

Agnieszka Nóżka

Zarządzanie oparte na rachunku kosztów działań

Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia 42,
175-184

2008

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.

Wydział Ekonomiczny UMCS

AGNIESZKA NÓŻKA

Zarządzanie oparte na rachunku kosztów działań

Activity Based Management

Abstrakt: Zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem oparte musi być na dobrze funkcjonujących i rzetelnych systemach informacji, w tym także informacji o kosztach. Wdrożenie rachunku kosztów działań będącego nowoczesnym systemem rachunku kosztów daje możliwość stworzenia w przedsiębiorstwie zespołu instrumentów wspomagających zarządzanie, który opiera się na analizie działań. Niniejszy artykuł jest poświęcony prezentacji istoty koncepcji zarządzania na podstawie działań oraz najważniejszych obszarów wykorzystania informacji pochodzącej z rachunku kosztów działań do wspomagania procesów decyzyjnych oraz kontrolnych.

WSTĘP

Introduction

Od pewnego czasu dużą popularnością, także wśród przedsiębiorstw polskich, cieszy się koncepcja rachunku kosztów sformułowana, a następnie spopularyzowana w połowie lat 80. XX w. w USA przez Robina Coopera i Roberta Kaplana¹ – *Activity Based Costing*. W Polsce koncepcja nazywana jest *rachun-*

¹ Założenia koncepcji zostały opisane w artykułach: 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; R. Cooper, *The Rise of Activity-Based Costing* (cykl trzech artykułów opublikowanych w 1988 r. w „Journal of Cost Management”). W roku 1991 ukazała się na ten temat książka R. Kaplana i R. Coopera pt. *The*

kiem kosztów działań (używa się również akronimu od angielskiej nazwy, określając ją *metodą ABC*).

Twórcy koncepcji skupili się początkowo na udoskonaleniu metody kalkulacji kosztu jednostkowego produktu, co legło u podstaw jej powstania. Przypisywanie kosztów obiektom ich odniesienia (np. produktom) odbywa się w modelu na podstawie faktycznych miar zużycia (tzw. nośników kosztów) oraz w dwóch etapach (najpierw koszty zasobów odnoszone są do działań, a następnie te przypisywane są obiektom kosztowym). Z założenia zatem jest to procedura bardziej dokładna a zarazem bardziej rozbudowana w porównaniu z tradycyjnym rachunkiem kosztów.

Pierwsze wdrożenia rachunku kosztów działań w praktyce odbyły się w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Stopniowo jednak nastąpiło rozszerzenie zarówno zakresu przedmiotowego koncepcji (o nowe obszary jej zastosowań), jak i podmiotowego (obok przedsiębiorstw produkcyjnych zaczęto wykorzystywać ją także w jednostkach usługowych i handlowych).² Koncepcja ABC stała się podstawą do opracowania i zastosowania zespołu metod wspomagających procesy decyzyjne oraz kontrolne w jednostkach, zwanego *zarządzaniem na podstawie działań* lub *rachunkowością zarządczą uwarunkowaną działaniami*.³ W języku angielskim koncepcja określana była początkowo jako *Activity Based Cost Management (ABC/M)*, nazwę tę z czasem zastąpiono krótszą – *Activity Based Management (ABM)*.⁴

POJĘCIE ZARZĄDZANIA NA PODSTAWIE DZIAŁAŃ Definition of Activity-Based Management

Usystematyzowaniem terminologii dotyczącej rachunku kosztów działań oraz zarządzania opartego na działaniach zajęła się organizacja *Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I)*, w której stworzono słownik pt. *The CAM-I Glossary of Activity-Based Management*.⁵

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 Zob. M. Morrow, C. Ashworth, *An Evolving Framework for Activity-Based Costing*, „Management Accounting” (February) 1994.

