

Krzysztof Konstantyn

Uniwersytet Szczeciński

**WPROWADZENIE RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ
W PRZEDSIĘBIORSTWACH
KOMUNIKACJI SAMOCHODOWEJ
– WYNIKI BADAŃ**

1. Wstęp

Polska po przystąpieniu do struktur Unii Europejskiej stała się uczestnikiem jednego wspólnego rynku. Wzrost mechanizacji i komputeryzacji zaczął odgrywać coraz większą rolę, a w związku z tym także koszty pośrednie. W przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej koszty pośrednie kształtują się na poziomie zbliżającym się do 50%. Celem artykułu jest zaprezentowanie procedur wdrożeniowych rachunku kosztów działań (*Activity-Based Costing – ABC*) w branży przedsiębiorstw komunikacji samochodowej, a także przedstawienie wyników badań przeprowadzonych w tej branży firm. Przeprowadzono badania ankietowe, w których ankiety rozesłano do 130 przedsiębiorstw¹, ale tylko 17 z nich odesłało prawidłowo wypełnione ankiety, dlatego wyniki badań będą dotyczyły tylko tej grupy firm. Ten niezbyt wysoki wynik badań w postaci 17 odesłanych ankiet można oceniać jako nieznaną zasad rachunku kosztów działań, dlatego autor tym bardziej proponuje wdrożenie tego modelu rachunku kosztów i pokazanie tym przedsiębiorstwom, jak może on funkcjonować, jeśli zdecydują się na jego implementację. Istotne jest również, że badane przedsiębiorstwa PKS wykazują zainteresowanie wdrożeniem koncepcji rachunku ABC. Celem badania była ocena funkcjonującego rachunku kosztów w nowych warunkach rynkowych oraz przydatności modelu rachunku ABC, a także przedstawienie znajomości jego zasad w przedsiębiorstwach PKS. Niestety, badane przedsiębiorstwa PKS nie wdrożyły rachunku kosztów działań, nie z przyczyn negatywnej oceny jego przydatności dla nich, ale właśnie z braku znajomości jego zasad.

¹ Badania zostały przeprowadzone na potrzeby rozprawy doktorskiej.

2. Definicje rachunku kosztów działań

Activity-Based Costing (ABC) jest jedną z najbardziej popularnych koncepcji rachunkowości zarządczej w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii i wielu innych krajach Zachodu. Pionierskie opracowania powstały w 1983 i 1984 r., ich twórcą był Amerykanin R.S. Kaplan. Jego ideę rozwinęło wielu światowej klasy przedstawicieli nauki rachunkowości [3, s. 184].

Rachunek kosztów działań (ABC) jest nowym systemem rachunku kosztów służącym do mierzenia kosztów specyficznych działań lub nowym krokiem w pracy przy produkcji produktów lub usług. Rachunek ABC różni się od tradycyjnych metod rachunków kosztów znacznie bardziej precyzyjnym opisywaniem przeciętnych kosztów. Koszty ogólne są w całości z łatwością przypisywane do specyficznych dochodowych działań, np. zajmowania wynajętego biura użytkowego, głównych sztabowych zarządzeń, wyposażenia obniżonej wartości i całej obsługi administracyjnej (zasoby ludzkie, księgowe) [1, s. 53]. Po raz kolejny można dostrzec powiązanie rachunku ABC z analizowaniem działań, ale tym razem dochodowych działań, dlatego również systemy rachunku kosztów działań zostały stworzone jako możliwe rozwiązanie tego, że systemy absorpcji kosztów nie mogą normalnie przyjąć marketingu, czyli wbrew studiom, które sugerują, że koszty marketingu mogą obejmować około 50% całkowitych kosztów wielu asortymentów. Fizyczne koszty dystrybucji mogą być głównym czynnikiem w wewnętrznych operacjach, na pomiarze występu i prawdopodobnie zapobiegając wprowadzeniu systemów dokładnie na czas (*just-in-time*). Stosowanie zasad rachunku kosztów działań w obserwacji kosztów marketingu do produktów sugeruje, że powinno się zaadaptować pewną liczbę możliwych nośników kosztów dla każdej puli działań [13, s. 113].

