

**Katarzyna Olejko**

# **ELEMENTARNE PROBLEMY ZWIĄZANE Z PROCESEM IMPLEMENTACJI SYSTEMU RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ**

---

---

## **Wprowadzenie**

Globalizacja oraz związane z nią zjawisko nasilającej się konkurencji wywołane m.in. ograniczonym dostępem do zasobów gospodarczych dały asumpt do poszukiwań nowych narzędzi umożliwiających usprawnienie podstawowych funkcji zarządczych. Coraz bardziej złożone uwarunkowania sytuacyjne i związana z tym potrzeba wnikliwej analizy dynamicznych, a zarazem silnych powiązań istniejących zarówno pomiędzy poszczególnymi uczestnikami rynku, jak też między realizowanymi przez nich wewnętrznymi procesami gospodarczymi, stały u podstaw nowych koncepcji w teorii zarządzania. Doskonalenie metod zarządzania przedsiębiorstwem było podstawowym czynnikiem determinującym potrzebę poszukiwania nowych efektywnych rozwiązań w zakresie budowy systemów informacyjnych.

Zarządzanie, które obejmuje cały zestaw działań skierowanych na zasoby przedsiębiorstwa, wykonywanych z zamiarem sprawnego i skutecznego osiągnięcia jego celów<sup>1</sup>, jest oparte na procesach związanych z przetwarzaniem informacji. Takie ujęcie akcentuje rolę informacji jako istotnego elementu struktury zasobów współczesnej jednostki gospodarczej. Informacja, która stanowi integralny element pracy menadżera, ma (szczególnie w obecnej złożonej rzeczywistości) podstawowe znaczenie dla racjonalności gospodarczej przedsiębiorstwa. Głównym generatorem informacji o procesach gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwie jest rachunek kosztów (subsystem systemu informacyjnego rachunkowości).

---

<sup>1</sup> R.W. Griffin: Podstawy zarządzania organizacjami. PWN, Warszawa 2002, s. 38.

Stworzenie modelu rachunku kosztów generującego informacje, pozwalające na optymalizację dokonywanych wyborów decyzyjnych, stało się bardzo istotnym zagadnieniem, albowiem wciąż popularny, a w pewien sposób ukształtowany historycznie<sup>2</sup>, sposób podejmowania decyzji głównie na podstawie intuicji czy też przeczucia menedżera w warunkach niezwyklej zmienności rynku jest obecnie wielce ryzykowny. Coraz częściej przedsiębiorcy stają w obliczu problemów związanych z wdrażaniem czy też usprawnianiem systemu identyfikacji, pomiaru, grupowania, ewidencji, kalkulacji oraz analizy kosztów wykorzystywanego zarówno do oceny procesów gospodarczych, jak również do planowania przyszłych działań.

Rachunek kosztów działań (Activity Based Costing – ABC) jest systemem rachunku kosztów dostosowanym do potrzeb informacyjnych, związanych z działalnością współczesnego przedsiębiorstwa. Wraz z postępem badań oraz obserwacji korzyści, jakie wiążą się z wdrożeniem modelu ABC, pojawia się coraz więcej publikacji dotyczących bezpośrednio bądź pośrednio omawianej koncepcji. Istnieje również świadomość potrzeby usprawniania wykorzystywanych w przedsiębiorstwach systemów rachunków kosztów. Jednak wciąż trudno znaleźć opracowania tworzące klimat sprzyjający tak poważnym przedsięwzięciom, jakimi są procesy związane z wdrażaniem systemu rachunku kosztów działań. Jest to z pewnością jedna z przyczyn braku przełożenia teorii ABC na praktykę gospodarczą<sup>3</sup>.

Celem artykułu jest prezentacja elementarnych zagadnień związanych z procesem wdrażania systemu ABC. Należy bowiem podkreślić, że opisane problemy determinują nie tylko prawidłowy przebieg procesu wdrożeniowego, ale również efektywność systemu.

## **ABC a tradycyjne modele rachunku kosztów**

W ciągu XX w. pojawiały się różnorodne koncepcje rachunku kosztów. Charakterystyczną cechą najstarszego historycznie modelu rachunku kosztów pełnych było dokonywanie w nim podziału na koszty bezpośrednie i koszty pośrednie, którymi obciążano wyroby lub usługi. Inaczej mówiąc koszt jednostkowy odzwierciedlał pełne zużycie czynników produkcji, jakie następowało

<sup>2</sup> Szerzej: B. Gliński, B.R. Kuc, P. Szczepankowski: Zarządzanie strategiczne. Wydawnictwo Key Text, Warszawa 1996, s. 29-79.

<sup>3</sup> Szerzej: I. Sobańska, T. Wnuk: Zmiany w praktyce rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI w. „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”. Stowarzyszenie Księgowych 2000, nr 53, s. 215-221; A. Szycha: Rozpowszechnianie rachunku kosztów działań w praktyce. „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003, nr 1, s. 8-12 i nr 2, s. 6-9; C. Drury, M. Tayles: System Breakdown. „Financial Management”, May 2000, s. 36-39; M. Smith: Innovation Diffusion. „Financial Management”, June 2000, s. 40-41.

w trakcie procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Zwykle ze względu na rozliczanie zbyt zagregowanych grup kosztów pośrednich przy wykorzystaniu jednego lub zaledwie kilku kluczy rozliczeniowych nie odzwierciedlających zasadniczych związków przyczynowo-skutkowych, tworzono tu jednak zniekształcone informacje dotyczące kosztu jednostkowego produktu bądź usługi<sup>4</sup>.

