

**Karolina Rybicka**

Politechnika Częstochowska

---

## WYKORZYSTANIE RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ W PRZEDSIĘBIORSTWIE PRODUKCYJNYM

---

**Streszczenie:** W opracowaniu został zaprezentowany system rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej. W odróżnieniu od tradycyjnych systemów rachunku kosztów pozwala on rzetelnie i dokładnie określić wielkość kosztów pośrednich przypadających na dany wyrób jednostki.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów działań, rachunek kosztów ABC, instrumenty zarządzania.

### 1. Wstęp

Rachunek kosztów to proces identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentacji oraz interpretowania informacji o kosztach dla dokonywania ocen i podejmowania decyzji przez użytkowników tych informacji. Cechą nowoczesnych systemów rachunku kosztów jest ich elastyczność, umożliwiająca wielowariantowe analizy oraz ciągle dostosowanie modelu kosztowego przedsiębiorstwa do zmian w otoczeniu i potrzeb zarządzających. Wraz ze wzrostem konkurencji zarządzający potrzebują coraz to lepszych informacji o kosztach wykorzystywanych zasobów, procesów, działań, obecnych i przyszłych produktów, projektów badawczych, stanowisk pracy czy jednostek organizacyjnych [Świdarska 2003, s. 147; Sołtys 2003, s. 134; Rybicka 2004].

Rachunek kosztów do celów zarządzania powinien dostarczać informacji o spodziewanym wpływie wyboru określonej opcji działania na poziom i strukturę kosztów. Z racji tego, że podejmowanie decyzji dotyczy często nieistniejących jeszcze produktów lub sposobów obsługi klienta, planowanie kosztów musi się odbywać „od zera”. Sporządzenie takich informacji powinno być domeną służb niezwiązanych bezpośrednio ze sprawozdawczością zewnętrzną przedsiębiorstwa. Analizy kosztów działań, które pokazują średnio- i długookresowe zjawiska kosztowe, powinny być dokonywane okresowo, np. rocznie, półrocznie, a nie na bieżąco. Pamiętać trzeba także, że kalkulację należy przeprowadzić poza księgami rachunkowymi, aby nie zniekształcić rachunku procedurami zamknięcia okresu sprawozdawczego.

Istnieje znaczna różnica między funkcjami wewnętrznej kontroli operacyjnej i zewnętrznej sprawozdawczości finansowej a funkcją rachunku kosztów działań,

którego zadaniem jest dostarczenie informacji na potrzeby podejmowania decyzji. Kontrola operacyjna dostarcza bieżących danych o rzeczywistych kosztach oraz rzeczywistych wielkościach niefinansowych, takich jak czas, jakość. Sprawozdawczość finansowa natomiast przedstawia dane historyczne w formie sprawozdań skierowanych do anonimowego odbiorcy zewnętrznego i jako taka podlega uregulowaniom prawnym i ogólnie przyjętym zasadom rachunkowości.

## 2. Istota rachunku kosztów działań

Koncepcja rachunku kosztów działań (*Activity Based Costing* – ABC) została opracowana przez dwóch Amerykanów: R. Coopera i R. Kaplana. Stopniowo koncepcja ABC upowszechniała się, z pewnymi modyfikacjami, również w Europie. W Niemczech odpowiednikiem rachunku kosztów działań jest rachunek kosztów procesów (*Prozeßkostenrechnung*), zaproponowany przez P. Horvatha i R. Mayera. W Stanach Zjednoczonych *Activity Based Costing* powstawał pod wpływem niedostatków amerykańskiej rachunkowości w sferze działalności podstawowej (produkcji), natomiast niemiecki *Prozeßkostenrechnung* zmierzał do rozwiązania problemów związanych z rozliczaniem kosztów sfery zarządzania i sprzedaży. Rachunek kosztów procesów to całościowa koncepcja podejścia do obserwacji, ewidencji i rozliczania wspólnych kosztów stałych [Januszewski 2005, s. 35].

