

Agnieszka Nóżka

Rozwój rachunku kosztów działań

Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia 41,
357-367

2007

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

Instytut Zarządzania i Marketingu, Zakład Rachunkowości,
Wydział Ekonomiczny UMCS

AGNIESZKA NÓŻKA

Rozwój rachunku kosztów działań

Activity Based Costing Development

Abstract: Od opracowania założeń *Activity Based Costing* i jego pierwszych wdrożeń w praktyce podlegał on rozbudowie oraz modyfikacjom. Od pierwotnego przeznaczenia koncepcji jako udoskonalonej metody kalkulacji rozszerzeniu uległ zakres jej zastosowań, co w efekcie doprowadziło do wykształcenia się całego systemu zarządzania opartego na działaniach (*Activity Based Management*). System ten, choć dostarcza wielu cennych informacji wspomagających procesy zarządzania przedsiębiorstwem, na skutek dużej złożoności jest bardzo kosztowny i pracochłonny. Najnowsza koncepcja rachunku kosztów działań – *Time Driven Activity Based Costing*, zmierza w kierunku uproszczenia procedur i zminimalizowania kosztów jej wdrożenia oraz funkcjonowania. Ma ona szansę stać się ważnym narzędziem oceny i kształtowania efektywności w przedsiębiorstwie. Celem artykułu jest ukazanie ewolucji rachunku kosztów działań wraz z próbą oceny użyteczności tej koncepcji na poszczególnych etapach jej rozwoju.

GENEZA I PODSTAWOWE ZAŁOŻENIA METODYCZNE RACHUNKU
KOSZTÓW DZIAŁAŃ

Origin and fundamental methodology assumptions of Activity Based Costing

Powstanie i rozwój rachunku kosztów działań poprzedzone były narastającą krytyką systemów rachunkowości zarządczej, opartych na tradycyjnych modelach rachunku kosztów. Krytycznej ocenie poddane zostały zwłaszcza zasady rozliczania kosztów pośrednich, stosowane w tradycyjnym rachunku kosztów i prowadzące do zniekształcenia informacji o kosztach.

Odpowiedzią na mankamenty modeli rachunku kosztów w ujęciu tradycyjnym miała być koncepcja *Activity Based Costing*, sformułowana, a następnie

spopularyzowana w połowie lat 80. XX w. w USA przez Robina Coopera i Roberta Kaplana.¹ W Polsce koncepcja znana jest jako *rachunek kosztów działań* (używa się również akronimu od nazwy koncepcji w języku angielskim, określając ją *metodą ABC*).

Cooper i Kaplan zdefiniowali rachunek kosztów działań jako bardziej wyszukany od dotychczas stosowanego sposób rozliczania kosztów pośrednich, polegający na rozliczeniu w pierwszej kolejności kosztów pośrednich na działania, a dopiero później na produkty, które tworzą zapotrzebowanie na koszty pośrednie produkcji.²

Głównym założeniem w metodzie ABC jest odmienne, niż w tradycyjnym rachunku kosztów, określenie przyczyny ponoszenia kosztów – to wykonywanie działań (a nie bezpośrednio produkty) jest przyczyną ponoszenia kosztów. Przedsiębiorstwo w ujęciu rachunku kosztów działań traktowane jest jako zespół działań i procesów niezbędnych do wytworzenia i sprzedaży wyrobów/usług. Wykonywanie działań i procesów wymaga z kolei zużycia zasobów przedsiębiorstwa, których nabycie i utrzymanie kosztuje.

Model kalkulacyjny stworzony przez Kaplana i Coopera bazuje na następujących pojęciach: działanie (*activity*), zasoby (*resources*), nośnik kosztów zasobów (*resource drivers*), nośnik kosztów działań (*activity drivers*) oraz obiekt kosztowy (*cost object*).