3. Wady rachunku kosztów funkcjonującego w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej

W przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej rozwinął się rachunek kosztów według miejsc powstawania kosztów z racji rozbudowanej struktury organizacyjnej, tzn. wielu stanowisk i działów. Miejsc powstawania kosztów można wyodrębnić tyle, ile występuje działów i stanowisk pracy. Zatem koszty występujące w tych firmach można bez problemu do nich przypisać. Można dzięki temu zorientować się, które miejsce powstania generuje najwięcej, a które najmniej kosztów. W przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej PKS koszty księguje się w układzie rodzajowym (zespół 4), a następnie przenosi się je na miejsca powstawania kosztów (zespół 5). Charakterystykę kosztów wydziałowych i ogólnego zarządu w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej przedstawiono w tab. 1.

Na przykład konto „Koszty wydziałowe i napraw taboru” jest rozliczane systematycznie, w ten sposób, że saldo tego konta jest przenoszone na konto „Koszty

działalności podstawowej”, czyli na konto „Koszty przewozu osób”, ale na koniec okresu obrachunkowego saldo tego konta jest przenoszone na konto „Koszt własny sprzedanych usług” (zespół 7) [6, s. 274].

Tabela 1. Charakterystyka kosztów wydziałowych i ogólnego zarządu w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej

Lp.	Koszty wydziałowe	Koszty ogólnego zarządu
1	Koszty wydziałowe przewozu osób	koszty administracyjno-gospodarcze
2	Koszty dzierżaw	koszty utrzymania i ochrony obiektów
3	Koszty obsługa i napraw taboru	koszty utrzymania magazynów
4	Koszty wydziałowe obsługa i napraw taboru	koszty utrzymania samochodu dyspozycyjnego
5	Koszty myjni	koszty utrzymania samochodów gospodarczych
6	Koszty utrzymania miejsc krótkotrwałego zakwaterowania	koszty kotłowni CO
7		koszty szkolenia
8		koszty przetwarzania danych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [5, s. 87].

Ustawa o rachunkowości [15] dopuszcza swobodne stosowanie polityki rachunkowości stosownie do potrzeb wewnętrznych firmy. Można zauważyć, że w firmach PKS koszty według miejsc powstania są bardzo rozbudowane. Również konta analityczne zostały stosownie rozbudowane i dostosowane do wielkości przedsiębiorstw, a także do operacji gospodarczych funkcjonujących w firmach transportowych [6, s. 274-275].

Przedsiębiorstwa komunikacji samochodowej mają rozbudowaną ewidencję syntetyczną i analityczną, a także dużo miejsc powstawania kosztów, co z jednej strony może świadczyć o rosnącym udziale kosztów pośrednich, a z drugiej może to być zasadniczą przyczyną wprowadzenia rachunku kosztów działań do tej branży przedsiębiorstw, ponieważ zostaną one zastąpione procesami i działaniami. Dlatego branża badanych przedsiębiorstw najbardziej odpowiada wdrożeniu w nich rachunku kosztów działań.

4. Opis etapów procesu badawczego

Pierwszym etapem było opracowanie i sporządzenie ankiety. Etap ten jest trudny, ponieważ wymaga od badacza znajomości branży i problemów, z jakimi się borykają przedsiębiorstwa komunikacji samochodowej. Istotne jest, że ankieta powinna być stosunkowo krótka, ponieważ gdyby była za długa i zawiła, mogłaby zniechęcać respondentów od jej wypełnienia, a zarazem musi zawierać wszystkie informacje, które są potrzebne do zbudowania modelu rachunku kosztów działań.

Drugi etap polega na doborze próby badawczej potrzebnej do budowy modelu rachunku kosztów działań dla przedsiębiorstw PKS. Autor postanowił objąć badaniem wszystkie przedsiębiorstwa komunikacji samochodowej na obszarze całego kraju.

