



Wioletta Świeboda

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości
swieboda.w@onet.eu

RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ JAKO NARZĘDZIE W ZARZĄDZANIU PRZEDSIĘBIORSTWEM

Streszczenie: Rachunek kosztów działań jest to system, którego wdrożenie i funkcjonowanie wymaga ponoszenia wysokich nakładów finansowych. Aby odpowiedzieć na pytanie, jak ograniczyć koszty i równocześnie nie zmniejszyć potencjału firmy, a co za tym idzie przychodów i zysków, kluczowe są dokładna informacja o rzeczywistym koszcie prowadzonych działań i wyodrębnienie procesów, które zużywają zbyt wiele zasobów, oraz tych, które najkorzystniej wpływają na wyniki firmy. Podejmując decyzję o wprowadzeniu rachunku kosztów działań do przedsiębiorstwa, wymagane jest zastosowanie dwóch głównych zasad: zasady wysokich kosztów pośrednich (gdzie założeniem jest to, aby rachunek kosztów działań wdrażać w tych przedsiębiorstwach, w których udział kosztów pośrednich jest wysoki) oraz zasady dużej różnorodności (wskazującej na wdrażanie koncepcji w przedsiębiorstwach, w których występuje duża różnorodność asortymentowa produkcji).

Słowa kluczowe: rachunek kosztów działań, zarządzanie kosztami, rachunkowość zarządcza, kalkulacja.

JEL Classification: M41.

Wprowadzenie

Zagadnienia związane z rachunkiem kosztów spotykają się w ostatnich latach z szerokim zainteresowaniem. Szybko zmieniające się otoczenie oraz wysoki stopień złożoności procesów wytwórczych wymagają wdrożenia takich systemów i rozwiązań w zakresie rachunku kosztów, które dostarczałyby szybkich i wiarygodnych informacji. Można również zaobserwować znaczące zmiany w strukturze kosztów, które ponoszą przedsiębiorstwa. Tradycyjne systemy rachunku kosztów nie zawsze są w stanie sprostać potrzebom decyzyjnym kie-

rownictwa organizacji. W związku z tym coraz częściej przedsiębiorstwa sięgają po nowoczesne koncepcje rachunku kosztów, które stają się po prostu strategiczną koniecznością współczesnych organizacji gospodarczych. Rozwinięcie zakresu rachunku kosztów zmienia się ze wzrostem zapotrzebowania ze strony menedżerów na odpowiednie informacje wykorzystywane w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Zaprojektowanie systemu rachunku kosztów działań i jego wdrożenie nie jest łatwe, a źle wdrożony system ABC może dać rezultaty wcale nie lepsze (dokładniejsze i bardziej wiarygodne) od tradycyjnych systemów rachunku kosztów.

Teza opracowania sprowadza się do stwierdzenia, że rachunek kosztów działań może wspomagać proces zarządzania poprzez gromadzenie informacji kosztowych.

1. Istota i koncepcja rachunku kosztów działań

Koncepcja rachunku kosztów działań ABC (Activity Based Costing) została opublikowana w drugiej połowie lat 80. XX w. Powstała w rezultacie krytyki systemów rachunku kosztów stosowanych w przedsiębiorstwach amerykańskich. Istotą rachunku kosztów działań jest powiązanie ze sobą kosztów, które zostają ponoszone, a w szczególności kosztów pośrednich (z uwagi na wzrost udziału tych kosztów w kosztach całkowitych), łącznie z przyczynami ich powstawania [Skarżyńska, 2012, s. 43-67].

Rachunek kosztów działań jest narzędziem rachunkowości zarządczej pozwalającym na pomiar i alokację kosztów przedsiębiorstwa w podziale na produkty, usługi, kanały dystrybucji, czy klientów. Zasoby są rozliczane na działania, a te na obiekty kosztów proporcjonalnie do wykorzystania działań. W ten sposób możliwe jest wyznaczenie, które z wytwarzanych produktów są najbardziej rentowne. System umożliwia również szacowanie przyszłych kosztów. Główną cechą rachunku kosztów działań jest skupienie przez niego uwagi na działaniach i procesach, a nie na ośrodkach odpowiedzialności. Wiąże w ten sposób obiekty kosztowe z wykorzystanymi w procesie produkcji zasobami, a nie wyłącznie z kosztami ich nabycia, które mogą m.in. wykazywać nadmierne zapasy w przedsiębiorstwie, a nie konkretne czynności związane z produkcją. Wykorzystywany jest tym samym bogatszy zbiór nośników kosztów [Sobańska, red., 2006].

CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International) definiuje rachunek kosztów działań jako metodę oceny kosztów oraz badanie efektywności działań, zasobów i obiektów, co umożliwi określenie związku przyczynowo-skutkowego między czynnikami zarządzania procesami kosztowymi, z wy-

korzystaniem rachunku kosztów działań, a działaniami. Możliwe jest to poprzez zbiór informacji finansowych i operacyjnych na temat najważniejszych działań przedsiębiorstwa [Masztalerz, 2011a].

Analiza definicji rachunku kosztów działań umożliwi zwrócenie uwagi na dwie najważniejsze kwestie z nim związane, a mianowicie na identyfikowanie procesów i działań realizowanych w przedsiębiorstwie oraz na przyporządkowanie wykorzystanych zasobów do podejmowanych działań. Rozszerzenie tego stwierdzenia jest bazą do wyróżnienia etapów związanych z wykorzystaniem rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie:

- identyfikacja najważniejszych działań, które zachodzą w danym przedsiębiorstwie,
- wyznaczenie jednostek pomiaru dla każdego działania,
- wyznaczenie kosztów każdego określonego działania,
- rozliczenie kosztów poszczególnych działań na wytworzone produkty [Nowak, Piechota, Wierziński, 2004, s. 24-35].

Każde przyporządkowanie kosztu do działania, produktu, usługi lub klienta powinno być przejrzyste i możliwe do połączenia za pomocą związku przyczynowo-skutkowego z zapotrzebowaniem na zasoby ze strony obiektu kosztowego (działania, produktu, usługi lub klienta). Wprowadzenie systemu rachunku kosztów działań ABC wiąże się z wysokimi kosztami. Główną przyczyną jego wprowadzania jest to, że w przeciwieństwie do rachunku kosztów pełnych uwzględnia się w nim rzeczywistą konsumpcję czynników produkcji, zróżnicowanie wielkości produkcji asortymentów, zróżnicowanie wielkości produktów, zróżnicowanie stopnia skomplikowania procesu wytwarzania, zróżnicowanie asortymentowe zużywanych materiałów, wdrażanie nowych produktów oraz realizowanie nowych strategii marketingowych. Te same czynniki, które powodują, że kalkulacja kosztów produktów jest bardziej precyzyjna, jednocześnie umożliwiają konstrukcję bardziej realistycznych budżetów [Czubakowska, Gabrusiewicz, 2007, s. 15-36]. Można zatem stwierdzić, że przesłankami do wdrożenia w przedsiębiorstwie rachunku kosztów działań ABC mogą być zarówno czynniki wewnętrzne przedsiębiorstwa, jak i czynniki wynikające z otoczenia. Z badań wynika, że wdrożenie rachunku kosztów działań jest korzystne dla dużych przedsiębiorstw, zarówno usługowych, jak i wytwórczych.

W tradycyjnym rachunku kosztów rozliczanie kosztów pośrednich, a następnie ich odnoszenie na produkty (obiekty kosztowe) odbywa się jednoetapowo, za pomocą określonego klucza rozliczeniowego. Rozliczanie kosztów w rachunku kosztów działań odbywa się dwuetapowo. Pierwszy etap obejmuje przyporządkowanie kosztów do ośrodków działań, w których są akumulowane do chwili ich przeniesienia na produkt [Nowak, 2011, s. 17-23]. Ośrodki działań tworzone są wokół działów przedsiębiorstwa lub grup. Koszty można przyporządkować bezpośrednio lub za

pomocą czynników kosztotwórczych (w skrócie można powiedzieć, że ten czynnik jest jednostką pomiaru wolumenu działań). Drugi etap naliczania obejmuje przyporządkowanie kosztów dotyczących ośrodków działań do produktów. Decyzję o przyporządkowaniu podejmuje się na podstawie dwóch czynników:

- łatwości uzyskania danych dotyczących czynnika kosztów twórczego oraz
- stopnia przydatności czynnika kosztów twórczego jako miary zaangażowania i wykorzystania działań przez wytwarzany produkt (lub usługę) [Czubakowska, Gabrusiewicz, 2007, s. 45-62].