Oprócz tradycyjnego modelu rachunku kosztów pełnych pojawił się również rachunek kosztów zmiennych. W systemie tym dokonywano podziału kosztów na stałe i zmienne. Wytwarzane wyroby oraz świadczone usługi wyceniano tylko w koszcie zmiennym. Główną zaletą takiego podejścia do zagadnienia alokacji kosztów była możliwość obserwacji kosztów istotnych z punktu widzenia decyzji krótkookresowych. Jednak w związku z coraz większym ograniczaniem grupy kosztów zmiennych na rzecz kosztów charakteryzujących się przynajmniej w pewnym określonym przedziale czasu „względna stałość” narastała fala krytyki tej koncepcji. W obecnych warunkach gospodarczych nie sposób bowiem podejmować racjonalnych decyzji tylko i wyłącznie na podstawie obserwacji kosztów ograniczonych do grupy kosztów zmiennych. W wielu podmiotach gospodarczych, inwestujących w zawansowaną technologię produkcji, koszty zmienne stanowią mniej niż 10% wszystkich kosztów produkcji<sup>5</sup>. Reszta, czyli około 90% kosztów, to koszty zaliczane zgodnie z założeniami rachunku kosztów zmiennych do grupy kosztów stałych, z czego większość należy do grupy kosztów pośrednich.

W latach osiemdziesiątych R.S. Kaplan i R. Cooper opisali model rachunku kosztów oparty na działaniach (Activity Based Costing). Prekursorów tego systemu rachunku kosztów można szukać zarówno w Europie, jak i w USA<sup>6</sup>. A. Szychta<sup>7</sup> podkreśla, że już w artykule, który ukazał się w 1899 r., pt. „Buchführung und Kalkulation im Fabrikgeschnft”, niemiecki klasyk rachunku kosztów E. Schmallenbach wskazuje na możliwość wyodrębnienia procesów jako stanowisk kosztów i rozliczania kosztów procesów na produkty. Podobne koncepcje, choć nieco później, głosił H. Bohrs (1973). Teoretycy amerykańscy twierdzą, że podstawowe założenia i mechanizmy wykorzystywane w koncepcji ABC były stosowane w praktyce gospodarczej niemalże od początku XX w.

<sup>4</sup> Tradycyjny model rachunku kosztów – wszystkie opracowane do lat osiemdziesiątych XX w. modele rachunku kosztów były zorientowane głównie na procesy produkcyjne, a nie odpowiadały na zapotrzebowanie informacyjne zgłaszane przez zarządzanie strategiczne. (zob. też I. Sobańska: *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*. Rafib, Łódź 1998, s. 34.

<sup>5</sup> C. Drury: *Activity-Based Costing*. „Management Accounting”, wrzesień 1989, s. 60.

<sup>6</sup> A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta: *Rachunkowość zarządcza: Koncepcje i zastosowania*. Absolwent, Łódź 1999, s. 153.

<sup>7</sup> A. Szychta: *Ewolucja koncepcji Activity-Based Costing*. „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica” 1997, 145, s. 85.

W latach dwudziestych i trzydziestych XX w. ze względu na nasilenie się w amerykańskiej gospodarce procesów konkurencyjnych w przedsiębiorstwach odnotowano znaczny wzrost poziomu kosztów pośrednich, a przede wszystkim kosztów związanych z reklamą, promocją czy dystrybucją. W tej sytuacji w wielu jednostkach podejmowano próby wdrożenia systemów informacyjnych umożliwiających lepszą kontrolę procesów kosztotwórczych. Kontrola efektywności w przekroju wielu procesów produkcyjnych z wykorzystaniem licznych miar niefinansowych w sposób zdecydowany zbliżyła ówczesne modele rachunku kosztów do modelu znanego obecnie jako ABC. II wojna światowa wpłynęła na stabilizację amerykańskiej gospodarki. Popyt na amerykańskie produkty oraz masowa i głównie jednoasortymentowa produkcja sprawiały, że informacje generowane przez tradycyjne modele rachunków kosztów były wystarczające. Systemy informacyjne, odgrywające większą rolę jako generator informacji niezbędnych w celu dokonywania racjonalnych wyborów decyzyjnych, straciły wówczas znaczenie.

Jednak już w początkowej fazie lat sześćdziesiątych służby finansowo-księgowe General Electric's (GE) próbowały usprawnić bezużyteczny system kontroli coraz pokaźniejszej grupy kosztów pośrednich<sup>8</sup>. Głównym problemem GE było przypisywanie kosztów pośrednich do bardzo szerokiego asortymentu produktów. Podejmując działania, które miały na celu poprawę realizowanych w przedsiębiorstwie procesów gospodarczych, wykorzystano koncepcję zbliżoną do tej, którą znamy obecnie jako zarządzanie kosztami działań.

Przykładem poszukiwań w zakresie modyfikacji funkcji informacyjnej rachunku kosztów zmierzającej w podobnym kierunku jest również, pochodząca z lat siedemdziesiątych, koncepcja *mission costing*<sup>9</sup>. W 1989 r. w Niemczech Horvath i Mayer opublikowali zbliżoną do rachunku kosztów działań koncepcję rachunku kosztów procesów<sup>10</sup>.

Krytyka dotycząca przydatności informacji generowanych przez tradycyjne systemy rachunków kosztów w trakcie dokonywania wyborów decyzyjnych znalazła wyraźne odzwierciedlenie w koncepcji ABC. Można powiedzieć, że poszukiwania odpowiednich metod rozliczania kosztów pośrednich miały zasadnicze znaczenie dla kierunków rozwoju nowego systemu. Determinowały

<sup>8</sup> Szerzej: C. A. Latshaw, T. M. Cortese-Danile: Activity-Based Costing: Usage and Pitfalls. „Review of Business”, winter 2002.

<sup>9</sup> Szerzej: T. Barrett: Mission Costing: A New Approach to Logistics Analysis. „International Journal of Physical Distribution and Materials Management” 1982, Vol. 12, No 7.

<sup>10</sup> Szerzej: I. Sobańska: Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej. Rafib, Łódź 1989, s. 110-119.

je zarówno czynniki o charakterze wewnętrznym, takie jak np.: wzrost kosztów pośrednich spowodowany znaczną dywersyfikacją produkcji, mechanizacją i automatyzacją, zwiększenie natężenia działań okołoprodukcyjnych, jak również czynniki zewnętrzne związane z globalizacją gospodarki, nasileniem konkurencji czy też przyspieszeniem w zakresie technologii przetwarzania informacji<sup>11</sup>.