Centralnym pojęciem w metodzie ABC jest **działanie**. Zgodnie z definicją zaproponowaną przez CAM-I³ działanie to 1) czynność wykonywana w ramach organizacji lub 2) zespół czynności wykonywanych w organizacji, których analiza jest przydatna dla celów rachunku kosztów działań.⁴

Zasoby, w terminologii CAM-I, są definiowane jako pewne ekonomiczne elementy, które są wykorzystywane lub zastosowane w czasie wykonywania działania.⁵ Dla celów rachunku kosztów działań pojęcie to obejmuje zarówno zasoby

¹ Pierwszymi publikacjami na temat koncepcji *Activity Based Costing* były: R. Cooper, *The Rise of Activity-Based Costing – Part One: What is an Activity-Based Costing System?*, „Journal of Cost Management” (Summer) 1988; R. Cooper, R. S. Kaplan, *Measure Costs Right: Make the Right Decisions*, „Harvard Business Review” (September–October) 1988; trzy artykuły R. Coopera pod ogólnym tytułem *The Rise of Activity-Based Costing* opublikowane w 1988 r. w „Journal of Cost Management”. W 1991 r. ukazała się zaś książka R. Kaplana i R. Coopera *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings*. Zob. A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997, s. 41.

² R. Cooper, R. S. Kaplan, *Measure Costs Right: Make the Right Decisions*.

³ Zasługi w usystematyzowaniu terminologii dotyczącej rachunku kosztów działań przypisywane są organizacji Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), w której stworzono słownik pt. *The CAM-I Glossary of Activity-Based Management*.

⁴ *The CAM-I Glossary of Activity-Based Management*, wersja elektroniczna dostępna: <http://www.activitybasedmgmt.com/CAM-I.htm> [dostęp: 28.02.2007 r.].

⁵ A. Karmańska, *Modelowanie rachunkowości zarządczej ubezpieczyciela na podstawie rachunku kosztów działań*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2000, s. 115.

materialne (aktywa majątkowe), jak i niematerialne (np. pracę pracowników wyrażoną wartością wynagrodzeń).

Odejsie od uproszczonego sposobu rozliczania kosztów w tradycyjnym rachunku kosztów, jaki proponuje się w metodzie ABC, nie oznacza rezygnacji z kluczy rozliczeniowych. Zamiast jednak kluczy wskazujących na związek rozliczanych kosztów z wielkością produkcji, jakie stosowane są w tradycyjnych metodach kalkulacji, uwzględnia się wiele różnych podstaw rozliczenia, i to na dwóch odmiennych poziomach rozliczeń – rozliczenia kosztów zasobów na działania oraz rozliczenia kosztów działań na obiekty kosztowe. Klucze te mogą mieć charakter finansowy lub niefinansowy.

Pierwszy z rodzajów kluczy stosowanych w metodzie ABC to *nośnik kosztów zasobów* (*nośnik zasobów*), rozumiany jako czynnik podziału kosztów zasobów, czyli miara ilości zasobów wykorzystywanych przez działania.⁶ Nośniki zasobów pełnią rolę kluczy rozliczeniowych kosztów zużycia i wykorzystania zasobów, za pomocą których dokonuje się alokacji kosztów zaangażowania poszczególnych zasobów między poszczególne działania. W praktyce oznacza to budowę macierzy „zasoby – działania”, która pozwala na podstawie wskazanych miar przypisać zasoby do działań, według ich procentowego zużycia przez poszczególne, wyróżnione w modelu, działania.

Drugim rodzajem kluczy są *nośniki kosztów działań* (*nośniki działań*), służące do przyporządkowania kosztów działań obiektom kosztowym. Według CAM-I są one definiowane jako czynniki kosztotwórcze, czyli dowolne czynniki powodujące zmianę kosztów działania.⁷ Z założenia mają one odwzorowywać relacje przyczynowo-skutkowe pomiędzy działaniami a obiektami kalkulacji kosztów.

