

Studium przypadku

Zasobowy rachunek kosztów w przedsiębiorstwie MK

Michał Seheńczuk

konsultant
w departamencie systemów
Business Intelligence
w ABC Akademia Sp. z o.o.;

Czym jest zasobowy rachunek kosztów oraz jakie korzyści daje jego wdrożenie? Na te pytania spróbujemy odpowiedzieć w tym opracowaniu. Analizujemy w nim przedsiębiorstwo MK Sp. z o.o. – producenta systemów kominowych ze stali szlachetnych. Znajduje się ono w ścisłej czołówce polskich producentów systemów odprowadzania spalin ze stali szlachetnych. Wszystkie dane dotyczące przedsiębiorstwa MK zostały zmienione.

Pytania: czytelnicy.controlling@infor.pl

Aby poznać pełną definicję zasobowego rachunku kosztów, należy w pierwszej kolejności odpowiedzieć sobie na pytanie: „Czym jest zasób i jak można go w prosty sposób zdefiniować?”. W koncepcji ABC/M zasób zdefiniowany został jako składnik ekonomiczny wykorzystywany lub zużywany w trakcie realizacji działań. Zasoby są statyczne, widoczne „gołym okiem”, stąd większość z nich łatwo jest zidentyfikować w przedsiębiorstwie. Przykładowe zasoby to: zespoły pracowników poszczególnych działów/wydziałów, powierzchnia biurowa, powierzchnia produkcyjna i magazynowa, linie produkcyjne, kapitał, system informatyczny, środki transportowe¹.

Koncepcja zasobowego rachunku kosztów

Zasobowy rachunek kosztów² jest prostą menedżerską koncepcją, która polega na utworzeniu w ramach poszczególnych miejsc powstawania kosztów, reprezentujących komórki organizacyjne, najpierw puli zasobów reprezentujących zasoby, a następnie w ramach poszczególnych puli zasobów przypisaniu odpowiednich kont kosztów rodzajowych. Zasadniczą zmianą, którą widać w zasobowym rachunku kosztów, jest po-

jawienie się informacji o koszcie poszczególnych zasobów.

Zasobowy rachunek kosztów daje menedżerom wiedzę o kosztach poszczególnych zasobów organizacyjnych w przedsiębiorstwie. Brak tego rachunku, już w pierwszej fazie wdrażania systemu ABC/M, uniemożliwia rozliczanie kosztów na procesy.

W połowie lat 80. amerykańscy przedsiębiorcy, po opisanie koncepcji rachunku działań przez R. Kaplana i R. Coopera, przyjęli ją bardzo entuzjastycznie. Jednak nie mogli oni w prawidłowy sposób rozliczać kosztów swoich organizacji, ponieważ podstawą rachunku kosztów działań jest przyczynowo-skutkowe przypisanie zasobów przedsiębiorstwa do działań, a następnie do obiektów kosztowych (klientów, produktów, kanałów dystrybucji itp.). Brak ewidencji kosztowej na poziomie zasobów uniemożliwił to przypisanie. Jak bowiem przypisać koszt amortyzacji czy koszt usługi obcej do działań? W odpowiedzi na to pytanie powstał właśnie zasobowy rachunek kosztów, jako dopełnienie koncepcji rachunku kosztów działań.

Rachunek kosztów działań jest techniką alokowania pośrednich kosztów organizacji do czynności (działań) zużywających zasoby organizacji, a na-

¹ T.M. Zieliński, *Odkrywanie prawdy o zyskach: teoria i praktyka systemów ABC/M*, Akademia Menedżera, Poznań 2007, s. 64.

² Tamże, s. 84.

stępnie przypisywania kosztów wykonanych działań do produktów, klientów lub kanałów dystrybucji zużywających te działania. Rachunek ten pozwala na przyczynowo-skutkowe alokowanie kosztów zasobów do realizowanych przez nie działań.

Schemat 1 obrazuje koncepcję rachunku kosztów działań składającą się z trzech głównych elementów: zasobów, działań oraz obiektów kosztowych. W tej części cyklu znaczącą część czasu poświęcimy pierwszemu elementowi struktury rachunku kosztów działań, czyli zasobom.