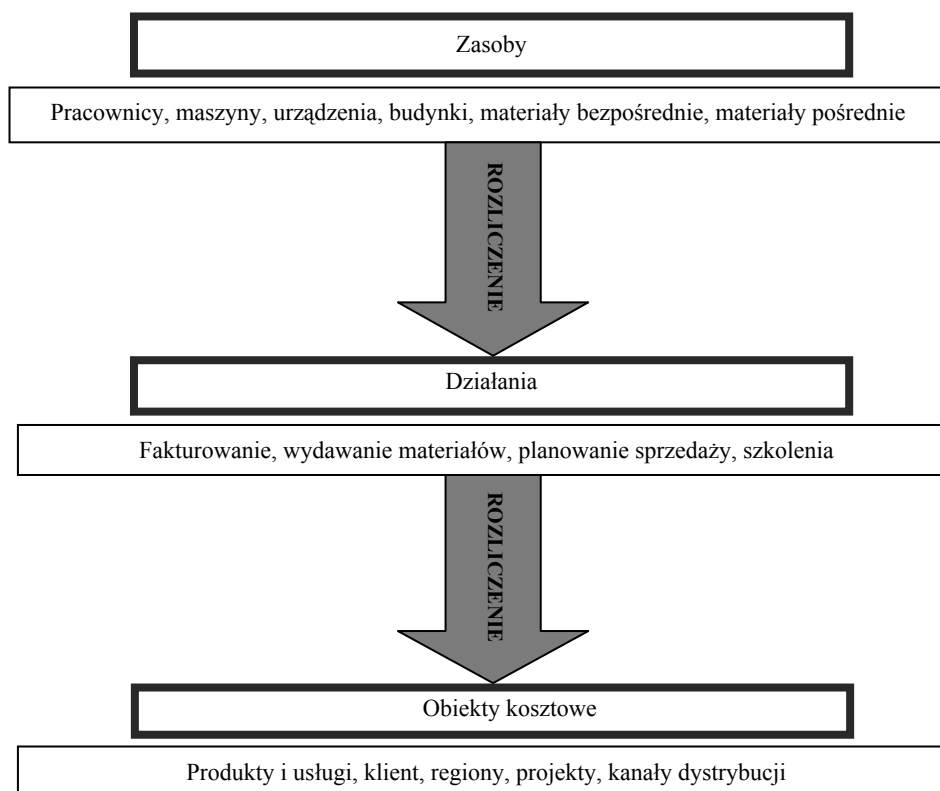
W rachunku kosztów działań zasoby przedsiębiorstwa rozliczane są najpierw na działania (za pomocą nośników zasobów), a następnie koszty działań przyporządkowane są do obiektów kosztowych. Dzięki takiemu rozwiązaniu uwzględnia się działania rzeczywiście powiązane z danym obiektem kosztowym, a także, co jest również istotne, intensywność tych działań. Dlatego o wielkości przypisanych kosztów wspólnych do określonych obiektów kosztowych nie będzie decydować wielkość produkcji, jak to jest w rachunku kosztów pełnych [Piosik, 2006, s. 40-48].

Warto zwrócić uwagę na fakt, iż pewne działania nie trafiają bezpośrednio do obiektów kosztowych, ale pośrednio poprzez przypisanie ich najpierw do innych działań. Działania te nazywane są działaniami wspomagającymi. Natomiast niektóre koszty zasobów można bezpośrednio przypisać do obiektów kosztowych. Sposób rozliczania zasobów na działania oraz obiekty kosztowe w rachunku kosztów działań ABC przedstawia rys. 1. W tabeli 1 zostało z kolei zaprezentowane zestawienie i porównanie tradycyjnych metod kalkulacji z metodą ABC.

Tabela 1. Zestawienie i porównanie tradycyjnych metod kalkulacji z metodą ABC

Tradycyjne metody kalkulacji	Metoda ABC
Cel: dostarczenie informacji niezbędnych do ustalenia okresowego wyniku finansowego i bilansowej wyceny zapasów wyrobów gotowych oraz produktów niezakończonych	Cel: dostarczenie szczegółowych informacji dla potrzeb sprawozdawczości finansowej i dla potrzeb rachunkowości zarządczej
Koszty pośrednie wytworzenia (koszty wydziałowe) są ujmowane ogółem i dzielone na wydziałach. Nie występuje związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy podstawą rozliczenia kosztów a rozlicznymi kosztami pośrednimi wytworzenia	Wydzielane zostają grupy kosztów związanych z działaniami
Rozliczenie kosztów odbywa się za pomocą kluczy rozliczeniowych	Rozliczanie kosztów pośrednich w przekroju działań są z dużym prawdopodobieństwem przyczynami powstawania kosztów działań
Podstawy rozliczenia kosztów pośrednich są często wielkościami finansowymi, jak np. koszty płac bezpośrednich z narzutami, koszty materiałów bezpośrednich	Podstawy rozliczania kosztów mają często charakter niefinansowy, np. liczba części wytwarzanych wyrobów, czas kontroli wyrobów

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [www1].