Kolejnym pojęciem w rachunku kosztów działań jest *obiekt kosztowy*. Metoda ABC rozszerza znaczenie obiektu kosztowego (w porównaniu do tradycyjnej kalkulacji) – obiektem kosztów mogą być: dowolny klient, wyrób, usługa, kontrakt, projekt lub inna jednostka pracy, której koszty podlegają odrębnemu pomiarowi (ustaleniu).⁸

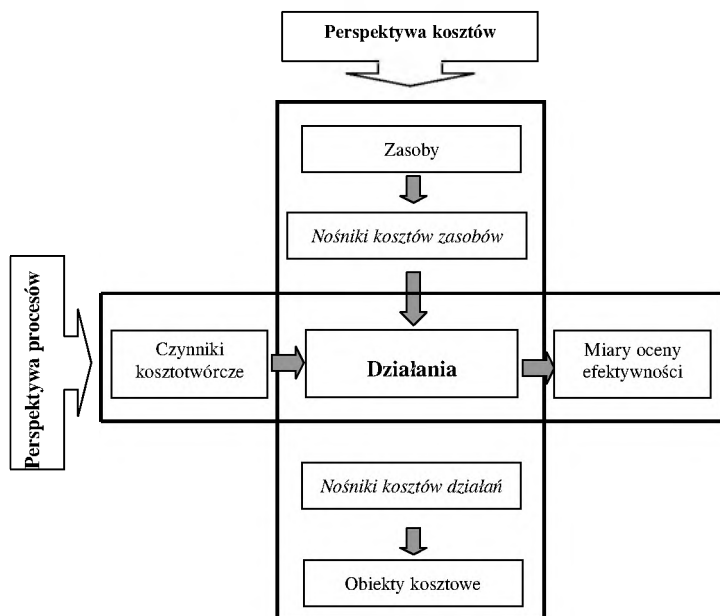
Model ABC, od czasu opublikowania po raz pierwszy jego założeń przez Kaplana i Coopera, był rozwijany i modyfikowany. Jego modyfikacji dokonali m.in. badacze z organizacji CAM-I, którzy na perspektywę rozliczania kosztów „nałożyli” perspektywę procesów. Pozwoliło to zdynamizować dotychczasowy model i obserwować przebieg procesów oraz działań, począwszy od określenia czynnika kosztotwórczego (*cost drivers*), a skończywszy na efekcie działania. Model taki w postaci schematu krzyżowego, nazywanego popularnie „CAM-I

⁶ *The CAM-I Glossary...*

⁷ *Ibidem.*

⁸ E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001, s. 153.

Cross”, przedstawia poniższy rysunek. Obrazuje on także przepływ informacji w rachunku kosztów działań.



Rys. 1. Model rachunku kosztów działań według CAM-I
CAM-I Cross-Model

Źródło: Opracowanie własne na podstawie J. A. Miller (przy współpracy K. Pniewskiego i M. Polakowskiego), *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 216.

Model rozbudowany o perspektywę procesów stanowił podstawę do wdrożenia w praktyce systemów rachunku kosztów działań drugiej generacji, zwanych dwuwymiarowymi. Takie systemy dostarczają informacji przydatnych zarówno do podejmowania decyzji o charakterze długookresowym, strategicznym, jak i decyzji operacyjnych. Perspektywa rozliczania kosztów obrazuje procedury kalkulacyjne w modelu. Perspektywa procesów odzwierciedla potrzebę dysponowania przez kierowników informacjami o czynnikach wpływających na działania i o wynikach działań, mierzonych za pomocą odpowiednich mierników. Większość danych tego wymiaru ma charakter niefinansowy.⁹

Obecnie wskazuje się na istnienie systemów ABC trzeciej generacji. Ich celem jest dostarczenie odpowiedzi na pytanie, jaką wartość dodaną tworzy przed-

⁹ P. B. B. Turney, *Activity Based Costing. The Performance Breakthrough*, Cost Technology Inc., Portland 1991, s. 81–93, [za:] A. Szychta, *Historyczne i metodologiczne aspekty rachunku kosztów działań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2002, nr 10, s. 162–163.

sieźbiorstwo jako całość. Główny akcent położony w nich zostaje na analizę procesów i działań pod kątem efektywności oraz tworzenia wartości.¹⁰