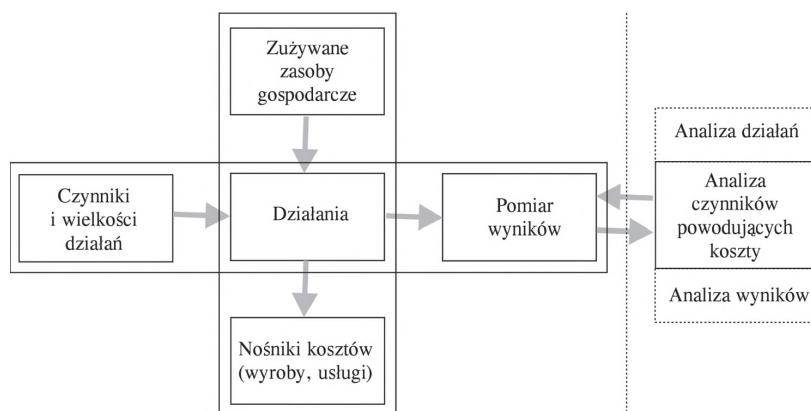
³ Choć w dosłownym tłumaczeniu na język polski *Activity Based Management* oznacza „zarządzanie na podstawie działań”, niektórzy autorzy za trafniejsze określenie tego zintegrowanego zestawu metod uważają „rachunkowość zarządczą uwarunkowaną działaniami”. Zob. A. Szychta, *Metody rachunkowości zarządczej uwarunkowanej działaniami*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP” 1997, nr 43.

⁴ Zob. J. A. Miller (przy współpracy K. Pniewskiego i M. Polakowskiego), *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. XXIV.

⁵ Wersja elektroniczna słownika jest dostępna pod adresem: <http://www.activitybased-mgmt.com/CAM-I.htm> [dostęp: 10.03.2008 r.].

Według organizacji CAM-I *Activity Based Management* (ABM) to dziedzina skoncentrowana 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.⁶

Model ABM w ujęciu CAM-I został zaprezentowany na rysunku 1.



Rys. 1. Model Activity Based Management wg CAM-I
Activity Based Management – Model

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: The CAM-I Glossary of Activity-Based Management, [za:] A. S z y c h t a, *Metody rachunkowości zarządczej...*, s. 70.

Spojrzenie na przedsiębiorstwo jako zespół działań i procesów, będące fundamentalnym założeniem rachunku kosztów działań, pociąga za sobą potrzebę zmiany orientacji w zarządzaniu – z zarządzania pionowego (wertrykalnego) na poziome (procesowe). Koncepcja ABM podkreśla znaczenie skutków poszczególnych transakcji i elementarnych procesów dla efektywności jednostki, co oznacza jednocześnie, że kontrola kosztów odbywa się poprzez sterowanie działaniami, które je wywołują. Przeciwnie, niż przyjmuje się w tradycyjnych systemach rachunku kosztów (zakładających oddziaływanie na koszty traktowane jako skutki działań), w ABM zachodzi potrzeba ciągłej analizy i planowania działań oraz ich wielkości, bo to one są przyczyną powstawania kosztów.

Przed ABM stawia się dwa zasadnicze cele. Po pierwsze, chodzi o to, żeby poprawić wartość użytkową produktów dostarczanych klientowi. Drugim celem jest natomiast osiągnięcie większych zysków na skutek dostarczania produktów o większej wartości.⁷

⁶ The CAM-I Glossary of Activity-Based Management.

⁷ A. S z y c h t a, *op. cit.*, s. 69.

Z punktu widzenia jednostki systemu zarządzania kosztami działań wprowadzane są po to, aby zaspokoić zapotrzebowanie na informacje do podejmowania decyzji, ustalania priorytetów, alokacji zasobów i monitorowania podjętych działań.⁸

R. Kaplan i R. Cooper wyróżnili dwa podstawowe obszary zastosowań metody ABC/M: operacyjne i strategiczne zarządzanie kosztami działań.⁹ Istotą operacyjnego ABM jest podejmowanie działań zwiększających wydajność, obniżających koszty i rozszerzających wykorzystanie aktywów. Punktem wyjścia jest tu określenie poziomu działań, które muszą zostać wykonane, a następnie dążenie do ich wykonania w sposób najbardziej efektywny (np. zwiększając efektywność zużywanych zasobów poprzez lepsze ich wykorzystanie). Strategiczny aspekt ABC/M polega z kolei na zmodyfikowaniu zapotrzebowania na działania w celu podniesienia rentowności przy założeniu, że efektywność działań jest stała. Zmiana w strukturze działań wynika z decyzji dotyczących kształtowania asortymentu, współpracy z klientami, dostawcami, projektowania i rozwoju produktów.¹⁰

