

Anna Anders

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

PROCESOWY RACHUNEK KOSZTÓW U PRODUCENTA ARTYKUŁÓW DEKORACJI WNĘTRZ (OBSZAR LOGISTYCZNO-MAGAZYNOWY)

Streszczenie: Zasadniczym celem opracowania jest prezentacja budowy i zasad kalkulacji kosztów zgodnie z koncepcją procesowego rachunku kosztów oraz rozpoznanie możliwości wykorzystania tego rachunku w odniesieniu do obszaru logistyczno-magazynowego. Podjęto próbę opracowania przykładu dla przedsiębiorstwa z branży dekoracji i wystroju wnętrz. Otrzymane dane i wnioski pozwoliły pozytywnie zaopiniować sens wykorzystania rachunku kosztów działań w obszarze logistyczno-magazynowym, przynosząc wymierne korzyści w postaci informacji kosztowej o zasobach, działaniach i obiektach kosztowych.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów działań, zasoby, działania, zasobowy rachunek kosztów, koszty działań logistycznych.

1. Wstęp

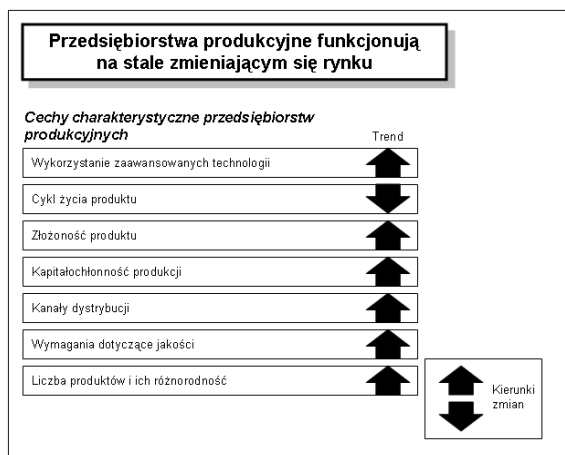
Analizując dostępną literaturę z zakresu rachunków kosztów oraz obserwując tendencje rachunkowości zarządczej i sposoby konkurencji między przedsiębiorstwami, nietrudno zauważyć, że menedżerowie poszukują skutecznych metod efektywnego zarządzania działaniami i procesami przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwa, chcąc efektywnie konkutować na poziomie procesów, muszą stać się organizacjami zarządzanymi procesowo. „We współczesnym świecie konkurujące ze sobą firmy mają równy dostęp do surowców, kapitału, technologii, maszyn i urządzeń, do tych samych odbiorców i dostawców, siły roboczej oraz klientów. Różnią się więc od siebie głównie efektywnością procesów i działań, gdyż właśnie ich efektywność bywa jedynym źródłem przewagi nad rywalami. Nawet liderzy rynku muszą ciągle doskonalić swoje działania i procesy, jeżeli zamierzają długo utrzymać swoją pozycję” [Miller 2000, s. 2-3]. Bycie najlepszym oznacza posiadanie najefektywniejszych procesów, o najkrótszym cyklu realizacji i najniższym koszcie. Metodą, która przedsiębiorstwom zarządzanym procesowo pozwala kontrolować jakość

oraz koszty realizowanych działań, jest rachunek kosztów działań (w polskiej literaturze nazywany: procesowym rachunkiem kosztów, PRK, rachunkiem ABC).

Zasadniczym celem opracowania jest prezentacja budowy i zasad kalkulacji kosztów zgodnie z koncepcją procesowego rachunku kosztów oraz rozpoznanie możliwości wykorzystania tego rachunku w odniesieniu do obszaru logistyczno-magazynowego. Podjęto próbę opracowania przykładowego podejścia dla tego obszaru w przedsiębiorstwie z branży dekoracji i wystroju wnętrz.