W latach 90. XX w. rachunek kosztów działań stał się podstawą zarządzania w oparciu o procesy oraz działania i znalazł zastosowanie w praktyce wielu przedsiębiorstw amerykańskich i europejskich.¹¹

WADY I ZALETY *ACTIVITY BASED COSTING* W UJĘCIU TRADYCYJNYM Advantages and disadvantages of the traditional ABC

Od czasu pierwszych, ukierunkowanych na zwiększenie dokładności kalkulacji, systemów *Activity Based Costing*, następowało poszerzenie zakresu zastosowań koncepcji. Koncepcja ABC stała się podstawą do opracowania i zastosowania w praktyce zespołu metod wspomagających procesy decyzyjne oraz kontrolne w jednostkach, który określa się *zarządzaniem na podstawie działań lub rachunkowością zarządczą uwarunkowaną działaniami*¹² (*Activity Based Management*).

Organizacja CAM-I definiuje *Activity Based Management* (ABM) jako dziedzinę skoncentrowaną na zarządzaniu działaniami jako metodzie zwiększenia wartości otrzymywanych przez klientów oraz zwiększenia zysku osiąganego w wyniku dostarczenia tych wartości. Dziedzina ta obejmuje analizę czynników powodujących koszty, analizę działań oraz pomiar wyników i opiera się na *Activity-Based Costing* jako głównym źródle informacji.¹³

ABM wykorzystywane jest m.in. do¹⁴:

- kalkulacji kosztów działań,
- zarządzania kosztami działań,
- budżetowania opartego na działaniach (*Activity-Based Budgeting – ABB*),
- opracowania wewnętrznych raportów uwzględniających działania,
- pomiaru wyników oraz wyznaczania wzorców (*benchmarking*),
- ciągłego usprawniania,

¹⁰ A. S z y c h t a, *Historyczne i metodologiczne aspekty...*, s. 166–170.

¹¹ Wśród przedsiębiorstw stosujących koncepcję ABC można wymienić m.in.: Hewlett-Packard, IBM, Cal Electronic Circuit, Tektronix, Gencorp, Polymer Products, Hughes Aircraft, Siemens Electronic Motor Works, Rank Xerox, Cummins Engines, Schrader Bellows. Zob. A. S z y c h t a, *Metody rachunkowości zarządczej uwarunkowanej działaniami*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” 1997, nr 43, s. 68.

¹² Choć w dosłownym tłumaczeniu na język polski *Activity Based Management* oznacza „zarządzanie na podstawie działań”, niektórzy autorzy za trafniejsze określenie tego zintegrowanego zestawu metod uważają „rachunkowość zarządczą uwarunkowaną działaniami”. Zob. A. S z y c h t a, *Metody rachunkowości zarządczej...*, s. 69.

¹³ *The CAM-I Glossary...*

¹⁴ A. S z y c h t a, *Metody rachunkowości zarządczej...*, s. 70–71.

– ustalania rentowności w przekroju produktów, klientów, sektorów działalności,

– przeprojektowywania procesów gospodarczych (*re-engineering* – *BPR*).

Na podstawie przeprowadzonych wdrożeń stwierdza się, że rachunek kosztów działań może dostarczać szeregu korzyści, ponieważ¹⁵:

– zawiera procedury dokładniejszego ustalania kosztów jednostkowych produktów niż tradycyjne metody kalkulacji, co umożliwia przedstawienie kierownikom istotnych informacji do podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych,

– na skutek wyodrębniania i analizy działań oraz czynników określających ich rozmiary, a następnie pomiaru kosztów, stymuluje do ciągłego usprawniania realizowanych w przedsiębiorstwie procesów, prowadząc do zarządzania procesami i ich kosztami.

Wśród zalet koncepcji ABC, w których tkwią potencjalne korzyści z jej wdrożenia, wymienia się w literaturze przede wszystkim¹⁶:

– prawidłowe rozpoznanie przyczyn powstawania kosztów pośrednich,

– umożliwienie sterowania poziomem kosztów pośrednich dzięki wyodrębnieniu procesów i działań oraz ich kosztów,

– określenie nowego przedmiotu kontroli, którym nie są już (jak miało to miejsce w tradycyjnych systemach rachunku kosztów) same koszty, ale działania.