NAJWAŻNIEJSZE OBSZARE WYKORZYSTANIA KONCEPCJI ABC W ZARZĄDZANIU The major areas of ABC used in management

Rachunek kosztów działań, jak wspomniano powyżej, stanowi podstawowe źródło informacji do zarządzania w oparciu o działania. Głównymi obszarami wykorzystania ABM zarówno w aspekcie operacyjnym, jak i strategicznym są¹¹:

- ♦ kalkulacja kosztów działań,
- ♦ zarządzanie kosztami działań,
- ♦ budżetowanie oparte na działaniach (*Activity-Based Budgeting – ABB*),
- ♦ opracowanie wewnętrznych raportów uwzględniających działania,
- ♦ pomiar wyników oraz wyznaczanie wzorców (*benchmarking*),
- ♦ ciągłe usprawnianie,
- ♦ ustalanie rentowności w przekroju produktów, klientów, sektorów działalności,
- ♦ przeprojektowywanie procesów gospodarczych (*re-engineering – BPR*).

⁸ J. A. Miller (przy współpracy K. Pniewskiego i M. Polakowskiego), *op. cit.*, s. 13.

⁹ A. Januszewski, *Teoria i praktyka zastosowań systemów ABC/M*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 9 (cz. 1), s. 32 oraz R. S. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000, s. 175–279.

¹⁰ R. S. Kaplan, R. Cooper, *op. cit.*, s. 175–176.

¹¹ A. Szychta, *op. cit.*, s. 70–71.

Wszystkie narzędzia wchodzące w skład ABM mają swoje źródło w *analizie działań*, która polega na zidentyfikowaniu i opisie działań wykonywanych w jednostce gospodarczej, tworzących bazę danych. Analiza procesów i działań obejmuje następujące kroki¹²:

1. Określenie procesów gospodarczych oraz zdefiniowanie kluczowych i istotnych działań.
2. Zdefiniowanie produktów działań i miar wielkości przerobu tych działań.
3. Zidentyfikowanie klientów lub odbiorców produktów działań.
4. Przeanalizowanie wartości tworzonej przez działania.
5. Zidentyfikowanie czynników kosztotwórczych.
6. Określenie celu działania i mierników ich efektywności.
7. Zidentyfikowanie pozostałych atrybutów działań.
8. Zgromadzenie danych o działaniach, niezbędnych do określenia kosztów działań i produktów.

Analiza działań w operacyjnym zastosowaniu metody ABC/M wykorzystywana jest do wspierania i monitorowania inicjatyw usprawniających, tj. kompleksowego zarządzania jakością (*Total Quality Management*) czy reorganizacji procesów gospodarczych (*Business Process Reengineering*). Analiza działań pozwala określić, jak dużo wydatków związanych jest z procesami o małej wydajności i niskiej jakości. Udoskonalenia następują w drodze zaprojektowania całkiem nowych albo podniesienia jakości i efektywności istniejących procesów.

Rachunek kosztów działań daje podstawę do zarządzania efektywnością zasobów. Pozwala na określenie, jakimi zdolnościami wytwórczymi dysponuje przedsiębiorstwo (jaka jest zdolność produkcyjna poszczególnych zasobów) i jak są one wykorzystywane.