Trzecim etapem było rozesłanie ankiet jednocześnie pocztą tradycyjną i elektroniczną, aby ułatwić respondentom ich szybkie i łatwe wypełnienie.

Na czwartym etapie dokonano wstępnej oceny otrzymanych ankiet, pod kątem ich przydatności dla przeprowadzenia badań i spośród nadesłanych ankiet wybrano 17. Ocena wstępna polegała także na ich segregacji pod kątem wielkości przedsiębiorstw i liczby zatrudnionych w nich pracowników. Ze wstępnych badań można wywnioskować, że są to przedsiębiorstwa średniej i dużej wielkości, bo zatrudniające najczęściej powyżej 250 pracowników.

Piąty etap polegał na szczegółowej analizie otrzymanych ankiet z uwzględnieniem analizy przyczynowo-skutkowej, a także metody dedukcji i indukcji. Jest to bardzo trudny etap, bo wymaga oceny funkcjonującego rachunku kosztów i jego ewidencji księgowej kosztów, zwłaszcza kont zespołu piątego, pod kątem jego przydatności do wdrożenia rachunku kosztów działań.

Szósty etap polegał już na budowie modelu rachunku kosztów działań dla branży przedsiębiorstw komunikacji samochodowej z wykorzystaniem analizy przyczynowo-skutkowej, a także metody dedukcji i indukcji. Jak wiadomo, model powinien być uniwersalny i dostosowany do całej branży przedsiębiorstw PKS i taki właśnie utworzono.

5. Koncepcja skonstruowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej

Rachunek kosztów działań polega na wyodrębnieniu:

- zasobów,
- nośników zasobów,
- procesów i działań,
- nośników kosztów działań.

Wyniki badań można podzielić na literaturowe i empiryczne. Dlatego jako pierwsze zostaną przedstawione wyniki literaturowe.

Pierwsza definicja zasobów (*resources*) została sformułowana przez J.A. Millera, którego zdaniem zasoby (*resources*) to jest to, „na co organizacje wydają pieniądze – księgowym zapisem wydatków są kategorie kosztów występujące w księdze głównej. Określenie zasób jest definiowane jako składnik ekonomiczny wykorzystywany lub zużywany w trakcie realizacji działań” [7, s. 43-44]. Można pokusić się również o sformułowanie zasobów w badanej branży. Posiadane zasoby i nośniki zasobów w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej przedstawia tab. 2.

W rachunku kosztów działań podstawową rolę odgrywają działania i procesy. Istnieje bardzo wiele definicji interpretujących te pojęcia, na uwagę zasługuje definicja G.K. Świdorskiej, według której działaniem określa się „zorganizowaną i celową pojedynczą operację lub częściej, pewien proces (czyli zespół ściśle powiązanych ze sobą czynności) zachodzący w przedsiębiorstwie, a przez to zużywający

Tabela 2. Posiadane zasoby i nośników zasobów w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej

Lp.	Zasoby	Nośniki zasobów
1	Zużycie materiałów	szt.; kg; m ²
2	Zużycie paliw	kg; tona; litr; dcm ³
3	Zużycie energii	kwh;
4	Zużycie ogumienia	szt.
5	Amortyzacja	m ²
6	Usługi obce	szt.
7	Usługi remontowe	szt.
8	Wynagrodzenia	przejechany km
9	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	szt.
10	Podatki i opłaty	pojemność silnika; szt.; liczba miejsc siedzących
11	Pozostałe koszty	szt.