2. Tradycyjny rachunek kosztów a rachunek kosztów działań

Tradycyjne rachunki kosztów rozliczają koszty wydziałowe (koszty pośrednie) na produkty/usługi za pomocą kluczy (narzutów) materiałów i robocizny bezpośredniej. Taki sposób kalkulacji kosztów powstał ponad 100 lat temu, kiedy to dominowała produkcja masowa i jednorodna. Wówczas kalkulacja traktowała koszty pośrednie jako nieistotne ze względu na ich mały udział w kosztach ogółem. Obecnie jednak sytuacja się zmieniła. Zdecydowanie wzrósł udział kosztów pośrednich, co czyni tradycyjne rachunki kosztów mało użyteczne z punktu widzenia zarządzania kosztami przedsiębiorstwa [Zieliński 2007, s. 35-36]. Biznes staje się coraz bardziej złożony i różnorodny, co w konsekwencji prowadzi do coraz to wyższych kosztów ogólnych (zmiany prezentuje rys. 1).



Rys. 1. Obecne środowisko biznesowe

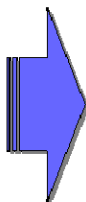
Źródło: [Cokins, Stratton, Helbling 1993, s. 2].

Menedżerowie chcą teraz takiej informacji kosztowej, która pomoże im sprawnie podejmować decyzje dotyczące konkretnych produktów, grup produktowych, konkretnych klientów, segmentów klientów czy kanałów dystrybucji. Tradycyjne rachunki

kosztów przedstawiają informację kosztową w sposób nie zawsze czytelny dla menedżerów. Na rysunku 2 pokazano różnicę między prezentacją informacji kosztowej metodą tradycyjną (lewa część rysunku) a rachunkiem kosztów działań (prawa część rysunku). W przykładzie skalkulowano koszty obsługi Klienta A. Otrzymując zestawienie kosztów w układzie rodzajowym, nie wiadomo od razu, gdzie należy szukać oszczędności i jakie decyzje mogą wpłynąć na obniżenie kosztów. W przypadku rachunku kosztów działań informacja kosztowa prezentowana jest w ujęciu działań, co znacznie ułatwia podejmowanie inicjatyw dążących do poprawy efektywności.

Rachunek Tradycyjny

KLIENT A	
Rodzaj	Koszt
Amortyzacja	1 100 zł
Zużycie Materiałów	4 350 zł
Zużycie energii i wody	250 zł
Wynagrodzenia	22 900 zł
Świadczenia na rzecz pracowników	5 600 zł
Usługi Obce	17 350 zł
Podatki i opłaty	650 zł
Pozostałe koszty	400 zł
Razem koszty	52 600 zł



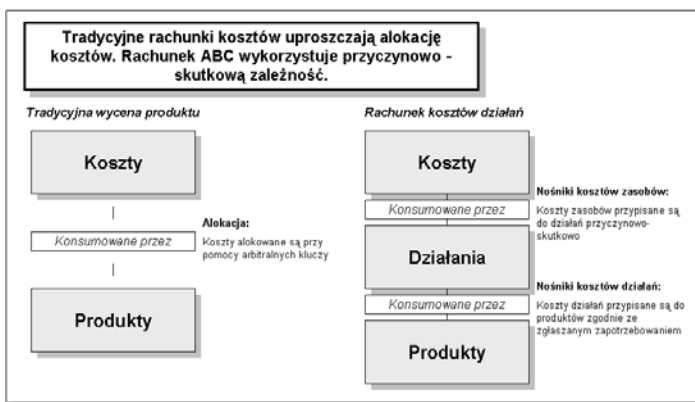
Rachunek Kosztów Działania (ABC/M)

KLIENT A	
Działania (Activities)	Koszt
Oferowanie Klienta	1 840 zł
Wizytowanie Klientów	12 600 zł
Przetwarzanie zamówień	1 360 zł
Wspieranie promocji	3 920 zł
Kompletowanie zamówień	5 880 zł
Pakowanie zamówień	1 840 zł
Załadowywanie dostaw	1 720 zł
Generowanie dokumentów dostawy	1 400 zł
Transportowane do klienta	19 560 zł
Fakturowanie Klienta	2 280 zł
Razem proces	52 600 zł

Rys. 2. Koszt procesu obsługi klienta – rachunek tradycyjny i rachunek ABC

Źródło: [Zieliński 2007, s. 37, 39].