Metoda ABC wskazuje nowe sposoby redukcji kosztów. Obniżanie kosztów oparte na analizie procesów i działań jest podejściem alternatywnym do tradycyjnych „cięć kosztowych” w postaci redukcji zatrudnienia czy zamykania zakładów, działania te często prowadzą do sytuacji, że tą samą pracę musi wykonywać mniejsza liczba pracowników. Nowe podejście do obniżania kosztów opiera się na słynnym stwierdzeniu P. Drucker, że „[j]edynym efektywnym sposobem redukcji kosztów jest wyeliminowanie działań. Próby ograniczenia kosztów rzadko

¹² J. A. Miller (przy współpracy K. Pniewskiego i M. Polakowskiego), *op. cit.*, s. 63. Nieco mniej etapów analizy procesów i działań wyróżniają natomiast inni autorzy (por. A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza: koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź 2001, s. 841 oraz 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. 22).

bywają skuteczne. Nie ma większego sensu próba wykonywania tanio tego, co w ogóle nie powinno być wykonywane”.¹³

Turney wyróżnił cztery podstawowe sposoby redukcji kosztów na bazie rachunku kosztów działań¹⁴:

- ♦ eliminację działań niezwiększających wartości dla klientów (np. poprzez zastosowanie systemu *just-in-time* eliminującego magazynowanie i składowanie międzyoperacyjne),
- ♦ wybór najefektywniejszego sposobu wykonania działania (np. rozważenie możliwości outsourcingu),
- ♦ redukcję zasobów niezbędnych do wykonania działania, które nie zwiększa wartości dla klienta,
- ♦ łączenie działań w celu uzyskania korzyści skali.

Metodyka i założenia, na których opiera się rachunek kosztów działań, mogą być wykorzystane w procesie budżetowania. Budżetowanie w przekroju działań (*Activity-Based Budgeting – ABB*) jest uważane za „odwrócenie” rachunku kosztów działań.¹⁵ O ile w systemie ABC w pierwszej kolejności dokonuje się wyceńny działań poprzez przyporządkowanie kosztów zasobów do działań, a następnie rozlicza się koszty działań na produkty, o tyle w ABB rozumowanie przeprowadza się w kolejności od produktów do zasobów. Kaplan i Cooper wymieniają następujące etapy w budżetowaniu opartym na działaniach¹⁶:

1. Oszacowanie przewidywanej w następnym okresie wielkości produkcji i sprzedaży dla poszczególnych produktów i klientów.
2. Prognozowanie zapotrzebowania na działania organizacyjne.
3. Obliczenie zapotrzebowania na zasoby potrzebne do przeprowadzenia działań.
4. Ustalenie rzeczywistego zaopatrzenia na zasoby do realizacji zapotrzebowania.
5. Ustalenie mocy przerobowej dla działania.

Odwrócenie kolejności rozpatrywania związków przyczynowo-skutkowych zbadanych na potrzeby rachunku kosztów działań pozwala oszacować przewidywane koszty pośrednie. Budżety kosztów działań mogą być następnie wykorzystane do kontroli kosztów, jeżeli w takim samym układzie będą sporządzane regularnie sprawozdania wewnętrzne na temat faktycznie poniesionych kosztów. Warunkiem jest tu jednak gromadzenie oraz grupowanie informacji o kosz-

¹³ J. A. Miller (przy współpracy K. Pniewskiego i M. Polakowskiego), *op. cit.*, s. 18–19.

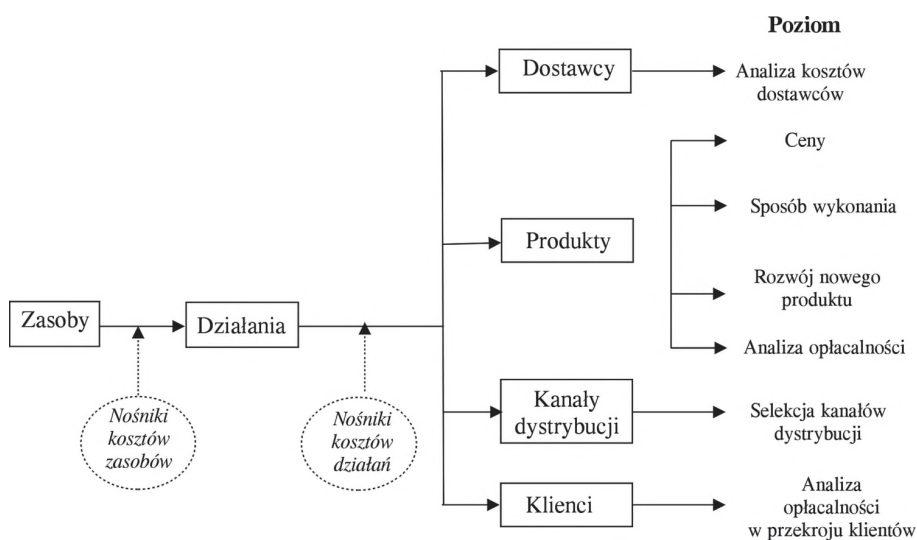
¹⁴ P. B. B. Turney, *How Activity-Based Costing Helps Reduce Costs*, „Journal of Cost Management” (Winter) 1991, s. 29–35.