Źródło: [6, s. 277].

określona część zasobów przedsiębiorstwa. Działanie jest więc jednostką pracy wykonywanej w przedsiębiorstwie. Aby działanie mogło być obiektem kontroli kosztów, powinno charakteryzować się powtarzalnością oraz kompletnością, czyli powinno prowadzić do określonego wyniku” [11, s. 99]. Zatem proces jest zbudowany z wielu działań. „Działanie może zostać określone jako jednostka pracy w organizacji, wymagająca użytkowania zasobów” [10, s. 280]. „Działania mogą się także odnosić wprost do określonych wyrobów, mogą również dotyczyć całej jednostki gospodarczej” [12, s. 203]. Aby zdefiniować indywidualne działanie, estymator kosztów musi zachować równowagę potrzebną do określenia ilości czasu dostępnego, by przygotować właściwą ocenę. Estymator może być w stanie rozwinąć niezmiernie dokładny kosztorys przez definiowanie mniejszych działań, jednakże to ilość czasu wymagała przygotowania oceny ABC, ponieważ każde z tych działań nie może usprawiedliwić ich zwiększonej dokładności. Suma oceny kosztu projektu może być wystarczająco dokładna, jeśli użyje się 10 działań zamiast 15. Jednocześnie godna zaufania informacja o kosztach nie może być dostępna, jeśli kategorie działań są zbyt ogólne. Odkąd działanie jest podstawą dla tej oceny, jest bardzo ważne, by działania wybierać z należyłą starannością [16].

Z kolei J.A. Miller określa nośnik kosztów działań jako miarę częstotliwości i wielkości zapotrzebowania na działania generowane przez obiekty kosztów [7, s. 46-47]. R.S. Kaplan i R. Cooper nośniki kosztów działań interpretują jako „główną innowacją systemu rachunku kosztów działań, ale są również odnotowywane najbardziej kosztowne aspekty systemu ABC. Ale w wybieraniu i produkowaniu nośników kosztów działań dla takiego systemu, rzeczywistość trwa” [11, s. 99]. Należy się pokusić o wyodrębnienie nośników kosztów działań w badanej branży. Jest to procedura bardzo trudna. Istnieje także trudność ich pomiaru.

Ważną rolę w rachunku kosztów działań odgrywają nośniki kosztów i ich wyodrębnianie, ponieważ wtedy należy się kierować zasadą ich optymalnej ilości, bo

jak się okazuje, może to utrudnić również rozliczanie kosztów za ich pomocą, a także może wystąpić sytuacja, iż koszt ich pozyskania może przewyższyć ewentualne oszczędności z ich zastosowania.

Rozliczanie procesów i działań na jednostkę produktu to już końcowy etap rachunku kosztów działań, który należy zaprezentować. Na przykład **R. Piechota** wskazuje sześć etapów rozliczania kosztów procesów:

- zgromadzenie informacji o kosztach,
- identyfikacja głównych działań,
- opracowanie macierzy zależności: zasoby–działania (ZDZ),
- wycena działań,
- opracowanie macierzy zależności: działania–produkty (ZPZ),
- określenie jednostkowych kosztów produktów [9, s. 88-92].

Aby móc przedstawić ten proces rozliczania kosztów, w celu jego uproszczenia wybiera się tylko kilka procesów, działań i nośników kosztów. Dwa pierwsze etapy przedstawione przez R. Piechotę zostały już pokazane. Przykładową macierz zależności zasoby–działania (ZDZ) dla przedsiębiorstwa PKS przedstawia tab. 3.

Tabela 3. Przykładowa macierz zależności: zasoby–działania (ZDZ) dla przedsiębiorstwa PKS

Działania	Zasoby										
	zużycie materiałów	zużycie paliw	zużycie energii	zużycie ogumienia	amortyzacja	usługi obce	usługi remontowe	wynagrodzenia	ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	podatki i opłaty	pozostałe koszty
Zakup materiałów (części do samochodów)	X										X
Dostawy paliw płynnych do		X								X	X
Załadunek towaru				X		X	X	X	X	X	X

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2, s. 14].