Rys. 1. Schemat rozliczania zasobów na obiekty kosztowe w rachunku działań ABC

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Sobańska, red., 2006, s. 439].

2. Problematyka związana z projektowaniem i tworzeniem rachunku kosztów działań

Podstawowym celem przedsiębiorstwa jest osiągnięcie zysku przy ograniczonych kosztach. Informacje związane z ponoszeniem kosztów są dość istotne ze względu na warunki rozrastającej się konkurencji rynkowej oraz przy występowaniu ograniczonych zasobów. Możliwość manewrowania lub regulowania kosztów daje wiedza związana bezpośrednio z czynnikami, które wpływają na wielkość i powstawanie kosztów. Rachunek kosztów zajmuje się uzyskiwaniem informacji o ponoszonych kosztach oraz optymalizacją procesów związanych z podejmowaniem kluczowych decyzji w tym zakresie [Dziadek, 2010].

Pierwszym etapem projektowania rachunku kosztów działań jest ich analiza i wyodrębnienie. Należy w nim wydzielić wszystkie istotne działania występujące w firmie. Przebieg tego procesu jest możliwy do przeprowadzenia podczas np. rozmów z pracownikami oraz kierownikami działów. Dla potrzeb budowy rachunku ABC w firmie wyodrębniono 10 głównych działań [Masztalerz, 2011b]:

- przygotowanie produkcji (przygotowanie materiałów do zużycia, ustawienia maszyn i urządzeń itp.),
- produkcja (działania związane z wytworzeniem i obróbką produktu, lutowanie, wypalania, zabezpieczenie impregnatem),
- kontrola (kontrola jakości wykonanego produktu, kontrola jakości produktu, kontrola ilościowa, kontrola pracowników podczas całego procesu produkcji),
- pakowanie (pakowanie produktów w opakowania pojedyncze i zbiorcze w opakowaniu, umieszczanie odpowiednich oznakowań, umieszczanie instrukcji obsługi),
- magazynowanie (umieszczenie towarów w wydzielonej do tego strefie, wprowadzenie do systemu informatycznego informacji odnośnie do modelu oraz ilości przyjętych wyrobów gotowych, przechowywanie wyrobów gotowych w magazynie),
- przetwarzanie zamówień (wprowadzenie do systemu informatycznego zamówień od klientów, zawierających informację o ilości i modelu zamawianego produktu oraz miejscu i terminie dostawy),
- wysyłka towaru (skompletowanie, zapakowanie, kontrola zgodności przygotowanych produktów z zamawianymi oraz poprawności pakowania),
- przygotowanie dokumentacji (sprawdzenie oraz przygotowanie dokumentacji przewozowej oraz przekazanie jej kierowcy),
- wystawianie faktur (wystawianie i dostarczanie faktur),
- obsługa reklamacji (sprawdzanie poprawności działania reklamowanych sprzętów, decyzja o wymianie na nowe, wypełnienie protokołu reklamacji, zlecenie wysyłki nowych produktów).

W tabeli 2 zostały przedstawione przykładowe koszty wyżej wymienionych zasobów najczęściej występujących w przedsiębiorstwach produkcyjnych oraz ich nośniki, których dane możliwe są do uzyskania z systemu finansowo-księgowego.

Tabela 2. Koszty i nośniki kosztów zasobów

Wyszczególnienie zasobu	Ilość zasobu	Nośnik	Czas zużycia zasobu	Koszt zasobu
Pracownicy produkcyjni	5	godziny	320	25 600 zł
Pracownicy magazynowi	3	godziny	320	15 360 zł
Pracownicy działu logistyki	2	godziny	320	5 120 zł
Pracownicy nadzoru	2	godziny	320	7 680 zł
Pracownicy sprzedaży	2	godziny	320	9 600 zł
Powierzchnia hal produkcyjnych	100	m ²	X	6 000 zł
Powierzchnia magazynowa	150	m ²	X	9 600 zł
Powierzchnia biurowa	100	m ²	X	3 000 zł
Opakowania	250	liczba opakowań zbiorczych	X	6 000 zł
Usługi przewozowe	250	liczba zleceń	X	8 000 zł
Koszty bezpośrednie działań	X	zł	X	42 300 zł
RAZEM	X	X	X	138 260 zł

Źródło: Opracowanie własne.

