

Krzysztof DZIADEK*

WYBRANE PROBLEMY WDRAŻANIA RACHUNKU KOSZTÓW ABC W PRZEDSIĘBIORSTWACH

Zarys treści: W artykule przedstawiono problemy jakie mogą wystąpić w przedsiębiorstwach podczas wdrażania systemu ABC. Skuteczna implementacja modelu uzależniona jest głównie od wewnętrznych czynników i w mniejszym stopniu od czynników zewnętrznych. Przed podjęciem decyzji o wdrożeniu modelu konieczna jest analiza infrastruktury przedsiębiorstwa, która pozwoli na właściwy pomiar, kalkulację oraz raportowanie informacji dotyczących generowanych kosztów. Zasobami, które powinny zostać wzięte pod uwagę podczas projektowania systemu ABC są pracownicy oraz przepływy informacji kosztowej a także poziom informacji kosztowej uznany za pożądany.

Słowa kluczowe: model rachunku kosztów, budowa systemu ABC, problemy wdrażania, czynniki warunkujące sukces.

Wprowadzenie

W ostatnich dziesięcioleciach nastąpiły znaczne zmiany w strukturze kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwa. Przyczyny tych zmian związane są przede wszystkim z: rozwojem nowych technologii, automatyzacją i informatyzacją procesów wytwórczych, wzrostem znaczenia jakości, zróżnicowaniem produktów oraz sposobów obsługi klientów, a także co nie podlega dyskusji, globalizacją. W efekcie nastąpił wzrost znaczenia pośrednich kosztów produkcji (np. kosztów amortyzacji, badań i rozwoju, szkoleń pracowników) oraz pośrednich kosztów nieprodukcyjnych (zarządu i sprzedaży) w kosztach ogółem. Pozyskanie wiarygodnych informacji dla procesu wymaga coraz większych i kosztownych wysiłków.

Odpowiedzią na zapotrzebowanie informacyjne są projektowane i dostosowane do indywidualnych potrzeb informacyjnych nowoczesne modele rachunku kosztów wypierające archaiczny, jak na obecne warunki, system rachunku kosztów pełnych (tradycyjny model rachunku kosztów). Na szczególną

* mgr Krzysztof Dziadek, Zakład Rachunkowości, Instytut Ekonomii i Zarządzania, Politechnika Koszalińska

uwagę zasługuje rachunek kosztów działań (ABC), który nie tylko usprawnia kalkulację kosztów, ale pozwala również zwiększyć efektywność w alokowaniu kosztów działalności.

Celem artykułu jest przedstawienie problemów, jakie często nie są dostrzeżone przez przedsiębiorstwa podczas wdrażania koncepcji rachunku kosztów działań. Skuteczna implementacja tego zaawansowanego modelu rachunku kosztów wymaga dokładnego zbadania wewnętrznej infrastruktury pozyskiwania, analizy i raportowania informacji kosztowej. Dogłębna jej analiza pozwoli odpowiedzieć na pytania: czy system ABC może być z powodzeniem wdrażany do organizacji, czy będzie on źródłem wiarygodnej informacji kosztowej dla potrzeb zarządzania, czy przedsiębiorstwo jest/będzie odpowiednio przygotowane na tak wyrefinowaną metodę kalkulacji kosztów?

Rachunek kosztów ABC a współczesne potrzeby informacyjne

Celem każdego przedsiębiorstwa jest wzrost jego wartości w długim okresie. Racjonalnie gospodarujące przedsiębiorstwo realizuje ten cel poprzez maksymalizowanie osiąganych efektów, przy ograniczonych kosztach. W warunkach znacznej konkurencji oraz ograniczonej zasobów istotne stają się informacje o ponoszonych kosztach. Posiadanie danych na temat czynników wpływających na powstawanie i wielkość ponoszonych kosztów stwarza nie tylko podstawy do oceny działalności przedsiębiorstwa, ale pozwala również na sterowanie poziomem kosztów w pożądanym zakresie. Pozyskiwaniem informacji o ponoszonych kosztach oraz ich wykorzystaniem dla optymalizacji procesu decyzyjnego zajmuje się rachunek kosztów.