Na schemacie 1, w zaznaczonym fragmencie, wymienionych jest kilka zasobów występujących w firmie MK, z różnych obszarów przedsiębiorstwa:

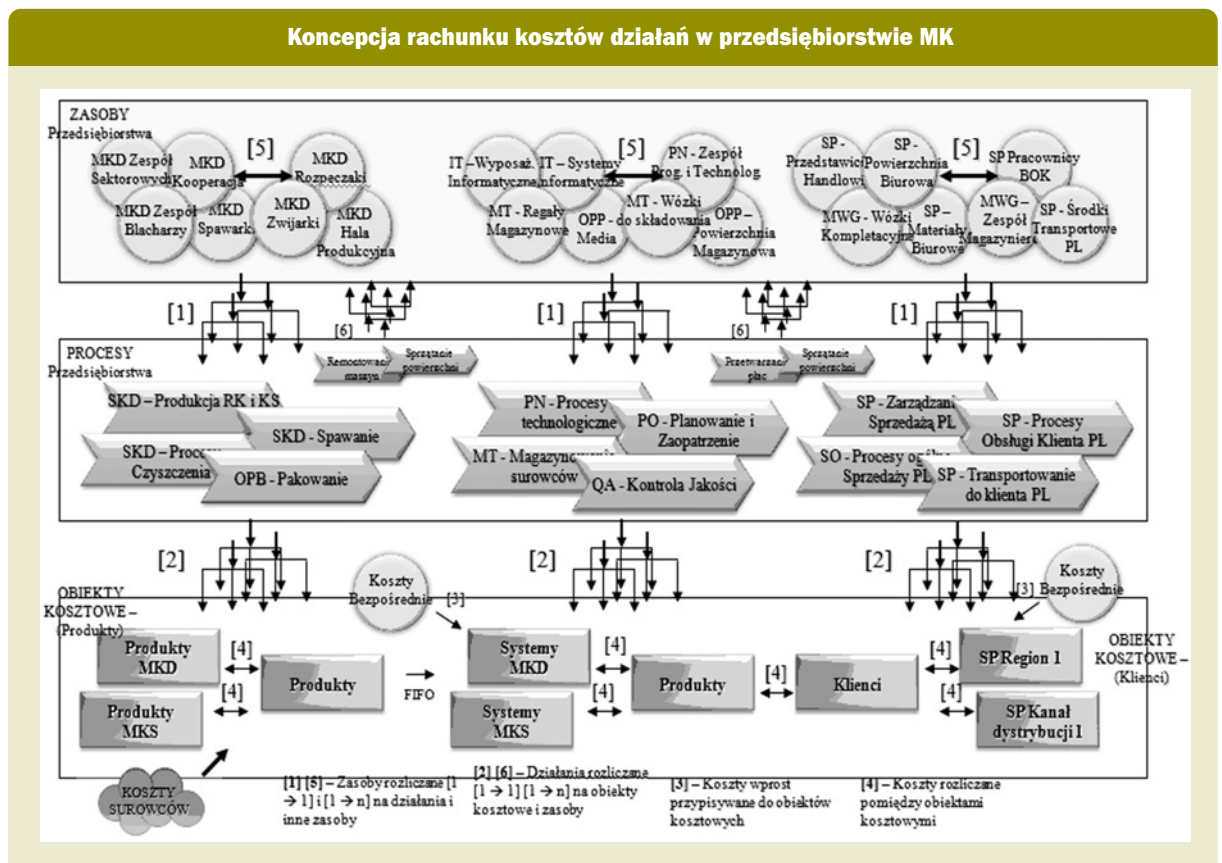
- zasoby z obszaru produkcji bezpośredniej podzielone zostały na: grupy pracowników (zespół sektorowych, zespół blacharzy), grupy maszyn (spawarki, zwiłarki, rozszczepaki), powierzchnię produkcyjną (hala produkcyjna),
- zasoby z obszaru produkcji pośredniej podzielone zostały w podobny sposób: wyposażenie in-

formatyczne, system informatyczny, regały magazynowe, media (energia, woda), powierzchnia magazynowa,

- zasoby z obszaru sprzedaży: przedstawiciele handlowi, pracownicy biura obsługi klienta (BOK), pracownicy magazynu wyrobów gotowych (MWG), powierzchnia biurowa, wózki kompletacyjne, wózki do składowania, materiały i urządzenia biurowe, samochody osobowe i dostawcze.

Aby wdrożyć w życie koncepcję rachunku kosztów działań, firma MK skupiła się na stworzeniu zasobowego rachunku kosztów, który jest pierwszym z zasadniczych etapów podczas implementacji systemu ABC/M. W trakcie wdrożenia ABC/M menedżerowie obydwu firm poświęcili dużą część czasu na zidentyfikowanie głównych zasobów występujących w firmie. Identyfikacja głównych zasobów firmy jest konieczna, aby w prosty przyczynowo-skutkowy sposób rozliczyć koszty poszczególnych zasobów na procesy (działania) występujące w firmie.