¹⁵ R. S. Kaplan, R. Cooper, *op. cit.*, s. 366.

¹⁶ *Ibidem*.

tach w systemie ewidencyjnym rachunkowości (np. w ewidencji pozabilansowej) w odpowiednich przekrojach. Sprawozdania porównujące wielkości faktycznie wykonanych działań oraz stawek kosztów na jednostkę działania z zaplanowanymi pozwalają obliczać i interpretować odchylenia.

Założenie przyjmowane w metodzie ABC, iż na działalność przedsiębiorstwa składa się szereg działań obejmujących nie tylko produkcję, ale także procesy zarządzania czy sprzedaż produktów, jest wykorzystywane w strategicznym ABM. W obszarze strategicznego zarządzania działaniami będą znajdowały się zatem decyzje dotyczące: kształtowania asortymentu, współpracy z klientami, dostawcami, projektowania i rozwoju produktów itp. Powiązania systemu ABC ze strategicznym zarządzaniem działaniami przedstawia rysunek 2.



Rys. 2. Rachunek kosztów działań a strategiczne zarządzanie działaniami
Activity Based Costing and strategic activity management

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: D. J. Goebel, G. W. Marshall, W. B. Loxander, *Activity-Based Costing. Accounting for a Market Orientation*, „Industrial Marketing Management” 1998, nr 27, s. 501.

Kolejnym obszarem wykorzystania informacji pochodzącej z ABC jest ocena rentowności klientów (segmentów rynku). Dla rzetelności takiej oceny niezbędne jest prawidłowe zmierzenie zasobów zużytych przez przedsiębiorstwo na zaspokojenie potrzeb klientów.¹⁷ Koszty dzielone są tu na następujące kategorie¹⁸:

¹⁷ P. Kabalski, *Analiza rentowności klientów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie” 1999, nr 2, s. 8.

¹⁸ *Rachunkowość zarządcza*, pod red. G. K. Świdorskiej, Poltext, Warszawa 1998, s. 118.

¹⁹ R. S. Kaplan, R. Cooper, *op. cit.*, s. 227.

- ♦ koszty działań na poziomie zamówienia,
- ♦ koszty działań na poziomie klienta,
- ♦ koszty na poziomie kanału dystrybucji,
- ♦ koszty na poziomie segmentu rynku,
- ♦ koszty na poziomie przedsiębiorstwa.

O ile koszty wytworzenia produktów wysłanych do różnych klientów są zazwyczaj takie same, o tyle rentowność różnych odbiorców może być różna ze względu na dodatkowe koszty, charakterystyczne dla każdego rynku, kanału dystrybucji, indywidualnego klienta. Odbiorcy zamawiający częściej mniejsze partie wyrobów wymagają relatywnie więcej działań, a więc i zasobów – a zatem są drożsi w obsłudze niż zamawiający w dużych partiach. Wiarygodne informacje z rachunku kosztów działań dotyczące rentowności poszczególnych klientów i kanałów dystrybucji są podstawą do opracowywania strategii współpracy z klientami. Na podstawie tych informacji przedsiębiorstwa mogą np.¹⁹:

- ♦ chronić aktualnych wysoce rentownych klientów,
- ♦ ponownie ustalać ceny drogich usług na podstawie kosztów obsługi,
- ♦ udzielać rabatów dla klientów o niskich kosztach obsługi,
- ♦ negocjować korzystne dla obu stron warunki współpracy zmierzające do obniżenia kosztów obsługi,
- ♦ odstępować konkurencji klientów przynoszących straty,
- ♦ próbować przechwycić od konkurencji wysoce rentownych klientów.