W literaturze przedmiotu prezentowane są różne modele rachunku kosztów, które w uproszczony sposób przedstawiają rzeczywistość gospodarczą. Każdy model funkcjonuje według pewnych założeń, które starają się odwzorowywać rzeczywiste zjawiska. Uzasadnione jest zatem wdrożenie takiego modelu rachunku kosztów, który będzie najwierniej odwzorowywał rzeczywistość gospodarczą. Właściwie opracowany model rachunku kosztów powinien także umożliwiać¹:

- prawidłowy pomiar kosztów,
- optymalny wybór wariantów decyzyjnych,
- kontrolę przebiegu procesów w przedsiębiorstwie i uzyskiwanych efektów,

¹ R. Piechota: *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa 2005, str. 17-18.

- dostarczanie informacji kosztowych dla odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych.

Właściwie zaprojektowany i zorganizowany system rachunku kosztów musi umożliwiać adekwatną do rzeczywistości wycenę ponoszonych kosztów wytworzenia. W przypadku kosztów bezpośrednich, spełnienie postulatu nie powinno sprawiać większego problemu. Natomiast przy dużym udziale kosztów pośrednich (produkcyjnych i nieprodukcyjnych) prawidłowa kalkulacja kosztów wytworzenia stanowi ogromne wyzwanie dla menedżerów. By zapewnić urealnienie informacji o faktycznie poniesionych kosztach, konieczne staje się opracowanie odpowiedniej metody rozliczenia kosztów pośrednich na produkty.

Kolejnym zadaniem rachunku kosztów jest tworzenie podstaw do podejmowania decyzji przez menedżerów. Generując informacje kosztowe, rachunek kosztów umożliwia ocenę rentowności poszczególnych decyzji ekonomicznych pozwalających na wybór optymalnych wariantów (np. wyboru źródeł zaopatrzenia, wyboru struktury asortymentowej produkcji, ustalania wielkości produkcji, wybór lokalizacji produkcji i sprzedaży, ustalania wielkości sprzedaży etc.).

Implementacja rachunku kosztów powinna także zapewniać ocenę stopnia i uwarunkowań osiągnięcia wyznaczonych celów i przyjętych zadań. Rachunek kosztów powinien stwarzać ramy do racjonalizacji kosztów w obiektach kosztowych. Dla celów kontroli kosztów rzeczywistych stosuje się różnorodne miary odniesienia, którymi mogą być koszty minionych okresów, koszty innych jednostek gospodarczych lub przeciętne koszty innej branży, koszty normatywne, planowane itp.² Odchylenia od wartości wzorcowych ułatwiają kontrolę kosztów i wskazują jej kierunki.

Potrzeby informacyjne generowane przez rachunek kosztów zaspokajane są nie tylko przez kadrę menedżerską przedsiębiorstwa, ale również przekazują istotne dane dla odbiorców zainteresowanych kondycją finansową przedsiębiorstwa (np. organów statystyki państwowej, urzędów skarbowych, władz terenowych).

Nowa rzeczywistość gospodarcza stwarza coraz więcej zastrzeżeń do informacji o kosztach pochodzących z tradycyjnego modelu rachunku kosztów³ (rachunku kosztów pełnych). Rachunek kosztów pełnych zakłada kalkulację kosztów pośrednich przy zastosowaniu kluczy rozliczeniowych. W warunkach skomplikowanej rzeczywistości gospodarczej rozliczanie wszystkich kosztów tym samym wskaźnikiem powoduje uśrednianie i arbitralność, a w konsekwen-

² R. Piechota: *Projektowanie rachunku kosztów...*, s. 18.

³ Tradycyjny model rachunku kosztów jest powszechnie wykorzystywany w większości przedsiębiorstw. Mimo, że koncepcja została opracowana na początku dwudziestego stulecia, nadal ma szerokie zastosowanie.

cji ustalony koszt wytworzenia staje się nieprecyzyjny⁴. Informacje o kosztach dostarczanych przez tradycyjne modele rachunku kosztów, mogą więc okazać się nieadekwatne do rzeczywistych potrzeb decyzyjnych. Menedżerowie wymagają od rachunku kosztów, by pozwalał ustalać wysokość kosztów przypadających na produkty zgodnie z ich przyczynowo-skutkowym powiązaniem (koszty uzasadnione przyczynowo)⁵.