Już pierwotnie wykorzystywany jednopłaszczyznowy model rachunku kosztów działań, w którym koszty pośrednie grupowano w odpowiednią liczbę puli umożliwiających dobranie do każdej z nich indywidualnego nośnika kosztów najdokładniej odzwierciedlającego związku przyczynowo-skutkowe, zdecydowanie poprawił efekty kalkulacji kosztu jednostkowego produktu. Jednak dopiero rozbudowanie systemu związane z włączeniem rachunku kosztów dodatkowych danych ilościowych i wartościowych wspomagających procesy decyzyjne zdecydowanie wpłynęło na rozszerzenie walorów informacyjno-poznawczych systemu. W rachunku kosztów drugiej generacji (dwupłaszczyznowym) istotne znaczenie miały zatem już dwie wielkości: nośniki kosztów oraz tzw. miary dokonań służące do pomiaru i prezentacji wyników osiągniętych w trakcie wykonywania działania<sup>12</sup>. W tej sytuacji ze względu na znaczne zróżnicowanie atrybutów dotyczących efektywności różnych działań, czasu niezbędnego do ich wykonania, miar jakości wykonanej pracy oraz nośników kosztów, zrezygnowano z grupowania działań.

Kończąc tę część rozważań, w celu podkreślenia znaczenia ABC i jego zasadniczej roli w kształtowaniu wyników procesów decyzyjnych, należy przywołać przykłady definicji rachunku kosztów działań, które w zasadniczy sposób prezentują meritum odmienności nowej koncepcji od tradycyjnego podejścia do zagadnienia. Interesującą propozycję definicji ABC proponują R.S. Kaplan i R. Cooper. Autorzy charakteryzują rachunek kosztów bardzo „szeroko” jako „[...] mapę ekonomiczną dokonywanych operacji, ujawniającą istniejące i [...] przewidywane koszty działań i procesów gospodarczych, co z kolei pozwala poznać koszt i rentowność poszczególnych produktów, usług i klientów oraz jednostek operacyjnych<sup>13</sup>”. Równie interesującą opinię na temat ABC prezentuje P. Sharman. Według autora ABC to „[...] skalpel rachunkowości zarządczej, który pozwala przedsiębiorstwu „skroić” odpowiednią stra-

<sup>11</sup> A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szycha: Op. cit., s. 290.

<sup>12</sup> B.B. Turney: Activity-Based Costing: The Performance Breakthrough. John Wiley & Sons, Inc, New York 1991, s. 88.

<sup>13</sup> R.S. Kaplan, R. Cooper: Zarządzanie kosztami i efektywnością. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2000, s. 110.

tegię dla następnej walki konkurencyjnej o gospodarcze przetrwanie<sup>14</sup>”. Z kolei Consortium for Advanced Manufacturing – International (CAM – I) definiuje rachunek kosztów jako metodologię pomiaru kosztów i efektywności działań, zasobów i obiektów kosztów. Koszty zasobów rozlicza się na działania, następnie działania rozlicza się na obiekty kosztów na podstawie wykorzystania działań. Rachunek kosztów działań uwzględnia związki przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnikami kosztotwórczymi a działaniami<sup>15</sup>. Koszty działalności gospodarczej są ujmowane w ramach działań wyodrębnionych i ujętych w tzw. słowniku. Jedną z podstawowych korzyści płynących z wykorzystania takiego słownika jest ujednolicenie nazewnictwa stosowanego w różnych wyodrębnionych organizacyjnie jednostkach, co znacznie ułatwia przeprowadzanie benchmarkingu wewnętrznego, który doskonale wpływa na motywację pracowników (współzawodnictwo) i poprawę efektywności procesów gospodarczych.

## **Korzyści związane z wdrożeniem modelu ABC**

Próba stworzenia zamkniętej listy korzyści związanych z wdrożeniem nowoczesnego systemu rachunku kosztów działań skończyłaby się z pewnością niepowodzeniem. Oczywiście można podjąć wysiłek opracowania modelowej charakterystyki zalet związanych z korzystaniem z systemu ABC, jednak wraz z rozwojem z jednej strony teoretycznych badań, z drugiej zaś z postępem w zakresie praktycznego wykorzystania koncepcji, wciąż zwiększa się potencjalny obszar implikacji informacji generowanych przez system. Należy jedna podkreślić, że w dużej mierze zakres wykorzystania potencjału informacyjno-poznawczego tkwiącego w koncepcji jest uzależniony od woli kierownictwa jednostki. W związku ze znacznym poszerzeniem zarówno jakości, jak i ilości informacji dotyczących wewnętrznych procesów oraz obszaru sprzężenia przedsiębiorstwa z otoczeniem gospodarczym, a więc ze względu na możliwość znacznie większej percepcji procesów gospodarczych, prawidłowe wdrożenie ABC zapewnia optymalizację efektywności wykorzystywanych w przedsiębiorstwie koncepcji zarządzania. Menedżer świadomy sytuacji, w jakiej się znajduje, posiadający rzetelne informacje w formie „mapy ekonomicznej”, chętniej podejmuje działania. System ABC, oparty na wnikliwej analizie przyczyn powstawania kosztów, stanowi doskonałą bazę informacyjną do tworzenia precyzyjnego budżetu kosztów działań i ich wykorzystania (Activity Based Bud-

<sup>14</sup> P. Sharman: A Practical Look at Activity-Based Costing. „CMA Magazine”, February 1990, s. 8.

<sup>15</sup> J.A. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski: Zarządzanie kosztami działań. Warszawa 2000, s. 208.

geting). Pozwala również rozwiązać wiele problemów związanych z kosztami zapadłymi<sup>16</sup>, które pojawiają się np. w momencie szacowania kosztów beczynności.