ABM stosowane w relacjach z dostawcami pozwala przedsiębiorstwom wybierać i oceniać dostawców na podstawie łącznych kosztów, a nie jedynie samej ceny zakupu.²⁰ W rachunku kosztów prowadzonym na potrzeby sprawozdawcze koszty zaopatrzenia „wtopione” są w koszty pośrednie i alokowane do produktów za pomocą kluczy związanych z wielkością produkcji. Nie pozwala to odróżnić dostawców oraz komponentów generujących duże zapotrzebowanie na czynności i zasoby. ABM ukierunkowane na relacje z dostawcami pozwala zauważyć, że tylko niewielka część kosztów zakupu jest związana z poziomem jednostkowym. Większość tych kosztów dotyczy poziomu partii (koszty odbioru, kontroli, płacenia za dostawę) lub jest związana z rodzajem produktów (np. projektowanie parametrów materiałów i komponentów do produkcji grup asortymentowych). W analizie opłacalności dostawców pojawia się też nowa kategoria kosztów – koszty utrzymania relacji z dostawcą (np. koszty bieżących ustaleń dostaw, prowadzenie kartoteki dostaw z danym dostawcą).²¹

Stosowanie systemu ABC w kontaktach dostawca–odbiorca ma swoje zalety dla obydwu stron. Wykorzystując rachunek kosztów działań do oceny rentowności dostawców, odbiorca może zminimalizować problemy produkcyjne z przy-

²⁰ *Ibid.*, s. 251.

²¹ *Ibid.*, s. 259–260.

czyn dostawców oraz dysponuje nowymi kryteriami optymalizacji dostaw (minimalizacji kosztów dostaw, maksymalizacji jakości dostaw i usług posprzedanych). Korzyścią z systemu dla dostawcy jest z kolei wskazanie na kryteria, jakie są brane pod uwagę przez odbiorców (klientów) w procesie dostaw, co daje podstawę do ustalenia właściwej strategii sprzedaży i kontaktów z odbiorcami. Ostatecznie system ten podkreśla znaczenie stałych relacji między odbiorcami i dostawcami w celu minimalizowania kosztów obydwu stron.²²

Model ABC może służyć również do przygotowania kalkulacji wstępnej kosztów projektu oraz sterowania kosztami w czasie jego realizacji. Dostarczenie niezbędnych informacji na temat kosztów już w fazie projektowania powinno być ważnym zagadnieniem w rachunku kosztów ze względu na to, iż szacuje się, że decyzja o co najmniej 80% kosztów wytworzenia zapada właśnie w fazie projektowania i rozwoju produktu.²³

Rozszerzenie zastosowań rachunku kosztów działań znajduje wyraz w wykorzystaniu go jako instrumentu wspomagającego zarządzanie wartością. Za najważniejsze źródło wartości i przewagi nad konkurencją postrzegane są obecnie procesy biznesowe wykonywane w przedsiębiorstwie. Przewaga konkurencyjna polega na kreowaniu wartości dla klienta większej niż wartość oferowana mu przez konkurencję, a odbywa się to w drodze reorganizacji i doskonalenia procesów.²⁴

System doskonalenia procesów powinien stać się ważnym integralnym elementem systemu zarządzania strategicznego i operacyjnego. Przełożenie strategii organizacji na efektywnie wdrażany plan zarządzania zmianą zapewnia nowoczesne narzędzie, jakim jest Strategiczna Karta Wyników (*Balanced Scorecard*).²⁵

Innym narzędziem zarządzania wartością, gdzie znalazła zastosowanie koncepcja ABC, jest zintegrowany system ABC-EVA umożliwiający analizę działań w aspekcie tworzonej wartości dla właścicieli (np. akcjonariuszy). Celem zarządzania opartego na zintegrowanym systemie ABC-EVA jest wskazanie, jak powinny być wykonywane działania, aby optymalnie wykorzystać dostarczone zasoby, co przyczyni się to do kreowania dodatkowej wartości dla właścicieli. Zintegrowany system ABC-EVA służy do podejmowania decyzji dotyczących

²² F. Roodhooft, J. Konings, *Theory and Methodology Vendor selection and evaluation an activity based costing approach*, „European Journal of Operational Research” 1996, nr 96, s. 98.