Różnicę w kalkulacji między tradycyjnym rachunkiem a rachunkiem ABC prezentuje również rys. 3. Tradycyjne rachunki pomijają etap wyceny działań i obciążają produkty kosztami za pomocą arbitralnych kluczy, jak np. robocizna bezpośrednia.



Rys. 3. Przewaga rachunku ABC nad tradycyjną kalkulacją

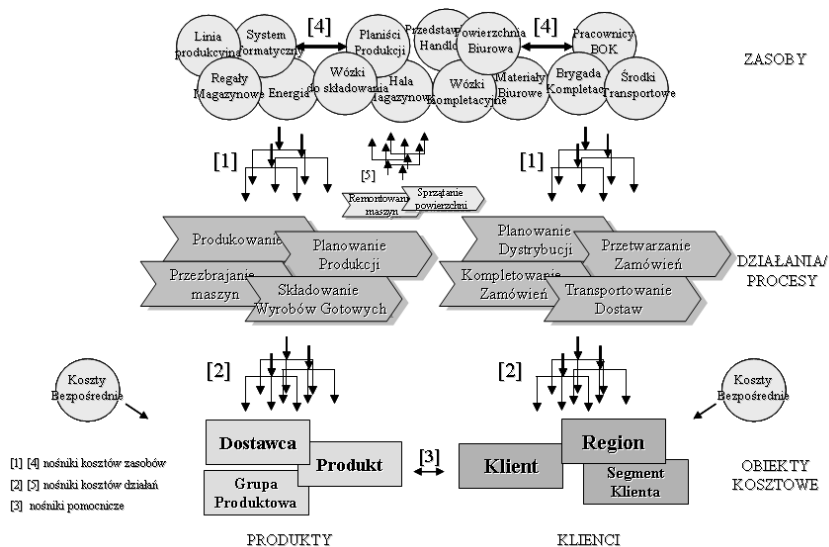
Źródło: [Cokins, Stratton, Helbling 1993, s. 11].

Rachunek ABC wprowadza dodatkowy etap kalkulacji. Za pomocą nośników kosztów zasobów i nośników kosztów działań, przyczynowo-skutkowo najpierw wyceniania działania, a następnie obiekty kosztowe (tj. produkty i klienci).

Rachunek ABC jest metodą umożliwiającą mądre zarządzanie przedsiębiorstwem. Podejmowane decyzje oparte są na informacji kosztowej, przedstawionej w ujęciu działań (procesów) realizowanych w przedsiębiorstwie. Informacja ta jest zrozumiała dla szerokiego grona pracowników, ponieważ wycenione są działania, których są realizatorami.

3. Rachunek kosztów działań

Rachunek kosztów działań jest metodą alokowania pośrednich kosztów organizacji do działań (procesów) zużywających zasoby przedsiębiorstwa, a następnie przypisywania kosztów wykonania działań do produktów, klientów lub kanałów dystrybucji zużywających te działania [LaLonde, Pohlen 1996, s. 3]. Rachunek kosztów działań składa się z kilku kluczowych elementów, zaprezentowanych na rys. 4.



Rys. 4. Budowa rachunku kosztów działań

Źródło: niepublikowane materiały szkoleniowe (T.M. Zieliński, 2010).

Rachunek kosztów działań skupia się na działaniach będących centralną częścią struktury rachunku ABC. Działania są tym, co ludzie i urządzenia realizują, celem zaspokojenia potrzeb klienta. Działania konsumują zasoby. Zasoby to ludzie, komputery, maszyny, wyposażenie, budynki itp. Dzięki zasobom działania osiągają wymagane rezultaty dla klientów zewnętrznych i wewnętrznych (obiektów koszt-

towych). Koszty w rachunku alokowane są za pomocą nośników kosztów zasobów i nośników kosztów działań.