Odpowiedzią na potrzebę urealnienia informacji o kosztach miał być opracowany w latach osiemdziesiątych XX wieku model rachunku kosztów działań (*Activity Based Costing* – ABC). Koncepcja opracowana przez Robina Coopera i Roberta Kaplana zakłada, że bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów nie są wytwarzane produkty, lecz działania wykonywane w przedsiębiorstwie. To wykonywane działania (procesy zachodzące w przedsiębiorstwie) powodują, że zużywane są różnego rodzaju zasoby (materialne, pieniężne, pracy ludzkiej itp.), co w konsekwencji wywołuje powstanie kosztu. Nośnikiem kosztów nie jest więc sam produkt, lecz działania konieczne do jego wytworzenia.

W odróżnieniu od tradycyjnego modelu rachunku kosztów (gdzie koszty pośrednie rozlicza się za pomocą wskaźnika, klucza), rachunek kosztów ABC precyzyjnie rozlicza koszty pośrednio produkcyjne i nieprodukcyjne na działania, procesy, wyroby, klientów (zgodnie z rzeczywistym zużyciem zasobów). Procesy (działania), jakie zachodzą w przedsiębiorstwach, charakteryzują się poziomym przebiegiem w stosunku do funkcjonujących struktur organizacyjnych i wymagają procesowego podejścia w zarządzaniu⁶. Rachunek kosztów ABC umożliwia zatem pomiar i efektywne zarządzanie kosztami w naturalnym układzie w ścisłym związku z przyczynami ich powstawania.

Problematyka projektowania rachunku kosztów działań

Ideą rachunku kosztów ABC jest powiązanie w pierwszej kolejności zasobów z działaniami, a w drugiej – działań z produktem lub innymi obiektami kosztowymi. Konstruowanie systemu rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie powinno odbywać się w dwóch etapach (tabela 1):

- etap I – ewaluowanie (kosztorysowanie) procesów,

⁴ T. Zieliński: *Rachunek kosztów działań prosty jak abecadło*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2007, nr 5, s. 36.

⁵ *Rachunkowość zarządcza*, Red. T. Kiziukiewicz, Ekspert, Wrocław 2009, s. 153.

⁶ Koszty w tradycyjnych systemach rachunku kosztów uporządkowane są według miejsc ich powstawania – są odzwierciedleniem funkcjonalnej struktury organizacyjnej.

- etap II – ewaluowanie (kosztorysowanie) produktów (obiektów kosztowych).

Tabela 1. Budowa modelu rachunku kosztów działań**Table 1.** Construction of ABC model

SYSTEM RACHUNKU KOSZTÓW ABC	
I. Ewaluowanie procesów	II. Ewaluowanie produktów (obiektów kosztowych)
<ol style="list-style-type: none"> 1. Identyfikacja zasobów 2. Identyfikacja działań 3. Przydzielanie kosztów zasobów do działań 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Identyfikacja produktów (obiektów kosztowych) 2. Przydzielanie kosztów działań do produktów

Źródło: Opracowanie własne

Source: Own elaboration

Pierwszy etap wiąże się z wyznaczeniem zasobów organizacyjnych do realizacji określonych działań, a następnie przypisaniem kosztów zużycia tych zasobów do działań za pomocą nośników kosztów zasobów. W etapie drugim dokonuje się podziału kosztów działań na produkty, z uwzględnieniem rzeczywistego stopnia wykorzystania tych działań. W ramach ewaluowania procesów należy dokonać w odpowiedniej kolejności :

1. identyfikacji zasobów,
2. identyfikacji działań,
3. przydzielenia kosztów zasobów do działań.

Pierwszym krokiem w projektowaniu rachunku kosztów działań jest identyfikacja zasobów zlokalizowanych w przedsiębiorstwie. Polega na znalezieniu informacji ilościowo-wartościowej dotyczącej dysponowanych zasobów (finansowych, rzeczowych i ludzkich) wykorzystywanych lub zużywanych na potrzeby skonkretyzowanych procesów (np. zaopatrzenie, produkcja, magazynowanie, sprzedaż itp.). W tej fazie projektowania powinna zostać przeprowadzona również analiza dotycząca posiadanych zasobów w aspekcie zapotrzebowania zgłaszanego na potrzeby realizacji wybranych celów. Powstające rozbieżności w zakresie dysponowanych zasobów i zgłaszanego zapotrzebowania na konkretne zasoby, wskazują wartość niewykorzystanych mocy produkcyjnych. Kwestia niewykorzystanych mocy produkcyjnych, zidentyfikowanych w systemie ABC, powinna być traktowana jako odrębny problem menedżerski, którego

celem jest optymalne dopasowanie potencjału zasobów do rozmiaru działalności⁷.