Umiejętność stosunkowo dokładnego obliczenia wartości kosztów działań, jak też liczby nośników kosztów niezbędnych do wytworzenia jednostki produktu z uwzględnieniem maksymalnego, aczkolwiek realistycznego poziomu produkcji, umożliwi dokładniejszą niż dotąd analizę kosztów beczynności i stopnia wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa. Informacje te stwarzają czytelny obraz nadwyżek zasobów firmy, które nie uczestniczą w procesie tworzenia wartości dodanej. To z kolei pozwala na stworzenie planów ich przyszłego efektywnego wykorzystania lub w pewnych wypadkach umożliwia podjęcie decyzji o ich eliminacji.

Informacje dostarczane przez rachunek kosztów działań pozwalają menedżerom śledzić koszty czynności związanych z klientami, kanałami dystrybucji czy też dostawcami. Ocena rentowności dostawców oraz ochrona rentownych klientów, renegocjowanie cen dostaw, udzielanie rabatów klientom o niskich kosztach obsługi, renegocjowanie umów z klientami, odstąpienie od nierentownych klientów bądź próba przejęcia klientów od konkurencji<sup>17</sup> to wszystkie te działania wspierające rentowność organizacji, w których analiza w przekroju działań jest niezastąpiona.

W nowoczesnym środowisku wytwórczym stosującym takie rozwiązania, jak: dostawy na czas, zarządzanie jakością oraz elastyczne systemy produkcji poza kosztami coraz bardziej istotne stają się również inne kryteria oceny działania<sup>18</sup>. Zasadniczą rolę odgrywa tu możliwość skorzystania z całej gamy wprowadzonych w sferę zainteresowania koncepcji ABC tzw. miar dokonań.

Uzyskiwana dzięki ABC doskonała orientacja w zakresie kosztochłonności poszczególnych działań może być wykorzystywana także w fazie projektowania produktów czy usług, albowiem już wtedy istnieje szansa opracowania najtańszych a zarazem efektywnych technologii wytwarzania spełniających oczekiwania klientów. Dane finansowe oraz niefinansowe uzyskiwane

<sup>16</sup> „[...] Kaplan i Atkinson (1998) zasugerowali, że koszty poszczególnych działań mogą być ujmowane w dwóch grupach jako koszty elastyczne i koszty poniesione-zapadle”. R.C. Kee: Evaluating. The Economics of Short and Long-Run Production-Related Decisions. „Journal of Managerial Issues” 2001, Vol. XIII, No. 2, s. 140. Takie ewidencjonowanie kosztów działań pozwala odeprzeć zarzuty oponentów ABC, twierdzących, że metoda ta ukazuje jedynie długoterminową perspektywę produkcji i nie daje podstaw do podejmowania decyzji krótkoterminowych opartych głównie na danych dotyczących kosztów zmiennych.

<sup>17</sup> R.S. Kaplan, R. Cooper: Op. cit., s. 227.

<sup>18</sup> Z. Degraele, F. Roodhooft: Mathematical Programming Approach for Procurement Using Activity Based Costing. „Journal of Business Finance & Accounting”, styczeń/marzec 2000, 27(1)&(2), s. 70.

z systemu ABC doskonale służą również do przeprowadzenia analizy ekonomicznej opłacalności zawierania nowych kontraktów czy otwierania nowych rynków zbytu. Natomiast w trakcie kontroli opłacalności kontynuacji realizacji postanowień umów już zawartych analiza kosztów w przekroju działań pozwala na sprecyzowanie możliwych zmian technologicznych, konieczności zwiększenia efektywności, jakości bądź tempa działania.

Przedstawione powyżej praktyczne przykłady wykorzystania informacji generowanych przez system ABC prezentują przydatność modelu zarówno w zakresie stymulowania i śledzenia skuteczności wykorzystania zasobów (zarządzanie operacyjne kosztami działań)<sup>19</sup>, jak i kształtowania rentownej struktury działań dostosowanej do aktualnych potrzeb rynkowych (zarządzanie strategiczne)<sup>20</sup>.

Podstawowym założeniem ABC jest rozpoznawanie przyczyn powstawania kosztów oraz możliwości ich ograniczenia. Alokacja stanowi proces wtórny, będący następstwem szczegółowego opracowania mechanizmów realizacji procesów wyodrębnionych w jednostce.

## **Podstawowe zasady wdrażania modelu rachunku kosztów działań**

Rozpoczęcie prac związanych z wdrożeniem systemu rachunku kosztów działań powinno być poprzedzone zarówno dokładną analizą teoretycznych założeń koncepcji oraz praktycznych przypadków wdrażania systemu zakończonych sukcesem, jak i tych zakończonych porażką. Znajomość korzyści płynących z zastosowania ABC oraz problemów, jakie wiążą się z samym procesem wdrożeniowym, pomaga uniknąć niepowodzeń i ułatwia zaprojektowanie takiego modelu rachunku kosztów, który pozwoli wykorzystać jak najwięcej zalet informacyjnych nowej koncepcji.

Potencjalnym źródłem informacji z zakresu ABC mogą być:

- opracowania naukowe,
- czasopisma praktyczne przeznaczone dla odpowiednich grup zawodowych,
- profesjonalne sesje szkoleniowe,
- konferencje, seminaria i warsztaty,
- działalność benchmarkingowa,
- firmy konsultingowe.

<sup>19</sup> R.S. Kaplan, R. Cooper: Op. cit., s. 176-200.

<sup>20</sup> Ibid., s. 203-279.