Rachunek kosztów działań może stworzyć zintegrowany system z innymi systemami informacyjnymi. Jednak pełne zespolenie tych trzech systemów może przynieść dla zarządzania przedsiębiorstwem szereg niepożądanych skutków, wynikających głównie ze zdominowania takiego zintegrowanego układu przez sprawozdawczość zewnętrzną, czyli system regulowany prawem i normami środowiskowymi, z istoty konserwatywny i abstrahujący od wewnętrznych potrzeb przedsiębiorstwa.

Zapewnienie sprawnego i efektywnego sterowania na wyższych i średnich szczeblach zarządzania, a więc sprawowania operacyjnej kontroli kierowniczej w przedsiębiorstwie, wymaga odpowiedniej informacji o rodzajach, ilościach, jakości i efektywności, w tym kosztów wykonanych zadań. Realizacja tego celu jest możliwa przy wykorzystaniu rachunku kosztów działań. Rachunek ten polega na pomiarze, ewidencji i grupowaniu kosztów według działań dotyczących wytworzenia i sprzedaży produktów.

Rachunek kosztów działań to podstawa każdej metody zarządzania opartej na analizie działań. Rachunek ten jest bardzo pomocny w planowaniu i kontroli kosztów, ponieważ daje rozpoznanie poziomu i zmian kosztów według czynników je powodujących, które z kolei wynikają ze szczegółowej analizy wyróżnionych działań. Zastosowanie tego rachunku pozwala na dostosowanie się przedsiębiorstwa do zmieniającego się konkurencyjnego otoczenia poprzez wyciąganie wniosków ze zdiagnozowanych odstępstw od wzorcowych działań [Buk 2006, s. 124–125].

W kalkulacji kosztów wytworzenia i kosztów jednostkowych bardzo pomocny jest rachunek kosztów w układzie kalkulacyjnym; z wyjątkiem tych kosztów, które są pochodnymi innych, a należą do nich koszty pośrednie. Ta luka zostaje wypełniona przez rachunek kosztów działań. Generalną zasadą jest wyróżnienie tylko podstawowych, istotnych w przedsiębiorstwie działań, ponieważ tworzenie nadmiaru informacji wykorzystywanych niewłaściwie rodzi tylko niepotrzebne koszty.

Stosowanie rachunków kosztów działań umożliwia ustalenie nie tylko kosztu procesu czy działania, ale także kosztu jednostkowego produktu. Rachunek ten ma więc cechy rachunku pełnego.

W planowaniu i kontroli kosztów z wykorzystaniem rachunku kosztów działań główna uwaga powinna być skupiona na zarządzaniu wykorzystywanymi zasobami przedsiębiorstwa w trakcie przebiegu działań podstawowych i pomocniczych. ABC to w zasadzie rachunek zużycia zasobów, a dokładniej rachunek wykorzystania zdolności produkcyjnych zasobów. Pozwala ona na lepszą jakość planowania i kontroli niż wykorzystanie rachunku kosztów zmiennych i stałych, ponieważ uwzględnia kształtowanie się kosztów zmiennych i stałych na poziomie działań, a ponadto pozwala na analizę stałych skokowych.

Mówiąc o zarządzaniu kosztami działań, należy dokonać podstawowego podziału zasobów na:

- elastyczne – nabywane przez przedsiębiorstwo systematycznie, w sposób ciągły, w miarę zapotrzebowania. Koszty te zależą głównie od wielkości ich zużycia;
- zaangażowane – zwane inaczej sztywnymi, są nabywane w sposób nieciągły, ich wielkość nie jest dopasowana do bieżącego zapotrzebowania; koszty związane z tymi zasobami nie są zależne od stopnia ich zużycia.

Planowania i kontroli wykorzystania zasobów dokonuje się odpowiednio do zhierarchizowanych działań w przedsiębiorstwie, m.in.: jednostki produktu, serii produktów, rodziny produktów, całego przedsiębiorstwa. Monitorowanie wykorzystania zasobów zaangażowanych pozwala ocenić dopasowanie ilości i jakości zasobów do potrzeb przedsiębiorstwa, a także na rozpoznanie przyczyn niewykorzystania zasobów.