Kolejnym elementem modelowania rachunku kosztów działań jest identyfikacja wszystkich działań (procesów) zachodzących w przedsiębiorstwie oraz ich klasyfikacja. Firmy specjalizujące się we wdrażaniu systemów ABC wskazują, że jest to jeden z trudniejszych zadań wdrażania modelu rachunku kosztów działań. Pojawia się problem stopnia szczegółowości ujęcia działań, który pozwoli na ustalenie istotnych powiązań przyczynowo-skutkowych pomiędzy kosztami a produktami. Jeśli przedsiębiorstwa dokonają klasyfikacji działań ze znacznym stopniem szczegółowości, w sprzężeniu zwrotnym otrzymają dokładniejsze informacje o kosztach. Będą musiały jednak ponieść znaczne koszty na pozyskanie i analizę danych w związku ze zwiększeniem poziomu złożoności systemu. Konieczny jest zatem kompromis pomiędzy dokładnością informacji generowanych w rachunku kosztów a kosztem pomiaru⁸. Należy tutaj uwzględnić istotną zasadę, że lepiej jest mniej więcej mieć rację, niż bardzo dokładnie się mylić⁹.

W kolejnej fazie należy rozliczyć koszty zużycia zasobów na działania przy zastosowaniu prawidłowo dobranych nośników kosztów zasobów¹⁰. Za nośnik kosztów zasobów należy przyjąć parametr wyrażający rzeczywiste zapotrzebowanie działań na konkretne zasoby. W celu określenia kosztów działań konieczne staje się posiadanie informacji o kosztach zasobów. Pomiar kosztów zużycia zasobów w ramach wybranych działań może przybierać formę:

- bezpośredniego obciążania – polega na dokładnym mierzeniu wszystkich działań,
- oszacowania miernika – sprowadza się do podziału kosztów przy użyciu intuicji, przewidywań lub danych uzyskiwanych w poprzednich okresach,
- przybliżonej alokacji – polega na zastosowaniu uśrednionych wskaźników umownych dających możliwość uzyskania danych zbliżonych do rzeczywistych np. średniego kosztu realizacji pojedynczego zamówienia od kontrahenta.

⁷ Zieliński T.: *Kalkulacja kosztów niewykorzystanych zasobów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2007, nr 8, s. 37.

⁸ R. Piechota: *Projektowanie rachunku kosztów...*, s. 89.

⁹ R. Kaplan, R. Cooper: *Zarządzanie kosztami i efektywnością*. Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000, s. 120.

¹⁰ Nośnik kosztów zasobów, nazywany w literaturze także kluczem rozliczeniowym pierwszego stopnia, jest łącznikiem pomiędzy zasobami i działaniami. Pozwala alokować koszty zużycia poszczególnych zasobów pomiędzy wykonywane działania.

Należy tutaj zaznaczyć, że warunkiem powodzenia prawidłowej wyceny kosztów działań jest posiadanie pełnych danych o stopniu zapotrzebowania działań na zasoby. Stąd ważną rolę odgrywają rezultaty uzyskane w kroku pierwszym.

W ramach drugiego etapu, ewaluowania produktów, dokonuje się:

1. identyfikacji produktów (obiektów kosztowych),
2. przydzielanie kosztów działań do produktów.

Pierwszym krokiem etapu drugiego jest identyfikacja i klasyfikacja produktów wytwarzanych w ramach działań prowadzonych w przedsiębiorstwie. Pozornie prosty proces może jednak stanowić dość poważny problem przy doborze odpowiednich kryteriów podziału. Czasem trudno jest zdecydować, jaki produkt należy powiązać z modelem (np. hodowla bydła – mięso czy mleko?). Rachunek kosztów działań pozwala na analizę kosztów nie tylko w przekrojach produkowanych wyrobów czy świadczonych usług. Umożliwia także szczegółową analizę wybranych obiektów kosztowych (np. poszczególnych klientów, grup klientów, realizowanych projektów inwestycyjnych, logistycznych, czy komórek organizacyjnych etc.).