Schemat 1



Źródło: opracowanie na podstawie materiałów wdrożeniowych ABC Akademia

Znając już podstawowe definicje rachunku kosztów działań, spróbujmy przeanalizować, w jaki sposób przedsiębiorstwo MK księgowało i rozliczało koszty przed wprowadzeniem zasobowego rachunku kosztów, czyli w tradycyjnym rachunku kosztów, a w jaki sposób rozlicza obecnie koszty w zasobowym rachunku kosztów.

Tradycyjny rachunek kosztów

Przed wdrożeniem zasobowego rachunku kosztów firma posiadała trzypoziomą hierarchię miejsc powstawania kosztów (MPK). Pierwszy poziom MPK oznaczał koszty danego wydziału, II poziom MPK oznaczał podział kosztów danego wydziału/działu na poszczególne grupy produktowe, które wytwarzane były

na tym wydziale. Ostatni III poziom MPK był już połączeniem miejsc powstawania kosztów z kontami rodzajowymi. Na tym poziomie odbywało się księgowanie: amortyzacji (wydziału), materiałów bezpośrednich do produkcji (koszty blach zużywanych do produkcji produktów z danego wydziału), kosztów wynagrodzeń i świadczeń pracowników (danego wydziału), kosztów ogólnozakładowych, pozostałych kosztów wydziałowych.

Następnie koszty te rozliczane były na wyroby gotowe w oparciu o ustaloną wcześniej proporcję wraz z odpowiednim wskaźnikiem arbitralnego narzutu kosztów wydziałowych i ogólnozakładowych. Przykład dotychczasowego sposobu księgowania kosztów w przedsiębiorstwie MK przedstawia tabela 1³.

Tabela 1

Tradycyjny rachunek kosztów w przedsiębiorstwie MK		
Dotychczasowy sposób księgowania i rozliczania kosztów – przed wprowadzeniem zasobowego rachunku kosztów		
MPK I	MPK II	MPK III (MPK + rodzaj)
501 MKS ⁴	501-01 MKS Łuki	501-01-401-01 Łuki – materiały bezpośrednio do produkcji
		501-01-406-01 Łuki – wynagrodzenia osobowe
		501-01-406-02 Łuki – wynagrodzenia, zasiłki chorobowe
		501-01-407-01 – świadczenia na rzecz pracowników, ubezpieczenia społeczne
		501-01-407-02 Łuki – świadczenia na rzecz pracowników, odpis ZFŚS
		501-01-407-04 Łuki – świadczenia na rzecz pracowników, świadczenia BHP
		501-01-407-07 Łuki – świadczenia na rzecz pracowników, badania lekarskie
		501-01-510-01 Łuki – krajalnia, koszty ogólnozakładowe
		501-01-520-01 Łuki – koszty wydziałowe, koszty ogólnozakładowe
		501-01-520-02 Łuki – koszty wydziałowe, pozycja koszty wydziałowe
	501-02 MKS Rury RP	
	501-03 MKS Kształty MKS	
502 MKD ⁵	502-01 MKD Rury RT	502-02 MKD Obejmy WHT
		502-03 MKD Kształty MKD
503 Pozostałe wyroby	503-01 Pozostałe wyroby	
510 Krajalnia	510-01 Koszty krajalni	
520 Koszty wydziałowe	520-01 Koszty wydziałowe, koszty pośrednie wydziału produkcji	520-02 Koszty wydziałowe, pozostałe koszty wydziałowe
527 Koszty sprzedaży	527-01 Koszty sprzedaży, koszty SP	527-02 Koszty sprzedaży, koszty marketingu
550 Koszty ogólne	550-01 Koszty ogólne PN	
555 Produkcja w toku	555-01 Produkcja w toku MKS	
Suma końcowa		

Źródło: opracowanie na podstawie materiałów wdrożeniowych ABC Akademia Sp. z o.o.

³ Wszystkie prezentowane w opracowaniu dane zostały zmodyfikowane do celów artykułu.

⁴ MKS – oznaczenie wydziału produkcyjnego (Systemów Kominowych Jednościennych).

⁵ MKD – oznaczenie wydziału produkcyjnego (Systemów Kominowych Dwuściennych).