Zasoby (*resources*) definiowane są jako składniki ekonomiczne wykorzystywane lub zużywane w trakcie realizacji działań. Zasoby są statyczne, widoczne gołym okiem [Zieliński 2007, s. 188]. Decydując się na wdrożenie rachunku ABC, należy rozpocząć od przebudowy rachunku kosztów według miejsc powstawania kosztów (MPK). W tym celu projektowany jest nowy rachunek, zgodny z koncepcją zasobowego rachunku kosztów¹ (Resource Consumption Accounting, RCA). Przykładowe zasoby to: linie produkcyjne, maszyny, planiści produkcji, system produkcyjny, powierzchnia hali produkcyjnej, maszyny produkcyjne.

Działania (*activities*) to czynności (praca) wykonywane w ramach organizacji. Działania są tym, co ludzie, systemy robią w organizacji. Podczas wykonywania działań zużywane są zasoby organizacyjne. Działania są dynamiczne, realizowane w czasie, stąd aby poznać koszty działań, menedżerowie muszą mierzyć zużycie zasobów organizacyjnych w działaniach [Zieliński 2007, s. 180]. Przykładowe działania to: planowanie produkcji, produkowanie cukierków czekoladowych, stabilizowanie produkcji, utrzymywanie maszyn, dezynfekowanie linii produkcyjnej.

Obiekty kosztowe (*cost objects*) – to klienci, produkty, dostawcy, kanały dystrybucji, na rzecz których realizowane są działania [Zieliński 2007, s. 183].

Nośniki kosztu zasobów (NKZ; *resource cost drivers*, relacja 1, rys. 4) stanowią podstawę przypisania zasobów (kosztów) do działań i zasobów. Są miarą ilości i intensywności zużycia zasobów przez działania i inne zasoby [Zieliński 2007, s. 183]. „Podstawową cechą nośników zasobów jest jak najlepsze odwzorowanie faktycznego zużycia tego zasobu przez pozostałe elementy modelu, czyli zachowania związków przyczynowo-skutkowych” [Świdarska (red.) 2010, s. 296]. NKZ dzieli się na: bezpośrednie (relacja 1 do 1), standardowe (liczba etatów, liczba maszynogodzin, liczba roboczogodzin, liczba stanowisk komputerowych), procentowe (procent czasu pracy), ważone (przybierająca postać równania czasowego, więcej w koncepcji Time-Driven ABC, np. liczna palet razy standardowy czas foliowania jednej palety).

Nośniki kosztu działań (NKD; *activity drivers*, relacja 2, rys. 4) są miarą częstotliwości i wielkości zapotrzebowania na działania generowane przez obiekty kosztów [Zieliński 2007, s. 183]. NKD dzielimy tak samo jak NKZ.

Wykorzystanie kalkulacji kosztów metodą ABC wymaga przestrzegania następujących etapów rozliczania:

1. Księgowanie kosztów w miejscach powstawania MPK.
2. Rozliczenie kosztów pomiędzy zasobami (relacja zasób – zasób, np. rozliczenie kosztów energii technologicznej pod linie produkcyjne).

¹ Projektując zasobowy rachunek kosztów, najpierw koncentrujemy się na zdefiniowaniu MPK dla konkretnych komórek organizacyjnych, a następnie identyfikujemy pule zasobów, jakimi one dysponują. W ostatnim etapie dodajemy konta kosztów układu rodzajowego, stanowiące analitykę dla kont syntetycznych, jakimi są zasoby.

3. Rozliczenie kosztów na procesy i działania, za pomocą nośników kosztów zasobów.
4. Rozliczenie kosztów usług wewnętrznych, za pomocą nośników kosztów działań (np. rozliczenie kosztów działania – utrzymanie maszyn na linii produkcyjnej).
5. Rozliczenie kosztów na produkty i klientów, za pomocą nośników kosztów działań.
6. Rozliczenie relacji produkt – klient.

4. Korzyści z wdrożenia rachunku kosztów działań

Projektując rachunek kosztów działań, należy zwrócić szczególną uwagę, aby proces pozyskiwania danych zasilających nie był zbyt pracochłonny i kosztochłonny. Wiąże się to jednoznacznie z wielkością rachunku kosztów (ilość zasobów, działań, nośników, obiektów kosztowych). Rozbudowane rachunki są trudne w utrzymaniu i zniechęcają do korzystania z dostarczanej informacji. Należy unikać chaosu informacyjnego. Budując prosty rachunek ABC, zdecydowanie łatwiej jest dokonywać modyfikacji i dostosowywać go do zmieniającego się otoczenia.