W tabelach 3-5 zaprezentowano wielkości poszczególnych zasobów zużywanych przez wyróżnione działania. Dane z powyższej tabeli stanowią podstawę do obliczenia stawek kosztów na jednostkę nośnika kosztów zasoby, który prezentuje się następująco:

- pracownicy produkcji: $25\ 600\ \text{zł} / 1600\ \text{h} = 16\ \text{zł/h}$
- pracownicy magazynowi: $15\ 360\ \text{zł} / 960\ \text{h} = 16\ \text{zł/h}$
- pracownicy logistyki: $5\ 120\ \text{zł} / 320\ \text{h} = 8\ \text{zł/h}$
- pracownicy nadzoru: $7\ 680\ \text{zł} / 320\ \text{h} = 12\ \text{zł/h}$
- pracownicy sprzedaży: $9\ 600\ \text{zł} / 320\ \text{h} = 15\ \text{zł/h}$
- powierzchnia hal produkcyjnych: $6000\ \text{zł} / 100\ \text{m}^2 = 60\ \text{zł/m}^2$
- powierzchnia magazynowa: $9600\ \text{zł} / 150\ \text{m}^2 = 64\ \text{zł/m}^2$
- powierzchnia biurowa: $3000\ \text{zł} / 100\ \text{m}^2 = 30\ \text{zł/m}^2$
- opakowania: $6000\ \text{zł} / 250\ \text{opakowań zbiorczych} = 24\ \text{zł/opakowanie zbiorcze}$
- usługi przewozowe: $8\ 000\ \text{zł} / 250\ \text{usług} = 32\ \text{zł/usługa}$

Z powyższych danych wynika, że wymienione koszty bezpośrednie działań wynoszą 42 300 zł i stanowią 30,59% całości. Zdecydowana większość to koszty zasobów, spośród których największe są koszty ponoszone na wynagrodzenia pracowników. Stanowią one łączną kwotę 63 360 zł, co stanowi 45,83% całości.

Tabela 3. Macierz zasobów

Zasoby	Pracownicy produkcji	Pracownicy magazynowi	Pracownicy logistyki	Pracownicy nadzoru
Nośniki kosztów zasobów	godziny	godziny	godziny	godziny
Przygotowanie produkcji	200	X	80	40
Produkcja	1050	X	X	60
Kontrola	200	120	X	40
Pakowanie	150	X	X	10
Magazynowanie	X	480	X	40
Przetwarzanie zamówień	X	X	80	60
Wysyłka towaru	X	360	120	20
Przygotowanie dokumentacji	X	X	40	20
Wystawianie faktur	X	X	X	10
Obsługa reklamacji	X	X	X	20
RAZEM	1600	960	320	320
Koszt zasobu	12800	7680	2560	3840
Stawka na jednostkę nośnika	16	16	8	12

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 4. Macierz zasobów

Zasoby	Pracownicy sprzedaży	Powierzchnia hal prod.	Powierzchnia magazynowa	Powierzchnia biurowa
Nośniki kosztów zasobów	godziny	m ²	m ²	m ²
Przygotowanie produkcji	X	30	X	X
Produkcja	X	140	X	X
Kontrola	X	15	X	X
Pakowanie	X	15	X	X
Magazynowanie	X	X	230	X
Przetwarzanie zamówień	70	X	10	10
Wysyłka towaru	X	X	60	X
Przygotowanie dokumentacji	X	X	X	10
Wystawianie faktur	340	X	X	60
Obsługa reklamacji	70	X	X	20
RAZEM	480	200	300	100
Koszt zasobu	4800	3000	4800	1500
Stawka na jednostkę nośnika	15	60	64	30

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 5. Macierz zasobów

Zasoby	Opakowania	Usługi przewozowe	Koszty bezpośrednie działań
Nośniki kosztów zasobów	#opak.	#zleceń	zł
Przygotowanie produkcji	X	X	790
Produkcja	X	X	17650
Kontrola	X	X	650
Pakowanie	180	X	150
Magazynowanie	X	X	X
Przetwarzanie zamówień	X	X	980
Wysyłka towaru	70	250	700
Przygotowanie dokumentacji	X	X	230
Wystawianie faktur	X	X	X
Obsługa reklamacji	X	X	X
RAZEM	250	250	21150
Koszt zasobu	3000	4000	21150
Stawka na jednostkę nośnika	24	32	X

Źródło: Opracowanie własne.