Zasadniczymi korzyściami płynącymi z zastosowania rachunku kosztów działań z punktu widzenia planowania i kontroli są:

- rozpoznanie działań pod względem tworzenia przez nie wartości wytwarzania produktów, a więc ułatwienie opracowania planu strategicznego firmy zapewniającego zwiększenie efektywności łańcucha wartości przedsiębiorstwa;
- dysponowanie danymi o rzeczywistych kosztach poszczególnych działań, co pozwala na utworzenie ambitnych planów proefektywnościowych i prokonkurencyjnych. Poza tym na tej podstawie można optymalizować poszczególne procesy i funkcje przedsiębiorstwa;
- uzyskanie bardziej prawdziwej i rzetelnej informacji o przyczynach i obiektach kosztowych, a co za tym idzie możliwość przygotowania skonkretyzowanych, realnych, szczegółowych planów i budżetów kosztów;

- uzyskanie informacji o rzeczywistych kosztach wytwarzania poszczególnych produktów, zwłaszcza gdy są one zróżnicowane;
- ułatwienie analizy kosztów czy wykonania budżetów ze względu na zgrupowanie kosztów homogenicznych, posiadanie dobrej podstawy informacyjnej do długoterminowego zarządzania kosztami;
- posiadanie dobrej bazy informacji kosztowej, ułatwiającej przeprowadzenie różnego rodzaju rachunków ekonomicznych i podejmowanie na tej podstawie optymalnej decyzji;
- zapewnienie bardziej poprawnej oceny rentowności sprzedawanych produktów i opłacalności sprzedaży poszczególnym grupom klientów;
- ułatwienie kontroli wykonania zadań przez jednostki odpowiedzialne za poszczególne działania – centra działań;
- optymalizacja wielu procesów pod względem powodowanych przez nie relacji między nakładami i korzyściami m.in. dzięki podejmowaniu, na podstawie informacji udostępnionych przez ABC, analizy portfelowej, controllingu procesów, analizy wartości itp. [Buk 2006, s. 131; Narzuć i in. 2008, s. 222].

Eksponując walory użytkowe metody ABC, postrzega się w niej instrumenty oceny wewnątrzzakładowych procesów, a także docenia się jej przydatność w ustalaniu rozmiarów majątku mogącego znaleźć efektywne wykorzystanie w programach gospodarczych przedsiębiorstw.

Raport kosztów produktu w rachunku kosztów działań obejmuje listę zapotrzebowania materiałowego oraz listę zapotrzebowania na działania przez określone produkty. Dokumentem źródłowym kosztów materiałów zużytych przez produkt jest lista zapotrzebowania materiałowego. Podstawowym źródłem informacji o działaniach niezbędnych do realizacji każdego z produktów lub zleceń jest specjalny raport nazywany listą zapotrzebowania na działania. W liście zapotrzebowania na działania są opisane dla poszczególnych produktów lub zleceń: sekwencja działań podejmowanych w celu realizacji produktu, kwantytatywnie opisane zużycie poszczególnych działań, koszty działań zużywanych przez produkty oraz koszty poszczególnych działań na jednostkę produktu. W odróżnieniu od tradycyjnego raportu występującego w kalkulacji wielostopniowej lub doliczeniowej, w liście zapotrzebowania na działania nie ma zagregowanych zazwyczaj kosztów pośrednich. Zamiast tej pozycji znajdują się działania oraz nośniki i koszty działań.

Najczęściej w firmach ma się do czynienia z produkcją w toku, co oznacza, że działania realizowane w procesie produkcji są związane nie tylko z wytworzeniem wyrobów gotowych, lecz również z zakończeniem produkcji w toku z początku okresu oraz rozpoczęciem produkcji w toku będącej w remanencie końcowym. W rachunku kosztów działań wielkość poszczególnych grup kosztów jest przeliczana na jednostki ekwiwalentne.

Raport produkcji w przypadku produkcji w toku obejmuje ustalenie wielkości dla poszczególnych materiałów i działań na poziomie jednostki produktu oraz na poziomie serii. Raport ten ma również za zadanie obejmowanie rozliczenia kosztów materiałów i działań [Piosik 2006, s. 288].