²³ A. Januszewski, *Strategiczne zastosowania rachunku kosztów działań*, „Przegląd Organizacji” 2002, nr 4, s. 33.

²⁴ W. Horowski, Ł. Kononowicz, *Strategia podnoszenia wartości przedsiębiorstwa w zarządzaniu procesami*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 4 (cz. 1), s. 34–36.

²⁵ Strategiczna karta wyników przekłada misję i strategię na cele oraz mierniki pogrupowane w czterech perspektywach: finansowej, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju. Zob. R. S. Kaplan, D. P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 41. Por. również: W. Horowski, Ł. Kononowicz, *op. cit.*, nr 5 (cz. 2), s. 34–36.

zarówno kształtowania struktury produkcji pod kątem wzrostu wartości przedsiębiorstwa, poprawy efektywności wykonywanych działań, jak i osiągnięcia większego zwrotu z zaangażowanych zasobów.²⁶

Wyliczone powyżej obszary nie wyczerpują wszystkich możliwości, jakie daje ABC w zarządzaniu jednostką, a jedynie stanowią przykłady najpopularniejszych z nich. Można jednocześnie stwierdzić, że mając wdrożony system ABC, jednostki posiadają instrument wspomagający podejmowanie decyzji, pozwalający udoskonalić organizację w oparciu o procesy (np. zmodyfikować strategię rynkową, strategię dystrybucji, itp) oraz wyznaczający całkiem nowe kierunki poprawy efektywności. Możliwe jest także dostosowanie systemów ABC i ABM do indywidualnych potrzeb jednostek, co świadczy o dużej ich elastyczności oraz otwartości na potrzeby osób zarządzających na różnych szczeblach.

Choć użyteczność rachunku kosztów działań dla zarządzania wydaje się niezaprzeczalna, o czym przekonało się wiele przedsiębiorstw Europy Zachodniej i Stanów Zjednoczonych, wdrażających takie systemy, w Polsce ich wykorzystanie jest raczej znikome. Z badań przeprowadzonych w 2003 r. w 101 przedsiębiorstwach Polski Północnej wynika, że jedynie 3 z nich stosują rachunek kosztów działań, 5 stosuje elementy rachunku, a w jednym metoda ABC była w trakcie wdrażania.²⁷ Natomiast co ciekawe, w opinii 55% przedstawicieli ankietowanych przedsiębiorstw (zarówno tych, które wykorzystują rachunek, jak i tych, które go nie wdrożyły) koncepcja *Activity Based Costing* jest albo byłaby przydatna w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Wśród obszarów, w których rachunek byłby szczególnie użyteczny, w badanych jednostkach wskazywano kolejno: badanie efektywności działań i procesów, lepszy pomiar kosztów i rentowności produktów oraz klientów, budżetowanie, a także ustalenie kosztów działań niedodających wartości.²⁸

SUMMARY

The article presents Activity Based Management (ABM) and the major areas of information sourced from Activity Based Costing (ABC) to decision support and control. ABC and ABM implementation enables efficient enterprise management. ABM is based on activity analysis and serves two main objectives. The first relates to usable value increase in relation to products and services delivered to a customer, the latter comprise higher profits to an entity as the result of added value products delivered to the customer.

²⁶ Zob. K. L. Needy, N. Roztockki, *An integrated Activity-Based Costing and Economic Value Added System as an engineering management tool for manufactures*, University of Pittsburgh, Pittsburgh 2000.

²⁷ A. Januszewski, *Stosowanie rachunku kosztów działań w polskich przedsiębiorstwach – wyniki badań empirycznych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005, nr 1, s. 36.

²⁸ *Ibid.*, s. 38.