Jednym z podstawowych zadań inicjujących cały proces jest stworzenie grupy roboczej odpowiedzialnej za realizację projektu. Powołanie takiego gremium stanowi istotny element przygotowań do rozpoczęcia wdrażania koncepcji. Poza specjalistami z zewnątrz w grupie takiej powinni znaleźć się również pracownicy jednostki. Przy ich doborze należy przestrzegać następujących reguł:

- grupa pracowników powinna mieć charakter interfunkcjonalny, tzn. wybrani pracownicy powinni reprezentować wszystkie podstawowe funkcje, realizowane w przedsiębiorstwie,
- członkami grupy roboczej powinni być pracownicy odpowiedniego szczebla struktury organizacyjnej; pracownicy usytuowani zbyt wysoko mogą być tak samo nieodpowiedni, jak przedstawiciele zbyt niskiego szczebla struktury organizacyjnej jednostki,
- pomiędzy członkami grupy nie powinno być różnic zdań dotyczących podstawowych założeń ABC, gdyż pozwala to na szybsze i sprawniejsze przechodzenie kolejnych etapów prac wdrożeniowych,
- konieczne jest, aby wszyscy członkowie zespołu widzieli szansę a nawet potrzebę zmiany bądź uzupełnienia funkcjonującego w jednostce systemu informacyjnego, który stanowił dotychczas podstawowy generator informacji decyzyjnych.

Wyniki badań analitycznych dotyczących otoczenia konkurencyjnego jednostki, struktury organizacyjnej, struktury asortymentowej, struktury kosztów oraz możliwości informacyjnych i analitycznych aktualnie wykorzystywanego przez jednostkę modelu rachunku kosztów są podstawą ostatecznej decyzji kierownictwa przedsiębiorstwa odnośnie do wdrożenia ABC. Akceptacja propozycji usprawnienia wykorzystywanego systemu informacyjnego w postaci implementacji rachunku kosztów działań umożliwia przystąpienie do właściwych prac wdrożeniowych. W tym miejscu można rozpocząć definiowanie działań i procesów gospodarczych, stosuje się wtedy zwykle dwie metody<sup>21</sup>:

- odgórną – najpierw określa się procesy gospodarcze a następnie działania,
- oddolną – najpierw określa się działania, a następnie łączy się je w procesy gospodarcze.

Istnieje również możliwość połączenia obu wyżej zaprezentowanych podejść, co zresztą przynosi najlepsze rezultaty. W trakcie definiowania działań i procesów zgodnie z założeniami metody odgórnej jest sporządzana zwykle

<sup>21</sup> J.A. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski: Zarządzanie kosztami działań. Wig-Press, Warszawa 2000, s. 66-67.

mapa zależności procesów gospodarczych<sup>22</sup>, która stanowi formę przejrzystej, graficznej prezentacji powiązań istniejących między wyodrębnionymi procesami gospodarczymi.

W prace związane ze stworzeniem planu działań powinni być włączeni wszyscy pracownicy. Pozwoli to zespołowi odpowiedzialnemu za dopasowanie ABC do indywidualnych potrzeb jednostki na uzyskanie realnego obrazu działań realizowanych w obrębie poszczególnych procesów. Zaangażowanie pracowników niższego szczebla przyczyni się także do ograniczenia obaw związanych z każdą zmianą wprowadzaną w przedsiębiorstwie. Przyjmując za uznanym teoretykiem Kurtem Lewinem<sup>23</sup> podział procesu wdrażania zmiany na kolejno następujące po sobie etapy, można stwierdzić, że czynny udział pracowników w procesie wdrożeniowym jest podstawowym czynnikiem sprawnego przebiegu pierwszego etapu tegoż procesu wiążącego się z dużym oporem pracowników. Pierwszy etap, nazwany przez Lewina rozmrożeniem, decyduje o powodzeniu dwóch pozostałych: właściwego wdrożenia zmiany oraz zamrożenia.

Pracownicy dzięki uczestnictwu w planowaniu i wdrażaniu zmiany systemu informacyjnego mogą lepiej poznać jej przyczyny. Współdziałanie w tworzeniu nowego modelu rachunku kosztów wyraźnie wzmacnia poczucie przynależności do organizacji, a w efekcie zwiększa skłonność do ponoszenia dodatkowych wysiłków. Uczestnictwo pracowników w działaniach wdrożeniowych ma jeszcze jedną poważną zaletę. Pracownicy zostają bowiem wtajemniczeni w mechanizm ujmowania kosztów wykonywanych przez siebie czynności w rachunku kosztów firmy. Zwiększa się zatem świadomość wpływu, jaki ma działalność każdego z nich na wynik ekonomiczny jednostki. W przedsiębiorstwach japońskich od wielu lat menadżerowie czerpią korzyści płynące z zaangażowania pracowników niższego szczebla w rozwiązywanie problemów decyzyjnych. Stosowana w nich metoda kalkulacji kosztów kaizen czy pseudo centrów zysków pozwala pracownikom aktywnie uczestniczyć w procesie obniżania kosztów.

Wykorzystanie metody oddolnej prowadzi jednak często do stworzenia zbyt obszernej listy działań, co wbrew zamierzeniom twórców systemu ABC przyczynia się do „zatarcia” obrazu kosztochłonności wytwarzania poszczególnych produktów bądź ich grup. Wywołany w ten sposób szum informacyjny jest sprzeczny z założeniami Activity Based Costing. Głównym zamierzeniem twórców koncepcji ABC nie jest bowiem stworzenie systemu generującego jak najdokładniejsze dane, lecz systemu, który pozwala uzyskać (za pomocą licz-

<sup>22</sup> Ibid., s. 67.