W tabelach 6-8 rozliczono koszty zasobów na działania proporcjonalnie do ilości zasobu zużytego przez dane działanie. Do obliczenia kwoty kosztów zasobów rozliczonych na poszczególne działania wykorzystano stawki kosztów na jednostki nośników zasobów. Stawki te zostały pomnożone przez ilość nośników zasobów na działania. Trzeci etap rachunku kosztów działań polega na obliczeniu stawek kosztów działań na jednostkę nośnika kosztów każdego działania. Wymaga to ustalenia dwóch wielkości: nośników kosztów działań oraz ilości działań zużywanych przez poszczególne produkty.

Tabela 6. Macierz zasobów po rozliczeniu kosztów

Zasoby	Pracownicy produkcji	Pracownicy magazynowi	Pracownicy logistyki	Pracownicy nadzoru
Nośniki kosztów zasobów	godziny	godziny	godziny	godziny
Przygotowanie produkcji	3200	X	640	480
Produkcja	16 800	X	X	720
Kontrola	3200	1920	X	480
Pakowanie	2400	X	X	120
Magazynowanie	X	7680	X	480
Przetwarzanie zamówień	X	X	640	720
Wysyłka towaru	X	5760	960	240
Przygotowanie dokumentacji	X	X	320	240
Wystawianie faktur	X	X	X	120
Obsługa reklamacji	X	X	X	240
RAZEM	25600	15360	2560	3840
Stawka na jednostkę nośnika	16	16	8	12

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 7. Macierz zasobów po rozliczeniu kosztów

Zasoby	Pracownicy sprzedaży	Powierzchnia hal prod.	Powierzchnia magazynowa	Powierzchnia biurowa
Nośniki kosztów zasobów	Godziny	m ²	m ²	m ²
Przygotowanie produkcji	X	1800	X	X
Produkcja	X	8400	X	X
Kontrola	X	900	X	X
Pakowanie	X	900	X	X
Magazynowanie	X	X	14720	X
Przetwarzanie zamówień	1050	X	640	300
Wysyłka towaru	X	X	3840	X
Przygotowanie dokumentacji	X	X	X	300
Wystawianie faktur	5100	X	X	1800
Obsługa reklamacji	1050	X	X	600
RAZEM	7200	12000	19200	3000
Stawka na jednostkę nośnika	15	60	64	30

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 8. Macierz zasobów po rozliczeniu kosztów

Zasoby	Opakowania	Usługi przewozowe	Koszty bezpośrednie działań
Nośniki kosztów zasobów	#opak.	#zleceń	zł
Przygotowanie produkcji	X	X	790
Produkcja	X	X	17650
Kontrola	X	X	650
Pakowanie	4320	X	150
Magazynowanie	X	X	X
Przetwarzanie zamówień	X	X	980
Wysyłka towaru	1680	8000	700
Przygotowanie dokumentacji	X	X	230
Wystawianie faktur	X	X	X
Obsługa reklamacji	X	X	X
RAZEM	6000	8000	21150
Stawka na jednostkę nośnika	24	32	X

Źródło: Opracowanie własne.

Nośniki kosztów działań mogą zostać wyodrębnione w drodze dyskusji z kierownikami oraz pracownikami przedsiębiorstwa, a informacje o liczbie jednostek poszczególnych działań zużywanych przez produkty dostarczają m.in. systemy informatyczne. Służą one również do planowania produkcji, ustalania stanów magazynowych, kompletacji wysyłek, tworzenia odpowiedniej dokumentacji księgowej oraz planowania transportu. Tabela 9 przedstawia obliczone stawki kosztów pośrednich przypadających na jednostkę nośnika kosztów działania.