Wycena działań obejmuje wszystkie czynności, których celem jest przyporządkowanie każdemu zidentyfikowanemu działaniu kosztów pośrednich. W ten sposób powstają pule kosztów działań. W celu wyznaczenia pul kosztów działań wykorzystuje się następującą formułę obliczeniową [9, s. 90]:

$$CKD(i) = \sum_{j=1}^M K(j) \times KDZ(ij),$$

gdzie: $CKD(i)$ – całkowity koszt i -tego działania;

$KZD(ij)$ – stopień zużycia j -tego działania przez i -te działanie, określony w macierzy ZDZ;

$K(j)$ – zużycie j -tego zasobu (kosztu według rodzaju);

M – liczba kategorii zasobów (kosztów według rodzaju).

Przykładową macierz zależności działania–produkty (ZPZ) dla przedsiębiorstw PKS przedstawia tab. 4.

Tabela 4. Przykładowa macierz zależności: działania–produkty (ZPZ) dla przedsiębiorstw PKS

Produkty	Działania														
	zakup materiałów (części do samochodów)	dostawy paliw płynnych do pojazdów służbowych	załadunek towaru	wyładunek towaru	kontrola zapasów	przeglądy pojazdów	awarie pojazdów	naprawa pojazdów transportowych	fakturowanie	obsługa posprzedażna	negocjacje kontraktów	wyjazd w delegacje pracowników zarządu	sporządzanie dokumentacji księgowych	ogrzewanie pomieszczeń biurowych	sprzątanie pomieszczeń
Kurs A															
Kurs B															
Kurs C															

Źródło: [6, s. 277].

Ustalenie kosztów jednostkowych produktów wymaga obliczenia stawki kosztów określonych działań i kosztów działań obciążających poszczególne rodzaje produktów. W celu obliczenia stawki kosztów każdego z wyodrębnionych działań należy podzielić przez liczbę jednostek nośnika kosztów każdego działania [14, s. 336].

Druga grupa wyników badań to wyniki *stricte* empiryczne.

Wyniki badań w zakresie procesów i działań w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej przedstawia tab. 5.

Przykład nośników kosztów działań przyporządkowanych do procesów i działań w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej przedstawia tab. 6.

Duża grupa badanych przedsiębiorstw udzieliła pozytywnej odpowiedzi na pytanie, czy ich zdaniem struktura organizacyjna odpowiada wprowadzeniu rachunku kosztów działań. Natomiast negatywnych odpowiedzi na to pytanie nie uzyskano, co należy odnotować jako zjawisko pozytywne i pożądane. Zatem zdaniem tych firm wdrożenie rachunku kosztów działań jest celowe.

Tabela 5. Wyniki badań w zakresie procesów i działań w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej

Procesy	Działania	Liczba udzielonych odpowiedzi
Gospodarka materiałowa	zakup materiałów (części do samochodów)	3
	dostawy paliw płynnych do pojazdów służbowych	2
	załadunek towaru	1
	wyładunek towaru	1
	kontrola zapasów	2
Okołoprodukcyjne (działania okołoprodukcyjne)	przeeglądy pojazdów	2
	awarie pojazdów	1
	naprawa pojazdów transportowych	3
Zbyt	fakturowanie	1
	obsługa posprzedażna	1
	negocjacje kontraktów	1
Ogólnego zarządu (kierowniczego i pomocniczego)	wyjazd w delegacje pracowników zarządu	2
	sporządzanie dokumentacji księgowych	3
	ogrzewanie pomieszczeń biurowych	2
	sprzątanie pomieszczeń	1

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników z przeprowadzonych badań.

W wyniku przeprowadzonych badań w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej w zakresie zbudowania modelu rachunku kosztów działań, należy określić, które konkretnie działania i nośniki kosztów działań mogłyby wejść do niego, najbardziej oddają istotę i charakter świadczonych usług transportowych. Przedstawiono je w tab. 7.