Ostatnim krokiem projektowania systemu ABC w przedsiębiorstwie jest przydzielenie kosztów działań do produktów (obiektów kosztowych) przy użyciu prawidłowo dobranych nośników kosztów działań¹¹. Jest to jeden z najważniejszych elementów modelowania rachunku kosztów działań. Od wyboru parametrów, które zostaną uznane za nośniki kosztów działań zależy ostateczny wynik kalkulacji. Dlatego identyfikując nośnik kosztów działań należy pamiętać by spełnione zostały następujące warunki¹²:

- nośnikiem kosztów danego działania powinna być wielkość najsilniej skorelowana z jego kosztami,
- nośnik kosztów działań powinien wyrażać stopień zapotrzebowania konkretnego obiektu kosztów (produktu) na dane działanie,
- nośnik kosztów działań powinien wyjaśniać przyczynę powstawania kosztów,
- nośnik kosztów działań powinien być zrozumiały i łatwy do zmierzenia.

Przy wyborze właściwego nośnika kosztów działań pomocna jest klasyfikacja zidentyfikowanych działań, pozwalająca wyodrębnić działania dotyczące jednostki produktu, partii produktów, rodzajów produktów i całego przedsiębiorstwa¹³. Przedsiębiorstwo, które zamierza wdrażać i stosować koncepcję

¹¹ Nośnik kosztów działań (inne nazewnictwo podawane w literaturze – kluczem rozliczeniowym drugiego stopnia) alokuje koszty działań na wyspecyfikowane obiekty kosztowe (produkty).

¹² R. Piechota: *Projektowanie rachunku kosztów...*, s. 33.

¹³ Tamże, s. 33.

rachunku kosztów działań powinno w fazie projektowania ustalić, czy posiada odpowiednią infrastrukturę umożliwiającą realizację pierwszego i drugiego etapu modelowania systemu ABC. Zasobem, który może stanowić istotną barierę lub być czynnikiem gwarantującym sukces wdrożenia są pracownicy. Posiadany przez nich poziom kwalifikacji, umiejętności oraz zaangażowania mogą ułatwiać bądź utrudniać właściwą realizację prac pomiarowych, rejestracyjnych i raportowych dotyczących informacji kosztowych. Kolejnym zasobem, który również powinien zostać rozważony pod względem przydatności do wdrażanego rachunku kosztów jest prowadzony system ewidencji kosztowej. Ewidencja kosztów prowadzona jest zazwyczaj informatycznym systemie finansowo-księgowym. Dla potrzeb wdrażanego modelu czasami wystarcza modyfikacja systemu finansowo-księgowego. Zazwyczaj, zapotrzebowanie na informacje kosztowe jest znacznie większe, dlatego też zachodzi jednak konieczność wdrożenia dodatkowego systemu zarządzania kosztami.

System rachunku kosztów ABC może być stosowany właściwie we wszystkich sektorach gospodarki. Decyzja o jego implementacji powinna być dokładnie przemyślana. Często dochodzi bowiem do sytuacji, w której koszty stosowania rachunku kosztów działań przewyższają korzyści z niego płynące. Przed podjęciem decyzji o wdrożeniu i stosowaniu systemu rachunku kosztów ABC zachodzi konieczność zestawienia argumentów „za i przeciw”, które potwierdzi, bądź też wykluczy zasadność stosowania tak wyrafinowanej metody kalkulacji kosztów. Implementacja systemu rachunku kosztów działań, tak jak każda inwestycja, wiąże się z koniecznością poniesienia określonych nakładów wdrożeniowych. Do kosztów, z którymi trzeba się liczyć podczas wdrażania systemu rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie należą:

- koszty zmian w organizacji rachunkowości,
- koszty obsługi systemu rachunku kosztów ABC,
- koszty szkoleń pracowników lub zatrudnianie nowych.