Tabela 9. Stawki kosztów pośrednich na jednostkę nośnika kosztów działania

Działanie	Nośniki działania	Koszt działania	Ilość jednostek nośnika	Stawka na jednostkę nośnika
Przygotowanie produkcji	liczba produktów	12 240 zł	1 800	6,80 zł
Produkcja	liczba produktów	51 840 zł	1 800	28,80 zł
Kontrola	liczba produktów	13 000 zł	1 800	7,22 zł
Pakowanie	liczba produktów	15 480 zł	1 800	8,60 zł
Magazynowanie	liczba produktów	45 760 zł	1 8000	25,42 zł
Przetwarzanie zamówień	liczba zamówień	6 700 zł	250	26,80 zł
Wysyłka towaru	liczba wysłanych paczek	24 960 zł	250	99,84 zł
Przygotowanie dokumentacji	liczba wysłanych paczek	1 720 zł	250	6,88 zł
Wystawianie faktur	liczba faktura	14 040 zł	250	56,16 zł
Obsługa reklamacji	liczba reklamacji	27 780 zł	60	463,00 zł

Źródło: Opracowanie własne.

Ustalone stawki kosztów poszczególnych jednostek działania służą do obliczenia kosztów tych działań przypadających na wytworzenie wyrobów X, Y i Z oraz jednostkę (szt.) każdego z tych wyrobów.

Podsumowanie

Zaprezentowana metoda kalkulacji kosztów, oparta na rachunku ABC, umożliwia dokładne określenie kosztów procesów i wchodzących w ich skład działań obciążających poszczególne obiekty kosztowe, identyfikuje strukturę tych kosztów, a także miejsca ich powstawania. Wskazuje również obszary (działania), które w znaczący sposób wpływają na wysokość tych kosztów. Szczegółowa analiza kosztów poszczególnych faz procesu produkcyjnego umożliwia minimalizację całkowitych kosztów produkcji przy jednoczesnym spełnieniu wymagań odbiorców produktu.

Dzięki utworzeniu rachunku kosztów działań przedsiębiorstwo posiada dokładne informacje odnośnie do struktury kosztów w przedsiębiorstwie. Narzędzie to umożliwia identyfikację działań pochłaniających największą ilość kapitału, stwarza możliwość poznania mechanizmów, które przesądzają, czy przedsiębiorstwo pochłania więcej, czy też mniej kapitału zaangażowanego, oraz wskazuje, które elementy realizowanych działań za to odpowiadają. Dzięki tym informacjom możliwe jest podejmowanie decyzji odnośnie do tego, na jakim poziomie powinny zostać ustalone ceny produktów w sprzedaży hurtowej oraz detalicznej, aby sprzedaż ta była rentowna. Wdrażanie rachunku kosztów działań w praktyce produkcyjnej jest bardzo trudnym przedsięwzięciem.

Literatura

- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E. (2007), *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.
- Dziadek K. (2010), *Wybrane problemy wdrażania rachunku kosztów ABC w przedsiębiorstwach*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Ekonomii i Zarządzania”, nr 14, cz. 2.
- Masztalerz M. (2011a), *Rachunek kosztów działań*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, <http://www.pracownicy.ue.poznan.pl/masztalerz/zrz.wyk.01.pdf> (data dostępu: 17.04.2017).
- Masztalerz M. (2011b), *Rachunek kosztów działań w analizie rentowności klientów w firmie logistycznej*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, <http://www.pracownicy.ue.poznan.pl/masztalerz/rz.cwi.04.abc.master.pdf> (data dostępu: 17.04.2017).
- Nowak E. (2011), *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbiński M. (2004), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Piosik A. (2006), *Zasady Rachunkowości Zarządczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Skarżynska A. (2012), *Rachunek kosztów działań – nowe spojrzenie*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej”, nr 3,
- Sobańska I. (2006), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza: najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- [www1] http://www.controlling.info.pl/public_html/excel/pkal.pdf (data dostępu: 17.04.2017).

ACTIVITY COST ACCOUNTING AS A TOOL FOR MANAGING AN ENTERPRISE

Summary: The activity cost account is a rather complex system whose implementation and operation requires high financial expenditure. To answer the question of how to limit costs and at the same time not to reduce the company's potential and thus revenue and profit, it is crucial to know exactly what the actual cost of operations is and to isolate processes that consume too much resources and which are most beneficial to the company's performance. Two main principles are required when deciding on cost accounting for an enterprise: the principle of high indirect costs (the assumption is that the cost accounting of operations is to be implemented in those companies where the share of indirect costs is high) and the principle of high diversity (indicating the implementation of concepts in companies where there is a great variety of assortment of production).

Keywords: activity cost accounting, cost management, management accounting, calculation.