzebowania na świadczenie wewnętrznych działań pomocniczych, a tym samym przyczynić się do redukcji kosztów.

4. Podsumowanie

Kalkulacja i analiza rentowności działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo jest jednym z najważniejszych narzędzi wspomagających skuteczne zarządzanie jednostką w niezwykle zmiennych warunkach rynkowych. Świadomość, gdzie przedsiębiorstwo traci pieniądze, a gdzie je zarabia, jest wiedzą chyba najbardziej pożądaną przez menedżerów. Jednak podstawą posiadania takiej świadomości jest wiarygodna informacja kosztowa wypływająca ze stosowanego rachunku kosztów. Jakość tej informacji jest nierozdzielnie związana z prawidłowością alokacji kosztów pomiędzy różne obiekty ich odniesienia. Kluczowym aspektem tego procesu jest zachowanie na każdym jego etapie ścisłej zależności przyczynowo-skutkowej. Z tego względu w rachunku kosztów działań wyodrębnionych zostało wiele działań, które są swoistymi nośnikami kosztów. Działania te mają charakter podstawowy (gdy dotyczą ostatecznych obiektów kosztowych) lub pomocniczy (jeśli są rozliczane na wewnętrzne jednostki przedsiębiorstwa). Działania, pośrednicząc w procesie alokacji kosztów, zapewniają zachowanie relacji przyczynowo-skutkowej. Jednak pełne wykorzystanie informacyjnej wartości dodanej oferowanej przez rachunek kosztów działań nie może się dokonać bez zrozumienia istoty struktury obiektów kosztowych. Koncepcja ABC, wyróżniając wiele współzależnych obiektów kosztowych, tj. odbiorców działań podstawowych, umożliwiła z jednej strony alokację kosztów w różnych kierunkach, a z drugiej zintegrowanie ich w ramach wewnętrznie powiązanej struktury.

Literatura

- [1] *Encyklopedia rachunkowości*, red. M. Gmytrasiewicz, Wyd. Lexis Nexis, Warszawa 2005.
- [2] Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Wyd. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2000.
- [3] Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa 2005.
- [4] Porter M.E., *Competitive Advantage*, The Free Press, New York 1985.
- [5] Thyssen J., Israelsen P., Jørgensen B., *Activity Based Costing as a Method for Assessing the Economics Modularization – a Case Study and Beyond*, September 2004.

COST OBJECT STRUCTURE AND ACTIVITY HIERARCHY

Summary

Activity based costing was introduced to overcome numerous shortcomings of traditional costing systems. In order to achieve that not only did it state activities as the core causes of incurring costs but also it pointed out that products are not the only cost objects of the company.

ABC puts an accent on the cause and effect relation at each stage of allocating indirect costs. It distinguishes many levels of activities in order to trace the costs of activities directly to cost objects that benefit from these activities. Activities as well as cost objects are therefore set in hierarchical structures.

The paper presents the development of cost objects structures reflecting changes appeared in business environment. It also describes two approaches to cost flow existence within these structures.