Na potrzeby kalkulacji kosztów według modelu rachunku kosztów działań konieczne jest stworzenie przejrzystego, jasnego i kompletnego systemu ewidencji kosztów ponoszonych w poszczególnych komórkach organizacyjnych przedsiębiorstwa¹⁴. By system ewidencji kosztowej generował odpowiedni zakres danych bardzo często zgłaszana jest potrzeba dostosowania organizacji rachunkowości do potrzeb wdrażanego modelu. Reorganizacja systemu rachunkowości wiąże się w szczególności z dokonaniem zmian w zakresie:

- procedur dotyczących sporządzania, obiegu, kontroli i przechowywania dokumentów księgowych,

¹⁴ Tamże, s. 32.

- procedur odnoszących się do zakresu prowadzenia ewidencji (modyfikacji zakładowego planu kont, zmiany form i technik prowadzenia księgowości, oprogramowania wykorzystywanego dla celów ewidencyjnych).

Zmiany proceduralne dokonywane w przedsiębiorstwie dotyczą nie działu rachunkowości, lecz także wybranych komórek, w których dokonywany jest pomiar kosztów. Koszty obsługi systemu rachunku kosztów ABC wiążą się ze zwiększeniem wydatków na pozyskiwanie danych, gromadzenie, przetwarzanie i prezentowanie informacji wynikowych. W niektórych przypadkach pozyskiwanie informacji o zjawiskach (procesach) zachodzących w przedsiębiorstwie wymaga zakupu i instalacji specjalistycznych urządzeń pomiarowych. Dla prawidłowego gromadzenia, przetwarzania i prezentowania zgromadzonych danych zachodzi często konieczność implementacji systemu zarządzania kosztami. Wiąże się to z poniesieniem nakładów na zakup specjalistycznego oprogramowania, a także koszty usług konsultacji z firmami specjalizującymi się we wdrażaniu systemu rachunku kosztów ABC.

Implementacja rachunku kosztów działań wymaga także poniesienia dodatkowych kosztów w związku z zaangażowaniem pracowników w obsługę nowowdrażanego systemu. Przedsiębiorstwo będzie musiało podjąć decyzję czy zwiększyć zakres obowiązków oraz przeszkolić swoich pracowników, czy też zatrudnić specjalistów.

Uzasadnione jest stosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie, którym uzyskane korzyści z jego wdrożenia nie tylko pokryją poniesione nakłady, ale również przyczynią się efektywnego zarządzania obszarami działalności firmy. Nie we wszystkich przedsiębiorstwach występuje jednak zapotrzebowanie na tak obszerną informację kosztową. Każda jednostka gospodarcza jest specyficzna, dlatego skuteczna implementacja systemu ABC wymaga gruntownej analizy w zakresie następujących czynników¹⁵:

- zróżnicowania produktów,
- kompleksowości (złożoności) przedsiębiorstw,
- stopnia zmian.

Im jest większe zróżnicowanie produktów i usług oferowanych klientom, tym większy jest problem z właściwym rozliczeniem pośrednich kosztów produkcyjnych i nieprodukcyjnych. System rachunku kosztów ABC rozwiązuje ten problem poprzez prawidłowe (zgodne z przyczynowo–skutkowym powiązaniem) rozliczenie kosztów pośrednich na nośniki.

W przedsiębiorstwach, w których dominuje złożoność procesów gospodarczych (np. zaopatrzenie, produkcja, magazynowanie, promocja produktów),

¹⁵ R. Piechota: *Projektowani rachunku kosztów...*, s. 100.

dąży się do efektywnego zarządzania tymi procesami. Wśród działań w ramach realizowanych funkcji gospodarczych, wiele jest takich które nie tworzą wartości. Uzasadnione jest zatem zastosowanie rachunku kosztów działań w celu identyfikacji tych „nierentownych” obszarów działalności oraz ich eliminacja.

Dynamiczny rynek wymaga od przedsiębiorstw znacznej elastyczności w dostosowaniu do warunków jakie na nim panują. Często zachodzące zmiany w zakresie struktury organizacyjnej, wytwarzanych produktów i usług, klientów i kontrahentów powodują dezinformację kadry zarządzającej, a tym samym zwiększa się ryzyko gospodarcze. System ABC wypełnia tę lukę informacyjną dostarczając szybkich i wiarygodnych informacji o kosztach.