<sup>23</sup> R.W. Griffin: Op. cit., s. 396.

nych miar finansowych i niefinansowych), prawdziwy, plastyczny i uwzględniający dynamikę procesów gospodarczych obraz kosztowości wyodrębnionych działań, umożliwiającą ocenę efektywności i rentowności zarówno całości przedsiębiorstwa, jak i wyodrębnionych w nim części łańcucha przepływu wartości. W trakcie budowy modelu ABC jest więc ważne dokładne sprecyzowanie i zweryfikowanie potrzeb informacyjnych. Leży to w interesie zarówno osób zajmujących się obsługą systemu, jak również tych, dla których informacje dostarczane przez system są niezbędne w celu dokonywania racjonalnych wyborów decyzyjnych. System rachunku kosztów działań wykorzystywany w przedsiębiorstwach, w których głównym celem związanym z wdrożeniem nowej koncepcji jest optymalizacja efektywności działań, będzie z pewnością bardziej rozbudowany od modelu stworzonego głównie w celu poprawy jakości informacji dotyczących rentowności poszczególnych kanałów dystrybucji, klientów czy oceny opłacalności produkcji w przekroju poszczególnych asortymentów. „Obecnie zespoły projektowe kierują się praktycznymi zasadami, jak np. ignorowanie działań pochłaniających mniej niż 5% potencjału zasobów lub czasu pracownika<sup>24</sup>”. Prace nad stworzeniem optymalnej struktury działań ułatwiają opracowane przez firmy konsultingowe wzorcowe plany działań. Mapy zależności procesów wraz z listą działań można też uzyskać w przedsiębiorstwach, w których sporządzono je na własne potrzeby i w których dysponuje się już jakimś doświadczeniem w praktycznym ich wykorzystywaniu. Zanim jednak projektanci skorzystają z tego typu materiałów w celu jak najlepszego dopasowania listy działań i procesów do indywidualnych uwarunkowań podmiotu gospodarczego (podejście sytuacyjne), należy sporządzić ogólną, własną charakterystykę procesów i działań oraz zależności istniejących pomiędzy nimi. Stworzona i zweryfikowana lista działań wykonywanych w przekroju wyodrębnionych procesów stanowi podstawę do określenia nośników kosztów zasobów.

Na tym etapie prac związanych z realizacją projektu jest niezbędne również zidentyfikowanie nośników kosztów działań służących do rozliczania kosztów na wyodrębnione obiekty kosztowe. Odpowiednio opracowana lista działań wykonywanych w przedsiębiorstwie umożliwia dokonanie ich analizy pod kątem udziału w kreacji wartości dodanej. Uzasadnione jest więc przeprowadzenie podziału działań na „uczestniczące” i „nie uczestniczące” w tworzeniu wartości dodanej oraz ocena: niezbędnych, wymagających usprawnienia lub wyeliminowania. Decyzje dotyczące eliminacji bądź modyfikacji działania powinny być podejmowane po konsultacji z kierownikami odpowiedzialnymi za funkcje, w obrębie których występują działania budzące wątpliwości.

<sup>24</sup> R.S. Kaplan, R. Cooper: *Op. cit.*, s. 116.

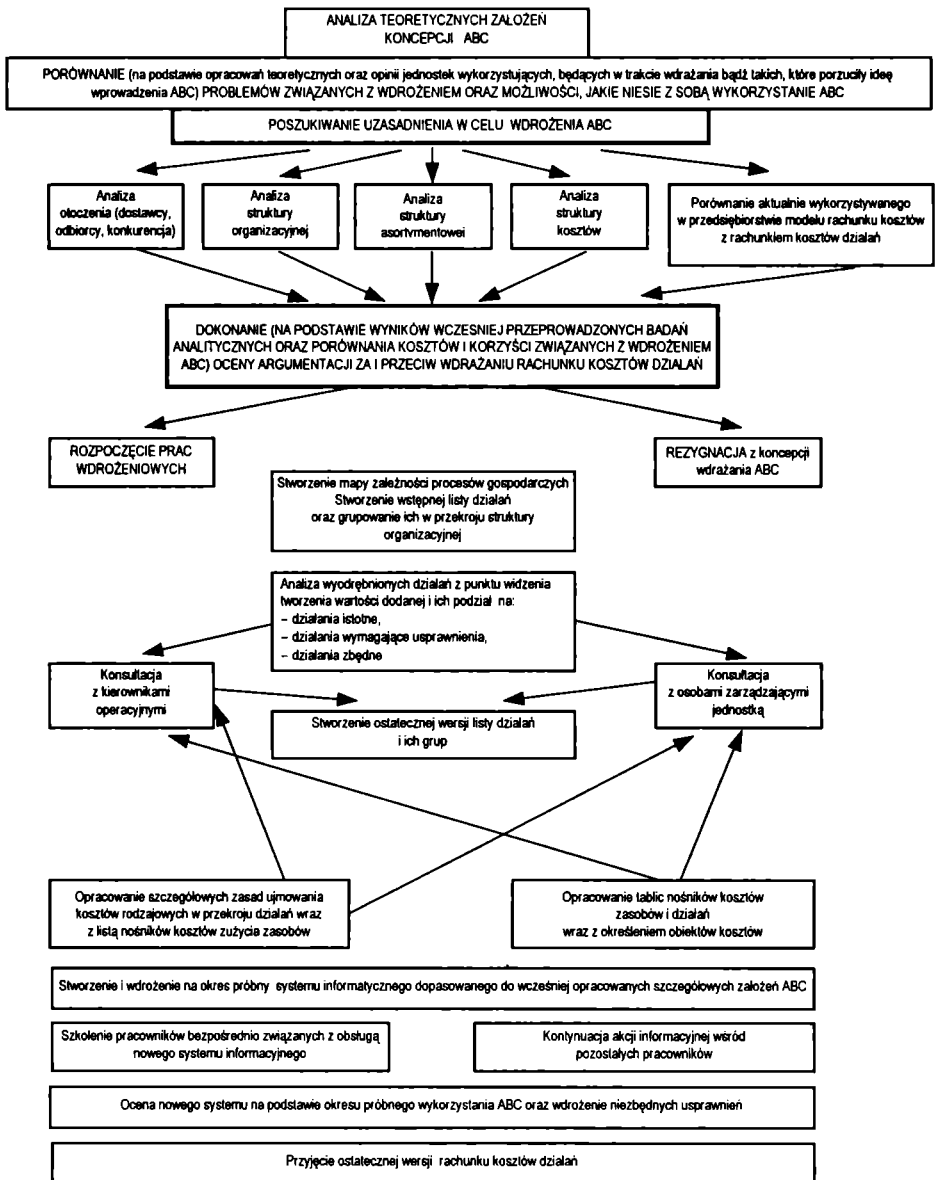
Czynnikiem determinującym zakres korzyści związanych z wdrożeniem rachunku kosztów działań, jak również określającym przebieg samego procesu wdrożeniowego, jest dobra komunikacja. Brak umiejętności porozumiewania się, wszelkie zakłócenia związane z procesem przekazywania informacji oraz brak koordynacji mają zdecydowanie niekorzystny wpływ na powodzenie realizacji projektu. Bardzo istotną rolę odgrywają tu organizowane przez fachowców spotkania informacyjne wyjaśniające przyczyny wyodrębnienia określonych działań, prezentujące mechanizmy „kosztotwórcze” czy też sposoby kreacji wartości dodanej. Odbywające się w przedsiębiorstwie spotkania o charakterze warsztatów roboczych, pozwalają ujednoczyć metody praktycznego wykorzystania rachunku kosztów działań. Umożliwiają również zsynchronizowanie procesów związanych z ABC, które zachodzą w różnych organizacyjnie wyodrębnionych jednostkach.