Analiza współzależności procesów i działań niezbędna do skonstruowania modelu ABC jest niewyczerpanym źródłem informacji o zaangażowaniu zasobów zarówno tych przeciążonych, jak i tych wykorzystanych w niewielkim zakresie oraz mnogości działań tych koniecznych i zbędnych, wykonywanych w poszczególnych fazach procesów realizowanych w przedsiębiorstwie na rzecz produktów i klientów. Już samo utworzenie modelu dostarcza menedżerom informacji, które są wykorzystywane do uniknięcia zbędnych działań, reorganizacji i uproszczenia procesów funkcjonujących w przedsiębiorstwie [Witkowski 2007, s. 1; Śliwiński 2008, s. 14–18].

Wyniki analizy ABC w odniesieniu do asortymentu produkcji wytwarzanego w przedsiębiorstwie pozwalają na wskazanie produktów rentownych oraz nierentownych. Znane jest również zapotrzebowanie na działania ze strony poszczególnych asortymentów. Na wysokość kosztu związanego z wyprodukowaniem oferowanego asortymentu produkcji znaczny wpływ mają koszty dostaw, koszty magazynowania oraz koszty działań wykonywanych w trakcie procesu produkcyjnego. Wyniki analizy z wykorzystaniem metody ABC pozwalają na wyspecyfikowanie asortymentów charakteryzujących się przewagą kosztów nad uzyskiwaną marżą. Rozpoznanie procesów prowadzących do wytworzenia nierentownych produktów oraz określenie najbardziej kosztochłonnych czynności pozwala na zdefiniowanie kierunku poprawienia rentowności produkcji. Menedżerowie mogą wówczas realizować liczne działania korygujące. Mogą m.in.: ponownie ustalić cenę produktów, wyeliminować produkty, zainwestować w elastyczne technologie, zastąpić produkty substytutami, przeprojektować produkty, udoskonalić procesy produkcyjne, zmienić politykę i strategię działania [Kaplan, Cooper 2000, s. 256–257]. Eliminacja nierentownych produktów z oferty przedsiębiorstwa, przy posiadaniu wolnych mocy produkcyjnych, powinna być realizowana wyłącznie po wykorzystaniu wszystkich możliwości poprawy ich rentowności. W innym przypadku spowoduje to nieuchronny wzrost kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych.

Płynąca z modelu informacja o zyskowności klienta powoduje różne decyzje w zależności od tego, czy wyniki modelu ABC zakwalifikują klienta do grupy klientów rentownych, działających na granicy rentowności czy zdecydowanie nierentownych. Klienci rentowni, dostarczający wysokiej marży przy relatywnie niskim poziomie wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa, powinni być w szczególności obserwowani i chronieni przed przejściem do innego dostawcy. Posiadając informacje o ich rzeczywistej rentowności, można odpierać próby przejęcia ich przez konkurentów, oferując im lepsze warunki współpracy, pozostawiając ich w rentownej strefie.

Analiza klientów pozostających na granicy rentowności oraz nierentownych powinna dostarczać informacji o możliwościach przesunięcia ich do strefy rentowności m.in. przez ponowne ustalenie ceny usług na podstawie rzeczywistych kosztów obsługi nietypowych zleceń i zamówień oraz przez wynegocjowanie korzystnych dla obu stron warunków współpracy, obniżając koszty dla konstruktywnie nastawionych klientów.

### 3. Wprowadzenie rachunku kosztów działań – ABC w celu poprawienia zarządzania spółką

Spółka X sporządza rachunek kosztów działań ABC, ponieważ tradycyjny rachunek kosztów okazał się za mało precyzyjny. Przed wprowadzeniem tego narzędzia rachunkowości zarządczej zebrano w spółce istotne informacje do ustalenia sposobu alokacji kosztów zasobów na działania. Było to ważne zadanie, ponieważ od jakości jego realizacji zależała jakość wniosków oraz zaleceń formułowanych na podstawie ich analizy – jakość procedur rozliczeniowych przeprowadzonych w odniesieniu do kosztów działań. Rachunek kosztów działań to jeden z instrumentów zarządzania, mający na celu dostarczenie szczegółowych informacji o kosztach pośrednich ponoszonych na wytworzenie dwóch produktów: produktu A do samochodów osobowych oraz produktu B do samochodów ciężarowych. Dane finansowe dotyczące produkcji w badanej jednostce są przedstawione w tab. 1 i 2.