Na końcu procesu badawczego należałoby przedstawić wnioski z badań. Można skonstatować, że badane przedsiębiorstwa niestety nie znają zasad funkcjonowania rachunku kosztów działań. Można to tłumaczyć obawami psychologicznymi, które zawsze występują w stosunku do rzeczy nowych i nieznanymi. Dlatego najważniejsze było właśnie zbudowanie modelu rachunku kosztów działań dla całej branży przedsiębiorstw komunikacji samochodowej. Badania wykazały, że ten model może pomóc zrewolucjonizować działalność badanej branży przedsiębiorstw.

Tabela 6. Wyniki badań na temat zastosowanych nośników kosztów działań w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej

Działania	Nośniki kosztów działań	Liczba udzielonych odpowiedzi
Proces gospodarki materiałowej (logistyka)		
Zakup materiałów (części do samochodów);	liczba zakupionych części do samochodów	1
	liczba przyjętych części do magazynu	4
Dostawy paliw płynnych do pojazdów służbowych	liczba dostaw paliw płynnych	3
	czas dostaw paliw płynnych	1
Załadunek materiałów	ilość załadowanych materiałów	1
	liczba ton załadowanych	3
	czas załadunku	1
Wyladunek materiałów	liczba wyladowanych materiałów	2
	czas wyladowanych materiałów	2
Kontrola zapasów	liczba przeprowadzonych kontroli zapasów	2
	ilość rozchodów zapasów z magazynu	3
Proces okolo produkcyjny		
Przeglądy pojazdów	liczba przeprowadzonych przeglądów pojazdów	3
	liczba stwierdzonych wad	2
Awarie pojazdów	czas usunięcia awarii	3
	czas odstawienia autobusu do punktu serwisowego	1
Naprawa pojazdów transportowych	liczba napraw	2
	czas napraw	3
Proces zbytu		
Fakturowanie	liczba wystawionych faktur	3
	czas wystawionych faktur	1
Obsługa posprzedażna	liczba wysłanych reklam	2
	liczba przeprowadzonych rozmów z klientami	2
	liczba skarg od klientów	2
	liczba skarg od pracowników	1
	liczba reklamacji	2
Negocjacje kontraktów	liczba wynegocjowanych kontraktów	3
	czas negocjacji kontraktów	1
Proces zarządczy		
Wyjazd w delegacje pracowników zarządu	liczba wyjazdów w delegacje	2
	liczba podpisanych delegacji	3
	liczba przejechanych kilometrów	2
Sporządzanie dokumentacji księgowych	liczba dokumentów – faktur	4
	liczba dokumentów – dowodów wewnętrznych	2
Ogrzewanie pomieszczeń biurowych	liczba kilowatogodzin (kwh);	3
	liczba ton pary wodnej	1
	liczba metrów sześciennych pary wodnej	1
	liczba metrów sześciennych gazu	3
	liczba ton węgla, koksu	1
	powierzchnia kubaturowa pomieszczeń biurowych	3
	moc zainstalowanych urządzeń	2
Sprzątanie pomieszczeń	liczba posprzątaných pomieszczeń	2
	powierzchnia posprzątaných pomieszczeń	4

Źródło: opracowanie własne; na podstawie wyników z przeprowadzonych badań.

Tabela 7. Procesy i działania oraz nośniki kosztów działań, które wejdą do modelu rachunku kosztów działań dla branży przedsiębiorstw PKS

Działania	Nośniki kosztów działań	Liczba udzielonych odpowiedzi
Proces gospodarki materiałowej (logistyka)		
Zakup materiałów (części do samochodów)	liczba przyjętych części do magazynu	4
Dostawy paliw płynnych do pojazdów służbowych	liczba dostaw paliw płynnych	3
Załadunek materiałów	liczba ton załadowanych	3
Wyładunek materiałów	liczba wyładowanych materiałów	2
Kontrola zapasów	ilość rozchodów zapasów z magazynu	3
Proces okolo produkcyjny		
Przeglądy pojazdów	liczba przeprowadzonych przeglądów pojazdów	3
Awarie pojazdów	czas usunięcia awarii	3
Naprawa pojazdów transportowych	czas napraw	3
Proces zbytu		
Fakturowanie	liczba wystawionych faktur	3
Obsługa posprzedażna	liczba reklamacji	2
Negocjacje kontraktów	liczba wynegocjowanych kontraktów	3
Proces zarządczy		
Wyjazd w delegację pracowników zarządu	liczba podpisanych delegacji	3
Sporządzanie dokumentacji księgowych	liczba dokumentów – faktur	4
Ogrzewanie pomieszczeń biurowych	liczba kilowatogodzin (kWh)	3
	liczba metrów sześciennych gazu	3
Sprzątanie pomieszczeń	powierzchnia posprzątanym pomieszczeń	4