Istotnym elementem takich spotkań jest zapoznavanie pracowników z zasadami przypisywania kosztów rodzajowych zgromadzonych w księdze głównej określonym działaniom. Nie chodzi w tym przypadku bynajmniej tylko o pracowników działu księgowego. Często popełnianym błędem jest niedocenianie w procesie odpowiedniej alokacji kosztów roli kierowników funkcjonalnych. A przecież to właśnie ci pracownicy, znajdujący się blisko funkcji czy też podstawowych działań wykonywanych w wydziałach, powinni przypisywać odpowiednim działaniom koszty związane z wykorzystaniem zasobów. Bywa jednak, że nie wymaga się od nich nawet ogólnej znajomości układu ewidencji kosztów stosowanego w przedsiębiorstwie. Taka sytuacja stanowi znaczne utrudnienie w przełożeniu merytorycznej wiedzy dotyczącej procesów gospodarczych na język ABC bądź na język innego modelu rachunku kosztów.

Z drugiej strony rola pracowników księgowych nie może ograniczać się do biernego dokonywania zapisów księgowych. Pracownicy służb finansowo-księgowych nie mogą „[...] być bezstronnymi obserwatorami, stojącymi z boku, częstokroć nie orientującymi się nawet w regułach rządzących produkcją i dystrybucją produktów i usług<sup>25</sup>”. Istotne znaczenie mają zatem wzajemne spotkania i dyskusje pracowników operacyjnych i księgowych dotyczące zarówno kosztów zasobów wykorzystywanych w poszczególnych procesach, jak też technicznych aspektów związanych z tymi procesami. Pozwalają one przełamać podstawową barierę, jaką stanowi żargon używany przez te dwie odrębne grupy zawodowe. Wdrożenie rachunku kosztów działań jest związane bezpośrednio ze zmianą biernej postawy pracowników jednostki na postawę aktywną, umożliwiającą śledzenie powiązań pomiędzy zaewidencjonowanymi kosztami

<sup>25</sup> R. Cooper, R. Kaplan: *Op. cit.*, s. 23.

a działaniami podejmowanymi w ramach przedsiębiorstwa. Poniższy schemat obrazuje kolejne etapy prac związanych z wdrażaniem systemu rachunku kosztów.



Rys. 1. Kolejne etapy implementacji koncepcji rachunku kosztów działań

Kolejnym etapom procesu wdrożeniowego powinna towarzyszyć atmosfera przychylności i akceptacji.

Podsumowaniem tej części rozważań może być zestawienie podstawowych czynników, korzystnie wpływających na przebieg procesu wdrożeniowego. Są nimi przede wszystkim:

- jasny i przystępny sposób komunikowania przez kierownictwo strategii przedsiębiorstwa,
- zaangażowanie kierownictwa naczelnego,
- istnienie bodźców zachęcających do osiągnięcia wyznaczonych celów,
- synchronizacja systemu raportowania ze strukturą organizacyjną jednostki,
- uświadomienie sobie, że wszystkie podejmowane próby i popełniane błędy mają znaczenie dla powodzenia przedsięwzięcia i należy z nich wyciągać pouczające wnioski,
- jasne precyzowanie przez kierownictwo kierunków przyszłych działań,
- przeprowadzanie rozmów, które pozwolą uniknąć rozdzwieniu pomiędzy słowami a czynami,
- motywowanie pracowników.

Przestrzeganie tych podstawowych zasad przyspiesza proces transformacji oraz umożliwia lepsze dopasowanie systemu do potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa. Przyjęcie ostatecznej wersji projektu szczegółowych rozwiązań dotyczących rachunku kosztów działań nie oznacza jednak, że nie będzie on w przyszłości zmieniony czy też zmodyfikowany. Wewnętrzny kontroler lub inna wyznaczona w tym celu osoba powinna dokonywać okresowej oceny systemu, a w szczególności:

- kontrolować, czy nastąpiła jakakolwiek zmiana dotycząca wykonywanych w jednostce działań w porównaniu z listą działań stworzoną w trakcie wdrażania systemu; stałej kontroli należy również poddawać listy działań generujące oraz nie generujące wartość dodaną,
- sprawdzać, czy nadal nośniki kosztów wykazują wystarczająco silne powiązanie z rozliczanymi z ich wykorzystaniem kosztami pośrednimi,
- śledzić, czy wpływają one na prawidłową alokację kosztów pośrednich<sup>26</sup>.

Analiza uzyskanych w ten sposób informacji umożliwi wprowadzenie niezbędnych usprawnień.