Koncepcja ABC daje podstawy do lepszego gospodarowania zasobami przedsiębiorstwa, ponieważ pozwala na wykrycie zasobów, których zdolność produkcyjna jest bądź będzie w przyszłości ograniczona lub przeciwnie – wskazuje na zasoby wykorzystywane nieefektywnie.

Przedsiębiorstwa działające w warunkach ostrej konkurencji cenowej mają, dzięki kalkulacji ABC, możliwość lepszej oceny rentowności produktów i weryfikacji polityki cenowej. Rachunek kosztów działań umożliwia nie tylko ocenę rentowności produktów, ale dzięki szerszemu spojrzeniu na obiekt odniesienia kosztów, także klientów, obszarów rynku, dystrybucji. Daje to podstawy do modyfikacji oraz ulepszania strategii rynkowej, strategii dystrybucji itp. Możliwe jest zatem dostosowanie rachunku kosztów działań do indywidualnych potrzeb zarządzających na różnych szczeblach, co świadczy o elastyczności koncepcji.

¹⁵ A. Jarugowa, A. Szychta, *Rola rachunku kosztów działań w zarządzaniu kosztami*, [w:] *Zarządzanie kosztami w polskich przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską. Materiały konferencyjne*, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 1999, s. 24.

¹⁶ Z. Leszczyński, T. Wnuk, *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999, s. 543.

Liczne obszary zastosowań rachunku kosztów działań wskazują, że korzyści z wdrożenia koncepcji wynikają nie tylko z lepszej jakości informacji o koszcie produktu. Daje on przede wszystkim możliwość stworzenia całego systemu informacyjnego, wspomagającego zarówno podejmowanie decyzji, doskonalenie organizacji na podstawie procesów, jak i wyznaczającego kierunki poprawy efektywności oraz umożliwiającego jej mierzenie.

Choć, z jednej strony, w licznych opracowaniach na temat rachunku kosztów działań i zarządzania opartego na działaniach podkreśla się zalety i korzyści, jakie może przynieść ich wdrożenie, to z drugiej strony, toczy się dyskusja i dobiegają głosy krytyki skierowanej pod adresem koncepcji. Krytyka ta towarzyszy rozważaniom na temat ABC i ABM od samego początku jej popularyzacji, na co wskazuje się w literaturze.¹⁷

Należy wyraźnie podkreślić, że samo istnienie systemu ABC/M nie gwarantuje jeszcze, iż dostarcza on rzetelnych informacji do podejmowania decyzji, gdyż może okazać się, że jest on nieprawidłowo wdrożony. Co więcej, nieprawidłowo wdrożony rachunek ABC może zaszkodzić, stwarzając wrażenie, że informacje o kosztach są prawidłowe i precyzyjne, podczas gdy w rzeczywistości tak nie jest.¹⁸

Jak każdy model rachunek kosztów działań opiera się na założeniach upraszczających rzeczywistość. Nie bez znaczenia pozostaje kwestia poprawności ich interpretacji i prawidłowego zastosowania w praktyce. Szczególnie ważne jest prawidłowe wyróżnienie działań, określenie kosztów działań (pul kosztowych) i dobór nośników działań służących do prawidłowego odniesienia kosztów działań do obiektów kosztowych.

Jeden z podstawowych zarzutów pod adresem koncepcji rachunku kosztów działań, często podkreślany w literaturze, to nieuwzględnianie tradycyjnej struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa (podziału na działy, wydziały) i problemy gromadzenia kosztów w przekroju działań.¹⁹ Wdrożenie koncepcji wymaga często nie tylko zmiany samej procedury obliczeń, ale też zmiany organizacji przedsiębiorstwa, a niekiedy i zmiany organizacji procesu produkcyjnego, a także

¹⁷ Zob. I. Ohl, *Rachunek kosztów działań – stan badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” 1995, nr 33, s. 102 i dalsze, gdzie autorka przedstawiła krótki opis chronologicznie uporządkowanych badań na temat rachunku kosztów działań, podkreślając opinie zwolenników i przeciwników koncepcji.