Widok 1

Schemat obrazujący podział przykładowej struktury MPK w modelu ABC/M w przedsiębiorstwie MK

Nazwa	Indeks	Koszt	Nosnik	WartoscNosnika	StawkaNosnika	ΣNosnika
ZASOBY	2	3 900 318.50				
Produkcja Bezpośrednia	50	2 699 895.65				
Wydział Systemów Kominowych Jednościennych (MKS)	501	681 508.04				
Wydział Systemów Kominowych Dwucieniennych (MKD)	502	1 656 724.00				
Wydział Przygotowania Produkcji (PP)	503	173 050.97				
Zasoby osobowe	503-1	103 604.02				
PP Zespół Operatorów - Laserów	503-1-01	23 424.56	# etatów	6.00	3 904.09	
PP Zespół Ustawiaczy pras	503-1-02	8 125.59	# etatów	2.00	4 062.80	
Świadczenia na rzecz pracowników Ubezpieczenia spo	503-1-02-407-01	1 345.81		0.00	0.00	
Wynagrodzenia osobowe	503-1-02-406-01	6 779.78		0.00	0.00	
PP Zespół Operatorów maszyn	503-1-03	13 255.61	# etatów	4.00	3 313.90	
PP Zespół Blacharzy	503-1-04	46 068.08	# etatów	14.00	3 290.58	
PP Zespół Sektorowych	503-1-05	12 730.19	# etatów	2.00	6 365.09	
Zasoby rzeczowe	503-2	67 058.17				
PP Lasery	503-2-01	26 294.28	Bezpośrednio	1.00	26 294.28	
PP Główny	503-2-02	27 190.96	Bezpośrednio	1.00	27 190.96	
PP Główny Amortyzacja środków trwałych cennych	503-2-02-400-03	10 022.94		0.00	0.00	
PP Główny Materiały materiały do remontu - części	503-2-02-401-05	17 168.02		0.00	0.00	
PP Rozwiązki	503-2-03	134.26	Bezpośrednio	1.00	134.26	
PP Prazy	503-2-04	2 840.12	Bezpośrednio	1.00	2 840.12	
PP Balansówka	503-2-05	3 481.72	Bezpośrednio	1.00	3 481.72	
PP Krawędziaki	503-2-06	5 698.06	Bezpośrednio	1.00	5 698.06	
PP Wyciarki wodne	503-2-07	239.02	Bezpośrednio	1.00	239.02	
PP Regaly magazynowe	503-2-08	1 179.78	Bezpośrednio	1.00	1 179.78	
PP Nożyce krawatkowe	503-2-09	0.00	Bezpośrednio	1.00	0.00	
Zasoby ogólne	503-3	0.00				
Zasoby specjalistyczne	503-4	2 388.77				
Wydział Przewodów Elastycznych - Spiro (PES)	504	42 671.17				
Zasoby Ogólnoprodukcyjne - bezpośrednie (DPB)	505	145 931.47				
Produkcja Pośrednia	52	438 765.10				
Sprzedaz	53	440 817.05				
Dział Sprzedaży Krajowej (SP)	531	150 812.24				
Dział Sprzedaży Eksportowej (SE)	532	94 734.09				
Dział R&D (RD)	533	55 405.75				
Magazyn Wyrobów Gotowych (MwG)	534	127 911.55				
Zasoby Ogólne Sprzedaży (SO)	535	11 953.43				
Administracja	54	441 352.40				

Źródło: opracowanie na podstawie materiałów wdrożeniowych

Takie ujęcie MPK (tabela 1) i księgowanie kosztów w znaczny sposób utrudniało przyczynowo-skutkowe rozliczanie kosztów wydziału. Bo przecież w jaki sposób rozliczyć np. koszt amortyzacji, jeśli nie wiemy, jakiego zasobu ona dotyczyła? Menedżerowie firmy nie mieli zatem informacji na temat kosztów zasobów, którymi zarządzają, oraz ile kosztują ich poszczególne zasoby znajdujące się w przedsiębiorstwie.

W konsekwencji tego trudno było ocenić, jakie zasoby tak naprawdę brały udział w realizacji poszczególnych procesów realizowanych na rzecz produktu czy klienta. Dlatego, aby poznać pełen koszt zasobów, jakimi firma dysponowała, a przede wszystkim zidentyfikować zasoby znajdujące się w przedsiębiorstwie MK, menedżerowie tej firmy postanowili wdrożyć zasobowy rachunek kosztów.