Problemy implementacji systemu ABC w przedsiębiorstwach

Skuteczność realizacji prac wdrożeniowych koncepcji rachunku kosztów działań, podobnie jak innych instrumentów rachunkowości zarządczej, uzależniona jest od uwarunkowań zewnętrznych i wewnętrznych, w tym w mniejszym stopniu od czynników zewnętrznych, na które przedsiębiorstwo ma znikomą wpływ. Do podstawowych wewnętrznych kwestii, które wpływają na możliwość wdrożenia i stosowania rachunku kosztów ABC należą¹⁶:

- poziom zaangażowania pracowników firmy w realizację zadań wdrożeniowych,
- możliwość pozyskiwania informacji kosztowych dotyczących zasobów organizacji,
- stopień z informatyzowania przedsiębiorstwa.

Częstą przyczyną niepowodzeń wdrożenia koncepcji ABC jest brak zasobowego systemu rachunku kosztów, przekładający się na niedostępność informacji o kosztach poszczególnych zasobów organizacyjnych¹⁷. Zasobowy rachunek kosztów ewidencjonuje informację kosztową w ujęciu poszczególnych zasobów przedsiębiorstwa w hierarchii zarządczej (w przekrojach struktury organizacyjnej i odpowiedzialności) oraz rodzajowej (typach zasobów i rodzajach kosztów)¹⁸. Umożliwia tym samym właściwą alokację kosztów zużycia zasobów na procesy i działania zgodnie z przyczynowo-skutkowym przeznaczeniem.

¹⁶ B. Filipiak.: *Ekonomika przedsiębiorstwa handlowego*. Cedewu, Warszawa 2009, s. 95-97.

¹⁷ Zieliński T.: *Zasobowy rachunek kosztów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2007, nr 7, s. 31.

¹⁸ Tamże, s. 32.

Przedsiębiorstwa prowadzą zazwyczaj ewidencję kosztową w układzie funkcjonalnym (według miejsca powstawania kosztów). Taki sposób ujęcia kosztów reprezentuje jedynie miejsce powstawania kosztów – komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne za koszty. Brak informacji kosztowej na poziomie poszczególnych zasobów uniemożliwia właściwe rozliczanie kosztów. Dla potrzeb koncepcji ABC konieczna jest przebudowa podmiotowego rachunku kosztów na zasobowy rachunek kosztów.

Innym czynnikiem, jaki należy wziąć pod uwagę przy wdrażaniu systemu rachunku kosztów działań, jest stopień skomputeryzowania i oprogramowania w przedsiębiorstwie. Doświadczenie firm specjalizujących się we wdrażaniu koncepcji ABC wskazuje, że przy modelowaniu wdrażanego rachunku kosztów niezbędne jest przedstawienie setki tysięcy ścieżek alokacji kosztów pomiędzy zasobami, działaniami i obiektami kosztowym¹⁹. W takich warunkach środowisko informatyczne powinno być wykorzystywane do projektowania, wdrażania, aktualizowania danych, a także tworzenia niezbędnych raportów i analiz. Zintegrowany system opracowany dla wdrażanej koncepcji rachunku kosztów działań, powinien zapewnić aktualność modelu kosztowego oraz umożliwić controllerom i menedżerom natychmiastową interpretację wyników tego modelu. Brak przyjaznego i specjalistycznego środowiska informatycznego przyczynia się do dezinformacji kosztowej, co w efekcie uniemożliwia projektowanie i utrzymanie złożonych modeli kosztowych.

Doświadczenie firm specjalizujących się wdrażaniem koncepcji rachunku kosztów działań wskazuje, że przyczynami niepowodzeń wdrożeniowych systemu ABC mogą być również²⁰:

- niedocenianie istoty wdrażania systemu ABC przejawiające się słabym merytorycznym najwyższej kadry kierowniczej i brakiem odpowiedniego zaangażowania pracowników firmy,
- nadmierny apetyt menedżerów na informację o rzeczywistym, faktycznym i w 100 procentach dokładnym koszcie obsługi każdego produktu lub obiektu kosztowego.