¹⁸ T. W n u k, *Rachunek kosztów działań – konsekwencje niespełnienia podstawowych założeń modelu (studium przypadku)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2000, nr 1, s. 132.

¹⁹ Zob. A. J a r u g o w a, W. A. N o w a k, A. S z y c h t a, *op. cit.*, s. 60; M. D o b i j a, M. O s i k o w i c z, *Elastyczne planowanie kosztów pośrednich w zrestrukturyzowanym rachunku kosztów jako alternatywa do ABC*, [w:] *Rachunkowość a controlling. Controlling obszarów działalności przedsiębiorstwa*, pod red. E. Nowaka, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, Wrocław 2001, s. 31.

wyznaczenia osób odpowiedzialnych za kompleksowe działania. Brak dostosowania struktury organizacyjnej i zakresu odpowiedzialności pozbawiłby rachunek kosztów funkcji regulacyjnej.

Oprócz opisanych powyżej wad, do najczęściej wymienianych problemów wynikających z zastosowania rachunku działań w praktyce zalicza się:

1. Trudności z prawidłową identyfikacją procesów oraz ciągłe zmiany w realizowanych procesach – wymusza to częstą aktualizację zasad kalkulacji.

2. Problemy w zidentyfikowaniu i doborze czynników kosztotwórczych. Założenie proporcjonalności pomiędzy czynnikiem kosztotwórczym a wielkością kosztów pośrednich.

3. Trudności z udzieleniem kosztów zmiennych wspólnych dla całej grupy i z przyporządkowaniem ich do konkretnych działań.

4. Problemy związane z dużą pracochłonnością, czasochłonnością i zaangażowaniem wszystkich pracowników przedsiębiorstwa.

5. Kompleksowość wdrożenia (wdrożenie zmian w systemie pomiaru, ewidencji i rozliczenia kosztów) oraz związane z funkcjonowaniem systemu znaczne koszty operacyjne.²⁰

W ostatnich latach w Polsce zaobserwować można rosnące zainteresowanie tak koncepcją zarządzania działaniami, jak i samym rachunkiem kosztów działań.²¹ Jak dotąd, niewiele jednak firm w naszym kraju zdecydowało się na ich wdrożenie.²²

²⁰ M. Dłubak, *Time Driven Activity Based Costing – metoda aktualizująca rachunek kosztów działań*, [w:] *Tendencje rozwojowe współczesnej rachunkowości zarządczej*, pod red. nauk. E. Nowaka, Prace naukowe AE im. O. Langego we Wrocławiu nr 1136, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2006 s. 80–81.

²¹ Według raportu „Zarządzanie finansami – szanse i bariery” z badania polskich przedsiębiorstw prowadzonego w 1999 r. przez firmę Arthur Andersen ponad 70% dyrektorów finansowych (spośród 118 osób) deklarowało chęć wdrożenia rachunku kosztów działań i zarządzania opartego na działaniach w perspektywie 3 do 5 lat. Zob. J. A. Miller (przy współpracy K. Pniewskiego i M. Polakowskiego), *op. cit.*, s. XVI.

²² W świetle najnowszych badań przeprowadzonych w 2003 r. na grupie 101 dużych przedsiębiorstw Polski Północnej koncepcję stosują 3 z nich, zaś w 5 przedsiębiorstwach stosuje się pewne elementy rachunku kosztów działań. Nie bez znaczenia pozostaje fakt, że 13 przebadanych przedsiębiorstw zrezygnowało z wdrożenia, podając jako główny powód zbyt wysoki koszt wdrożenia w stosunku do spodziewanych korzyści oraz pracochłonność przedsięwzięcia. Zob. szerzej w: A. Januszewski, *Zastosowanie rachunku kosztów działań w polskich przedsiębiorstwach – wyniki badań empirycznych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005, nr 1, s. 35–39.

RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ BAZUJĄCY NA CZASIE
Time Driven Activity Based Costing

Choć rachunek kosztów działań został uznany za przełomową metodę badania przyczyn ponoszenia kosztów, a tym samym za rewolucyjną metodę kalkulacji kosztów, podlega on ciągłym modyfikacjom. Głosy krytyki pod adresem *Activity Based Costing* w ujęciu tradycyjnym, które zarzucają koncepcji przede wszystkim czasochłonność i wysokonakładowość, stały się przesłanką dla sformułowania udoskonalonej koncepcji ABC przez samych jej twórców. W listopadzie 2003 r. Robert Kaplan, wraz z szefem firmy Acorn Systems – Stevenem R. Andersonem, zaproponowali koncepcję, którą nazwali *Time Driven Activity Based Costing*, co tłumaczone jest na język polski jako *rachunek kosztów działań bazujący na czasie*.

Kaplan i Andersen rozwinęli tradycyjny system ABC przez propozycję wyznaczenia kosztu działalności operacyjnej z ogólnych szacunków czasu potrzebnego do jego realizacji, co ma na celu zastąpienie kosztownego przeprowadzania prób szczegółowego pomiaru kosztu każdej aktywności, na każdym jej etapie, jaki ma miejsce w tradycyjnym ABC.²³

Zamiast zatem przypisywania w sposób procentowy kosztów zużytych zasobów do poszczególnych działań, na plan pierwszy wysuwa się określenie czasu wymaganego na wykonanie określonego działania – a dokładniej nośnika działania.

Time Driven Activity Based Costing bazuje na wyznaczeniu dwóch podstawowych parametrów:

- kosztu jednostkowego konsumpcji zasobów (*unit cost*)
- ilości czasu jednostkowego do konsumpcji procesów operacyjnych (*unit times*).

W wyznaczeniu jednostkowego kosztu konsumpcji zasobów (czyli inaczej kosztu konsumpcji zasobów na jednostkę czasu) chodzi o obliczenie kosztu procesu przypadającego na jedną minutę pracy pracownika. Algebraicznie zatem dzieli się koszty zaopatrywania zasobów w dany proces (koszty czynności i działań) przez czas faktycznie przepracowany przez pracowników zaangażowanych w wykonywanie wszystkich czynności i działań w obrębie analizowanego procesu.²⁴

Wskaźnik *unit time* jest interpretowany jako ilość czasu wymaganego na wykonanie określonego działania.²⁵ Na podstawie omówionych powyżej parametrów wyznaczony zostaje pełny koszt jednostkowy dla określonego działania jako iloczyn *unit cost* i *unit time*.

²³ M. Dłubak, *Rachunek kosztów działań bazujący na czasie – (r)ewolucja*, „Controlling i Rachunkowość Zarządca” 2005, nr 5, s. 22.

²⁴ Id., *Time Driven Activity Based Costing – metoda aktualizująca...*, s. 82.

²⁵ *Ibidem*.

Analiza w ujęciu *Time Driven ABC* jest bardzo przydatna jako narzędzie oceny a zarazem kształtowania efektywności działań przedsiębiorstwa. Jedną z podstawowych kwestii w koncepcji jest mierzenie i zarządzanie zdolnościami przedsiębiorstwa. Obliczenie wskaźników *unit cost* i *unit time* umożliwia identyfikację potencjałów tkwiących w aktualnie zaangażowanych zasobach w postaci marnowanego czasu, a tym samym marnowanych kosztów działań.