Zasobowy rachunek kosztów

Prace związane z budową zasobowego rachunku kosztów polegały przede wszystkim na zidentyfikowaniu najważniejszych zasobów wchodzących w skład całego przedsiębiorstwa.

Do tego celu konieczne było przeprowadzenie audytów w siedzibie firmy, wywiadów z menedżerami poszczególnych wydziałów z obszaru produkcji oraz poszczególnych działów z obszaru sprzedaży, marketingu i administracji.

Odbyła się również wizja lokalna całej firmy, po której możliwe było zidentyfikowanie głównych zasobów biorących udział w kluczowych procesach przedsiębiorstwa MK. Po kilku tygodniach prac firma posiadała nowy przejrzysty układ MPK, który został zaprezentowany na widoku 1.

Rezultatem prac związanych z wdrożeniem zasobowego rachunku kosztów jest przejrzysty układ kosztów z hierarchicznym ułożeniem MPK, a więc z zachowaną strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa, uwzględniającą podział na odpowiednie wydziały i działy firmy. W ramach poszczególnych MPK zidentyfikowane zostały główne zasoby przedsiębiorstwa pogrupowane w jednorodne grupy zasobów: pracowników, maszyn, samochodów, budynków, powierzchni itp., na których możliwe jest teraz właściwe księgowanie kosztów rodzajowych. Przedstawiony hierarchiczny podział MPK stanowi teraz kluczo-

wą wiedzę dla menedżerów na temat posiadanych zasobów przedsiębiorstwa.

Wnioski

Po niespełna dwóch miesiącach od zakończenia procesu wdrożenia zasobowego rachunku kosztów menedżerowie firmy MK mogą podejmować pierwsze decyzje. Mając teraz przejrzystą ewidencję kosztów posiadanych zasobów przedsiębiorstwa, mogą sprawnie zarządzać poziomem i wykorzystaniem zasobów.

Zasobowy rachunek kosztów dał im również doskonałą możliwość wdrożenia całej koncepcji rachunku kosztów działań pozwalającej na przyczynowo-skutkową wycenę kosztów kluczowych procesów obsługi poszczególnych klientów i wytwarzania produktów przedsiębiorstwa. Dzięki ZRK menedżerowie firmy mogą teraz prowadzić ścisłą kontrolę kosztów na poziomie posiadanych zasobów – pozwalających na kalkulowanie jednostkowych stawek przerobu zasobów, a przez to lepsze zarządzanie potencjałem i kosztami zasobów. Mają zatem ogromne możliwości analityczne w zakresie analizy kosztów – z tytułu samej wielkości MPK reprezentujących poszczególne zasoby lub ich jednorodne grupy.

Zasobowy rachunek kosztów umożliwił również lepsze budżetowanie kosztów na poziomie

konkretnych zasobów, dzięki zasobowemu ujęciu i zrozumieniu podstawowej natury kosztów posiadanych zasobów. Dzięki ZRK menedżerowie wiedzą również, które zasoby wymagają znaczących nakładów związanych z ciągłą naprawą urządzeń, co może skutkować w podejmowaniu decyzji inwestycyjnych związanych np. z wymianą zasobów⁶.

Opisany wyżej rezultat wdrożenia zasobowego rachunku kosztów umożliwił przedsiębiorstwu MK wdrożenie koncepcji rachunku kosztów działań ABC/M (Activity Based Costing). Na tej podstawie możliwe było zdefiniowanie kluczowych procesów zachodzących w firmie oraz przyczynowo-skutkowa wycena tych procesów, poprzez odpowiednią alokację kosztów zasobów firmy. ■

OD REDAKCJI

W kolejnej części niniejszego cyklu (nr 12/2009) opiszemy następne etapy wdrożenia koncepcji rachunku kosztów działań, a więc to, w jaki sposób zostały zidentyfikowane główne procesy przedsiębiorstwa oraz w jaki sposób można wyceniać klientów oraz wytwarzane i sprzedawane produkty w przedsiębiorstwie MK.

⁶T.M. Zieliński, *Odkrywanie prawdy o zyskach: teoria i praktyka systemów ABC/M*, Akademia Menedżera, Poznań 2007, s. 91.

Prenumerata roczna najbardziej się opłaca!

**Zamów roczną prenumeratę
„Controllingu
i Rachunkowości Zarządczej”
– również numery archiwalne miesięcznika.**

Zadzwoń 0-801 626 666