**Tabela 1.** Dane spółki zarejestrowane w systemie informacyjnym badanego przedsiębiorstwa (zł)

Wyszczególnienie	Wyroby		Razem
	Wyrób (A)	Wyrób (B)	
Wielkość produkcji w sztukach	792 000,00	408 000,00	–
Koszty materiałów bezpośrednich	334 410 000,00	501 615 000,00	836 025 000,00
Koszty płac bezpośrednich	48 000 000,00	72 000 000,00	120 000 000,00
Koszty pośrednie wytworzenia	192 736 000,00	289 104 000,00	481 840 000,00
Roboczogodziny bezpośrednie (rh) na jednostkę i ogółem	10,00 7 920 000,00	18,00 7 344 000,00	– 15 264 000,00
Maszynogodziny (mh) na jednostkę i ogółem	24,00 19 008 000,00	30,00 12 240 000,00	– 31 248 000,00
Liczba dostaw materiałów	300,00	200,00	500,00
Liczba serii	5 760,00	1 920,00	7 680,00
Czas kontroli w godzinach	5 760,00	5 760,00	11 520,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółki X.

**Tabela 2.** Koszty bezpośrednie wytworzenia

Koszty bezpośrednie wytworzenia (zł):	
Dostawa materiałów	450 000,00
Techniczne przygotowanie maszyn do produkcji	4 800 000,00
Utrzymanie maszyn i urządzeń w ruchu	455 700 000,00
Kontrola jakości	360 000,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółki X.



Kalkulacja doliczeniowa jest punktem wyjścia do sporządzenia rachunku kosztów działań. Spółka przeprowadza obliczenie kosztów produktu dla wyrobu A oraz dla wyrobu B. Za podstawę rozliczenia kosztów pośrednich przyjmowana jest kwota płac bezpośrednich z narzutami. Wyniki kalkulacji kosztów wytworzenia wyrobów gotowych A i wyrobów gotowych B przeprowadzonej metodą tradycyjną są przedstawione w tab. 3.

**Tabela 3.** Kalkulacja doliczeniowa (zł)

Pozycje kalkulacyjne	Wyrób (A)		Wyrób (B)	
	792 000,00		408 000,00	
	Koszt wytworzenia asortymentu ogółem	Koszt jednostkowy A	Koszt wytworzenia asortymentu ogółem	Koszt jednostkowy B
Materiały bezpośrednie	66 882 000,00	84,45	501 615 000,00	1 229,45
Płace bezpośrednie	48 000 000,00	60,61	72 000 000,00	176,47
Wskaźnik kosztów pośrednich (%)				
401,53				
Koszty pośrednie wytworzenia	192 736 000,00	243,35	289 104 000,00	708,59
Techniczny koszt wytworzenia	307 618 000,00	388,41	862 719 000,00	2 114,51

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółki X.

Kalkulacja kosztów działań przebiega w przedsiębiorstwie dwuetapowo. Po pierwsze koszty zużywanych zasobów są przypisywane do działań za pomocą nośników kosztów zasobów: liczba przepracowanych godzin niezbędnych do wykonania działania, zużycie materiałów bezpośrednich na działanie, czas pracy maszyn i urządzeń zaangażowanych przy wykonywaniu działania. Następnie przypisane do działań koszty rozliczane są na produkty za pomocą nośników kosztów działań. W wyniku analizy wyodrębniono wszystkie istotne działania, które mają miejsce w jednostce. Należą do nich: dostawa materiałów i surowców, gdzie nośnikiem działania jest liczba dostaw materiałowych.