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników z przeprowadzonych badań.

6. Wnioski

Rachunek kosztów pełnych nie odgrywa już takiej roli jak dawniej, m.in. ze względu na wzrost kosztów pośrednich. Dziś zaistniała potrzeba dokładniejszej analizy kosztów pośrednich, ponieważ nie wystarczy, jak dawniej, obniżenie wielkości produkcji, aby zmniejszyć koszty. W niniejszym referacie zaprezentowano wyniki badań, które dowodzą, że rachunek kosztów działań może odegrać bardzo ważną rolę w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej. Rachunek kosztów działań może spowodować, że koszty pośrednie będą z większą precyzją przypisywane za pomocą wyodrębnionych procesów i działań do świadczonych usług transportowych, co pomoże określić, które z nich są bardziej rentowne, a także umożliwi optymalizację kosztów pośrednich.

Literatura

- [1] Basics: Activity-Based Costing, Value Analysis, and Work Flow Charting, <http://books.google.com/books?vid>.
- [2] Czubakowska K., *Rachunek ABC w przykładzie liczbowym a systemy informatyczne*, [w:] *Controlling i audyt wewnętrzny w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2005.

-
- [3] Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2001.
- [4] Kaplan R.S., Cooper R., *Cost & effect*, 1998, <http://books.google.com/books?vid>.
- [5] Konstantyn K., *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie komunikacji samochodowej*, [w:] *Rachunkowość w małych i średnich przedsiębiorstwach (problemy ewidencyjne) część I*, red. K. Czubakowska, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2006.
- [6] Konstantyn K., *Wprowadzenie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie komunikacji samochodowej*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1174, AE, Wrocław 2007.
- [7] Miller J.A., *Zarządzanie kosztami działań. Finanse i przedsiębiorstwo*, Arthur Andersen, Warszawa 2000.
- [8] *Not Available, Whole Life Costing for Water Distribution Network Management*, 2003, <http://books.google.com/books?vid>.
- [9] Piechota R., *Projektowanie rachunku kosztów działań. Activity Based Costing*, Difin, Warszawa 2005.
- [10] Piosik A., *Zasady rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- [11] *Rachunkowość zarządcza. ABC rachunkowości dla menedżera*, red. G.K. Świdarska, Poltext, Warszawa 1997.
- [12] Rumniak P., *Rachunek kosztów działań (ABC)*, [w:] *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów*, red. D. Sołtys, AE, Wrocław 2003.
- [13] Smith M., *Performance measurement & management: a strategic approach to management accounting*, 2005, s. 113, <http://books.google.com/books?vid>.
- [14] Wnuk-Pel T., *Zarządzanie rentownością. Budżetowanie i kontrola Activity Based Costing/Management*, Difin, Warszawa 2006.
- [15] Ustawa z 29.09.1994 o rachunkowości, DzU 2002 nr 76, poz. 694.
- [16] www.ABB/Chapter5_ActivityBasedCosting.htm.

CONCEPTION OF INTRODUCTION OF ACTIVITY BASED COSTING IN ENTERPRISES OF CAR TRANSPORTS – RESULTS OF RESEARCH

Summary

Nowadays we need the more exact analysis of indirect costs than the traditional one that concentrated mainly on direct costs of a company. The paper presents research results that prove the importance of activity based costing for enterprises of car transport.