Rachunek kosztów działań powinien być inicjatywą skupiającą i angażującą nie tylko pracowników, lecz również kadrę menedżerską wszystkich szczebli. Brak odpowiedniego przygotowania przez menedżerów sprawia, że wdrożenie jest raczej z góry skazane na niepowodzenie. Dobre metodologie wdrożeniowe wskazują edukację i zaangażowanie kadry menedżerskiej w poszczególnych fazach projektu wdrożeniowego. Właściwe przygotowanie pod względem merytorycznym komórek zarządzających przedsiębiorstwem, zapew-

¹⁹ Tamże, s. 42.

²⁰T.: *Jak uniknąć porażki przy wdrożeniu systemu ABC/M*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2007, nr 6, s. 40-42.

nia właściwe zaplanowanie, podział zadań, przydzielenie zasobów pracowni-
czych do wdrożenia oraz właściwe administrowanie zaawansowanym systemu
pomiaru kosztów i rentowności.

Kolejnym, często spotykanym błędem przy implementacji koncepcji ABC
jest nadmierna presja wywierana przez menedżerów w zakresie stopnia szcze-
gółowości dokonywanych przez pracowników pomiarów kosztowych.
Nadmierny apetyt na informację zwiększa wysiłki pracowników w zakresie
dokonywanych pomiarów, analizy otrzymywanych danych oraz raportowania
wyników. Bardziej szczegółowe informacje muszą być poddawane częstszym
weryfikacjom, co wiąże się ze znacznie częstszymi kontrolami prac wykonywa-
nych przez poszczególnych pracowników. To powoduje zniechęcenie pracow-
ników do implementowanego systemu rachunku kosztów działań.

Uwagi końcowe

Podsumowując można wysunąć następujące wnioski:

1. skuteczne wdrażanie rachunku kosztów ABC w przedsiębiorstwach
wymaga wsparcia całej organizacji począwszy od pracowników najwyż-
szego szczebla zarządzania po pracowników umieszczeniych na naj-
niższym szczeblu zarządzania;
2. za najważniejszy zasób przedsiębiorstwa, od którego zależy powodzenie
implementacji systemu ABC należy uznać pracowników. Żaden model
rachunku kosztów, nawet jeden z prostszych, przy braku wsparcia ze
strony pracowników, nie mógłby zostać skutecznie wdrożony
w przedsiębiorstwie, co dopiero tak zaawansowana metoda pomiaru
i analizy kosztów jakim jest rachunek kosztów działań;
3. wdrożenie modelu rachunku kosztów działań wymaga wprowadzenia
zasobowego rachunku kosztów działań, który zapewni właściwe rozli-
czanie kosztów zużycia zasobów na wykonywane w przedsiębiorstwie
działania, zgodnie z przyczynowo–skutkowym przeznaczeniem.

Bibliografia

1. Filipiak B.: *Ekonomika przedsiębiorstwa handlowego*. Cedewu, War-
szawa 2009.
2. Kaplan R., Cooper R.: *Zarządzanie kosztami i efektywnością*. Dom
Wydawniczy ABC, Kraków 2000.
3. Piechota R.: *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa
2005.

4. *Rachunkowość zarządcza*, Red. T. Kiziukiewicz, Ekspert, Wrocław 2009.
5. Zieliński T.: *Rachunek kosztów działań prosty jak abecadło*. „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2007, nr 5, s. 36-40.
6. Zieliński T.: *Jak uniknąć porażki przy wdrożeniu systemu ABC/M*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2007, nr 6, s. 39-42.
7. Zieliński T.: *Zasobowy rachunek kosztów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2007, nr 7, s. 39-42.
8. Zieliński T.: *Kalkulacja kosztów niewykorzystanych zasobów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2007, nr 8, s. 35-42.

SELECTED PROBLEMS OF IMPLEMENTATION ACTIVITY BASED COSTING TO COMPANY

The paper presents the problems may be faced by companys during the implementation of ABC system. Effective implementation of the model depends on internal and external factors - to a lesser extent on external factors. Before deciding to apply the model, it is necessary to analyze the companies infrastructure that allows the correct measurement, calculation and record of information about generated cost. Resources which should be taken into account during designing the ABC system are employees, a cost accounting system, the level of cost information which is desirable.

Key words: costing model, construction of ABC system, implementation problems, success factors.