Spółka musi zapewnić sobie ciągłość dostaw, gdyż jakiegokolwiek opóźnienie w dostawie automatycznie powoduje opóźnienia w realizacji zamówień, a to się wiąże z karami umownymi i utratą miana solidnej firmy. Kolejnym istotnym działaniem jest techniczne przygotowanie maszyn do procesu produkcyjnego, z nośnikiem kosztów działań, jakim jest liczba serii produkcyjnych. Musi być zachowana ciągłość pracy, dlatego bardzo ważne jest, by wszystkie środki trwałe wykorzystywane do procesu produkcyjnego były niezawodne. Utrzymanie maszyn i urządzeń w ruchu jest niezbędne, aby proces produkcyjny nie uległ wstrzymaniu (nośnikiem kosztów działań będą tu maszynogodziny), ważnym działaniem jest również kontrola

**Tabela 4.** Stawki centrów kosztów

Obliczenie stawki centrów kosztów spółki X (zł)				
Centra działań	Suma kosztów działań	Jednostka miary działania	Wielkość działania ogółem	Stawka kosztów działania
Dostawa materiałów	450 000,00	liczba dostaw	500,00	900,00
Techniczne przygotowanie maszyn	4 800 000,00	liczba serii produkcji	7 680,00	625,00
Utrzymanie maszyn i urządzeń w ruchu	455 700 000,00	maszynogodziny	31 248 000,00	14,58
Kontrola jakości	360 000,00	czas kontroli w godzinach	11 520,00	31,25

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółki X.

jakości, liczba godzin poświęconych na czynności kontrolne. Spółka X jest firmą motoryzacyjną i nie może pozwolić sobie na jakiegokolwiek zaniedbania od strony jakościowej swych wyrobów.

Ustalone stawki poszczególnych jednostek działań służą jednostce do obliczenia kosztów tych działań przypadających na wytworzenie wyrobów A i B, a także na jednostkę każdego z tych wyrobów. Rozliczenie kosztów pośrednich na działania są pokazane w tab. 5.

W celu obliczenia rzeczywistego kosztu wytworzenia spółka X zestawia w sprawozdaniu wyrobów koszty pośrednie i bezpośrednie, uwzględniając już podział kosztów pośrednich na centra działań.

**Tabela 5.** Rozliczenie kosztów pośrednich na działania

Centra działań	Stawka kosztów działań	Wielkość produkcji	Wielkość działania przypadającego na wielkość produkcji	Koszty działań rozliczane na wyroby ogółem	Koszty działań rozliczane na jednostkę wyrobu
Dostawa materiałów	900,00	792 000,00	300,00	270 000,00	0,34
		408 000,00	200,00	180 000,00	0,44
Techniczne przygotowanie maszyn	625,00	792 000,00	5 760,00	3 600 000,00	4,55
		408 000,00	1 920,00	1 200 000,00	2,94
Utrzymanie maszyn i urządzeń w ruchu	14,58	792 000,00	19 008 000,00	277 200 000,00	350,00
		408 000,00	12 240 000,00	178 500 000,00	437,50
Kontrola jakości	31,25	792 000,00	5 760,00	180 000,00	0,23
		408 000,00	5 760,00	180 000,00	0,44

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółki X.



Rzeczywisty koszt wytworzenia jest ustalany jako suma kosztów materiałów bezpośrednich, kosztów robocizny bezpośredniej, kosztów pośrednich, do których zaliczamy: koszty dostaw materiałów, koszty pośredniego przygotowania produkcji, koszty utrzymania maszyn oraz koszty kontroli jakości. Suma ta stanowi wielkość kosztów poniesionych na jedną jednostkę produkcyjną.

**Tabela 6.** Rzeczywisty koszt wytworzenia

Wyroby		
Koszty	(A)	(B)
Koszty materiałów bezpośrednich	84,45	1 229,45
Koszty płac bezpośrednich	60,61	176,47
<b>Koszty bezpośrednie</b>	<b>145,06</b>	<b>1 405,92</b>
<b>Koszty pośrednie:</b>	<b>355,11</b>	<b>441,32</b>
koszty dostaw materiałów	0,34	0,44
koszty pośrednie przygotowania produkcji	4,54	2,94
koszty utrzymania maszyn	350,00	437,50
koszty kontroli jakości	0,23	0,44
<b>Rzeczywisty koszt wytworzenia</b>	<b>500,17</b>	<b>1 847,24</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółki X.