Wśród zalet koncepcji wskazuje się w literaturze²⁶ na możliwość wykorzystania rachunku kosztów działań, opartego na czasie nawet w takich przedsiębiorstwach, w jakich odbywają się częste zmiany zakresu działalności, w efekcie których wprowadzone zostają nowe produkty i działania. Podkreśla się, że dokonywanie uaktualnień w modelu wymaga jedynie określenia, ile czasu potrzeba na wykonanie nowo wprowadzonego działania, co sprawia, że system charakteryzuje się niewielkimi nakładami związanymi z jego utrzymaniem.²⁷

Za kolejną zaletę *Time Driven ABC* uznać można również to, że umożliwia on łatwiejszą, w porównaniu do tradycyjnego ABC, analizę działań i dzięki temu pozwala na szybszą rewizję procesów biznesowych.²⁸ Nie bez znaczenia pozostają również następujące cechy koncepcji: łatwość w implementacji, spadek kosztów i czasu realizowanych procesów, możliwość wykorzystania danych z systemów ERP (zamiast korzystania ze skomplikowanego i kosztownego oprogramowania).²⁹

Koncepcja *Time Driven ABC* cechuje się także pewnymi wadami. Zarzuca się jej przede wszystkim to, że uwzględnia tylko koszty operacyjne, pomija natomiast analizę rentowności, wydajności procesów bazujących na wskaźnikach zysku.³⁰

W przypadku gdy nie można zmierzyć działania czasem jego realizacji, nie ma możliwości przypisania zużytych zasobów do takiego działania. Zdarzają się także sytuacje, że oszacowanie czasu potrzebnego do realizacji danego działania może zajmować nawet kilka tygodni.³¹

Mimo licznych walorów, podejście rachunku kosztów działań bazującego na czasie może być zastosowane jedynie dla tych działań, w których daje się zaobserwować dużą homogeniczność i powtarzalność (np. w pracach działu obsługi klienta). W innym przypadku, gdy wykonywane działania nie posiadają wspom-

²⁶ *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, pod red. nauk. A. Karmańskiej, Difin, Warszawa 2006, s. 793

²⁷ D. Kuchta, M. Madej, M. Troska, *Time Driven Activity Based Costing – najnowsza koncepcja rachunku kosztów działań*, „Controlling” 2006, nr 10, s. 12.

²⁸ *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów...*, s. 793.

²⁹ Zob. M. Dłubak, *Rachunek kosztów działań bazujący na czasie...*, s. 25.

³⁰ *Ibidem*.

³¹ *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów...*, s. 794.

nianych cech (np. w marketingu, przy pracach badawczo-rozwojowych), rzetelniejsze wyniki pozwala otrzymać klasyczny rachunek kosztów działań.³²

Oprócz podkreślania wad rachunku kosztów działań opartego na czasie, w literaturze przedmiotu podejmowane są także próby wskazywania rozwiązań, które pozwalają na eliminację niektórych z zarzutów. Jedną z nich jest metoda CBA (*Contribution Based Approach*), stworzona przez Keith Cleland, która stanowi analizę kosztów efektywności działań realizowanych w ramach procesów biznesowych pod względem wydajności.³³ Jednocześnie analitycy podkreślają, że metoda CBA stanowi niejako uzupełnienie koncepcji *Time Driven ABC*, a najlepszy efekt (efekt synergiczny) daje łączne zastosowanie w praktyce obydwu metod.³⁴

Przykład ten wskazuje, że rachunek kosztów działań jest koncepcją nadal otwartą na udoskonalenia i na pewno może i będzie podlegał dalszemu rozwojowi.

SUMMARY

The article relates to the development of Activity Based Costing (ABC) among with the tentative feasibility studies for this concept to evolve. Since the ABC concept definition and through its first practical executions, the ABC was subject to constant development and many alterations. Its primarily defined functions for the improvement in cost calculation methodology have evolved to a comprehensive tool of Activity Based Management (ABM). Although the ABM invaluablely supports the management at their decision making, it is a rather sophisticated and expensive management information system for many corporate users. The latest concept of *Time Driven Activity Based Costing* aims to simplify the ABC procedures and minimizes its implementation and running expenses. Time Driven ABC is presumably the best to known tool for the appraisal and efficiency creation in the corporate environment.

³² *Ibid.*, s. 796.

³³ Zob. szerzej: K. Cleland, *Metoda CBA? To proste!*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004, nr 12, s. 16–21.

³⁴ M. Dłubał, *Rachunek kosztów działań bazujący na czasie...*, s. 25.