Wdrażanie ABC musi być stopniowe, przemyślane i rozważne. Nie powinno mieć rewolucyjnego charakteru. Rewolucja bowiem wiąże się z czymś nieobliczalnym. Oznacza zwrot lub obalenie jakiegoś porządku. „Pobrzmięwa przy tym radykalizm nagłość i nieprzewidywalność<sup>27</sup>”. Proces ten powinien

<sup>26</sup> Szerzej: M.R. Ray, P.P. Gupta: Activity-based Costing. „Internal Auditor”, grudzień 2002.

<sup>27</sup> H. Simon: Ostrzeżenie przed radykalnymi zmianami w przedsiębiorstwie. „Zarządzanie na świecie”, grudzień 2001, s. 26-27.

więc nosić znamiona ewolucji, która „[...] zachodzi w dłuższym okresie, stopniowo, podtrzymując pewną ciągłość wobec tego, co było dotychczas i umożliwiając przewidywanie dalszych wydarzeń<sup>28</sup>”. ABC stanowi kolejny etap rozwoju teorii rachunku kosztów. Dzięki tej koncepcji możliwe jest dokonywanie wnikliwej analizy zagadnień związanych z konsumpcją zasobów. Tradycyjne modele rachunku kosztów dostarczają danych nie tyle złych, co w dużej części niepełnych i nieprzetworzonych<sup>29</sup>. Rachunek kosztów działań jest więc próbą usprawnienia procesów kontroli kosztów oraz poprawy jakości decyzji podejmowanych na podstawie danych finansowych.

## Podsumowanie

Wdrożenie systemu rachunku kosztów działań to proces złożony i wymagający dokładnego przygotowania teoretycznego. Niezbędne jest tu również dokonanie zmiany sposobu postrzegania procesów gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwie. Warunek ten dotyczy zarówno kadry kierowniczej, jak i pracowników niższych szczebli struktury organizacyjnej.

Chodzi tu głównie o to, aby pracownicy włącznie z kadrami kierowniczą uświadomili sobie, że każde działanie jest zjawiskiem kosztotwórczym, albowiem zasadnicze znaczenie dla przedsiębiorstwa ma świadome kształtowanie efektywności realizowanych w nim procesów.

Metodologiczna poprawność procesu wdrożenia rachunku kosztów działań wymaga uwzględnienia pracownika jako istotnego czynnika warunkującego powodzenie przedsięwzięcia. Należy jednak podkreślić, że to menadżerowie poprzez swoje świadome działania poza określeniem parametrów modelu rachunku kosztów działań dostosowanego do indywidualnych potrzeb jednostki gospodarczej, mogą również efektywnie wpływać na stosunek pracowników do prac wdrożeniowych prowadzonych w przedsiębiorstwie. Podstawowym zadaniem menadżerów jest zatem wskazanie pracownikom potrzeby usprawnienia systemu informacyjnego rachunkowości oraz zaprezentowanie im korzyści związanych z wdrożeniem ABC. Związane z obawą przed nieznanym: niepewność, zagrożenie osobistych interesów oraz inne przesłanki mogą bowiem przyczynić się do poważnych utrudnień pojawiających się nieoczekiwanie z reguły w drugiej fazie pracy nad wdrażaniem nowej koncepcji. Toteż rozpoznanie ewentualnych zagrożeń oraz opracowanie planu wdrożeniowego uwzględniającego te i wiele innych czynników aktywnego oporu pozwoli z jednej strony na

<sup>28</sup> H. Simon: Op. cit., s. 26-27.

<sup>29</sup> Szerzej: G. Cokins, T. Sobieszcyk: Monitor rachunkowości i finansów. Zaawansowani użytkownicy ABC. Cz. 1, 4. 2000, s. 50-53.

przyspieszenie proces wdrażania ABC, z drugiej zaś dzięki aktywizacji pracowników oraz wykorzystaniu tkwiącego w nich potencjału informacyjnego umożliwi opracowanie takiego modelu, który zapewni maksymalne wykorzystanie zalet rachunku kosztów działań. Realizacja takiego celu wymaga silnej determinacji ze strony menedżera-inicjatora. Niezbędna jest tu rzetelna wiedza dotycząca metodologii koncepcji rachunku kosztów działań oraz umiejętność holistycznego spojrzenia na przedsiębiorstwo.

Niestety w praktyce dość często spotyka się przykłady nieprzemysłanych i szybkich prób wdrażania systemu bez dostatecznego przygotowania merytorycznego, co w efekcie z reguły kończy się porażką i rezygnacją z całości bądź z dużego zakresu możliwości praktycznego wykorzystania informacji generowanych przez system ABC. Należy zatem pokreślić, że zarówno ze względu na sprawny przebieg prac wdrożeniowych, jak i efektywność wdrożonego w przedsiębiorstwie modelu rachunku kosztów, niezmiernie istotne znaczenie ma pierwszy etap prac nad projektem związany z rozpoznawaniem możliwości systemu ABC w odniesieniu do indywidualnych warunków i potrzeb informacyjnych jednostki gospodarczej.

## **THE BASIC PROBLEMS CONNECTED WITH THE PROCESS OF IMPLEMENTATION OF THE ACTIVITY BASED COSTING SYSTEM**

### **Summary**

Increasing global competition and many other external and internal factors have caused an interest in the new tools which allow to generate proper information, adapted to the new economic conditions. The Activity – Based Costing System is just the concept which can help to resolve a lot of the problems because it provides the key cost data to assure managers about the activities performed by each specialized group in the organization.

It allows managers to identify better and manage more or less the cost – consuming activity. Many of the contemporary entrepreneurs can find this idea as interesting data collecting method which can improve a decision making process.

But before deciding to use it, there is a necessity of good knowledge about the ABC assumptions. It allows to concentrate on taking all the advantages connected with this costing method. The proper process of adaptation of the ABC system to the specific needs of the information about costs and efficiency of the individual conditions of the enterprise allows to increase its benefits.

Discussion about the complex process connected with the implementation of the Activity-Based Costing System has started this paper.