**Tabela 7.** Porównanie kalkulacji doliczeniowej z rachunkiem kosztów działań – ABC

	Wyrób (A)	Wyrób (B)
Koszty pośrednie produktu w kalkulacji doliczeniowej	243,35	708,59
Koszty pośrednie produktu w rachunku kosztów działań	355,11	441,32
Odchylenia (zł)	-111,76	267,26
Odchylenia (%)	45,92%	62,28%

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółki X.

Inna wysokość kosztów produktów w rachunku kosztów działań w stosunku do kalkulacji doliczeniowej w spółce X wynika z tego, że w systemach tradycyjnych do kalkulacji kosztów produktów wykorzystywane są klucze podziałowe związane z produkcją, tzn. koszty pośrednie są rozliczane za pomocą klucza, którym są płace bezpośrednie. Kontrolerzy finansowi przyjmują, że koszty zmieniają się wraz ze zmianami wielkości produkcji. Do rozliczenia zaś kosztów pośrednich w rachunku kosztów działań spółka wykorzystuje tyle podstaw rozliczeń, ile rodzajów działań zostało wyznaczonych, oraz odpowiadające im pule kosztowe. Klucze podziałowe w rachunku kosztów ABC w spółce nie są związane z wielkością produkcji, ponieważ są to: koszty dostaw materiałów, techniczne przygotowanie maszyn, utrzymanie maszyn i urządzeń w ruchu oraz koszty kontroli jakości. Kontrolerzy finansowi przyjęli, że w rachunku kosztów działań podstawą rozliczania kosztów pośrednich jest bezpośredni związek między działaniem i produktem.

## 4. Podsumowanie

W wyniku analizy porównawczej kosztów pośrednich w kalkulacji doliczeniowej, a kosztów pośrednich w rachunku kosztów działań zauważalna jest różnica w tychże kosztach pomiędzy produktami. W przypadku wyrobów A nastąpił wzrost kosztów pośrednich obliczanych za pomocą rachunku kosztów ABC. W przypadku kalkulacji doliczeniowej na ten produkt nastąpił zbyt niski narzut kosztów pośrednich. Jednak przy wyrobach B sytuacja jest odwrotna. Przy obliczaniu kosztów pośrednich za pomocą metody ABC nastąpiło obniżenie wartości kosztów pośrednich na jednostkę produktu.

## Literatura

- Buk H. [2006], *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C.H. Beck, Warszawa.
- Drury C. [1995], *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa.
- Januszewski A. [2005], *Stosowanie rachunku kosztów działań w polskich przedsiębiorstwach*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” nr 1.
- Kaplan R.S., Cooper R. [2000], *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Dom Wydawniczy ABC, Kraków.
- Narzuć W., Nowak J., Wieloch M. [2008], *Operacyjne planowanie finansowe – ujęcie praktyczne*, Difin, Warszawa.
- Piosik A. [2006], *Zasady rachunkowości zarządczej*, PWN, Warszawa.
- Rybicka K. [2004], *Controlling logistyczny i jego instrumenty*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i controlling w warunkach integracji z Unią Europejską*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1019, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Sołtyś D. [2003], *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Śliwiński B. [2008], *Wdrażanie rachunku kosztów działań w małych i średnich przedsiębiorstwach*, „Controlling” nr 2.
- Świdorska G.K. [2003], *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy – wyzwanie dla polskich przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa.
- Witkowski K. [2007], *Jak w praktyce wykorzystywać wyniki analiz Activity Based Costing*, „Rachunkowość Zarządcza i Controlling” nr 3.

## USE OF ACTIVITY-BASED COSTING IN A PRODUCTION COMPANY

**Summary:** The paper presents activity-based costing in a company of motor-car industry. Activity-based costing system helps managers manage and recognize profitability of products and customers. Therefore it is a powerful tool for decision making. Unlike traditional cost accounting systems, it allows a reliable and accurate way to determine the amount of indirect costs per unit of a product.