Rachunek kosztów działań wspomaga podejmowanie decyzji strategicznych związanych z portfelem produktowym, portfelem klientów, kanałów dystrybucji i rynków oraz z potencjałem produkcyjnym [Świdarska (red.) 2010, s. 323]. Menedżerowie, wykorzystując otrzymaną w wyniku kalkulacji informację kosztową, mogą świadomie zarządzać zasobami, działaniami, obiektami kosztowymi, a w konsekwencji rentownością całego przedsiębiorstwa. Informacje w obszarze zasobów dotyczą między innymi profilu obciążeń zasobów i związanego z tym poziomu wykorzystania zasobów (np. stopień wykorzystania linii produkcyjnej i związany z tym koszt niewykorzystany). Dobrze wycenione działania pokazują, gdzie można szukać oszczędności, które działania warto realizować, bo dodają nam wartości, a które należy pominąć (*non-value added activities*). Rachunek ABC pokazuje również, z którymi klientami współpraca generuje nam zysk (profil rentownego i nierentownego klienta), a produkcja których produktów jest najbardziej opłacalna (profil rentownego i nierentownego produktu).

5. Rachunek kosztów działań – praktyczne podejście

W okresie kwiecień-grudzień 2010 podjęto próbę opracowania przykładowego rachunku kosztów działań dla procesów logistyczno-magazynowych przedsiębiorstwa Dekoracje SA². Rozpoczęto prace mające na celu przedstawienie informacji kosztowej z obszaru logistyczno-magazynowego w ujęciu procesów.

² Nazwa firmy i dane zostały zmienione.

Firma Dekoracje SA zajmuje się produkcją i dystrybucją artykułów dekoracji i wystroju wnętrz. W swoim asortymencie posiada ponad 4000 aktywnych produktów. Współpracuje z około 800 klientami. Firma musiała poddać się trendowi zmian, jaki zapanował w branży. Hurtownicy, ze względu na ogromną ilość indeksów, jakie oferują producenci, nie byli w stanie magazynować i kompletować zamówień swoich klientów. Ciężar ten przeszedł na producentów, którzy po otrzymaniu zamówienia od hurtownika dokonują kompletacji pod konkretnego klienta finalnego. Hurtownicy w swojej ofercie posiadają tylko wystawki, tj. próbki asortymentów konkretnego producenta

Wyzwanie, przed jakim stanęła firma Dekoracje SA, to prawidłowa wycena procesów logistyczno-magazynowych, które zaczęły dominować w kosztach, zarówno z powodu przesunięcia ciężaru kompletacji (prawidłowa wycena procesów kompletacji), jak i konieczności posiadania odpowiednich stocków magazynowych pod zapotrzebowanie klientów oraz pod nowe kolekcje produktów (z powodu wysokiej aktywności działu marketingu).

Stosowany w przedsiębiorstwie rachunek kosztów dostarczał informacji na wysokim poziomie zagregowania, tj. łączne koszty poszczególnych działów organizacyjnych w podziale na koszty układu rodzajowego. Menedżerowie przedsiębiorstwa szukali odpowiedniej metody kalkulacji kosztów, która przyczynowo-skutkowo wyceni koszty procesów logistyczno-magazynowych realizowanych na rzecz klientów. Wybrano rachunek kosztów działań. Zgodnie z etapami wymienionymi w punkcie 3 opracowania, zaprojektowano rachunek kosztów opisujący działalność sprzedażową, marketingową i logistyczną firmy (600 zasobów i 270 działań, 4000 produktów, 820 klientów) oraz dokonano kalkulacji kosztów. Część rachunku dotycząca procesów logistyczno-magazynowych składa się z 70 zasobów i 100 działań rozliczanych na produkty i klientów. W niniejszym opracowaniu skupiono się na kosztach funkcjonowania magazynu i kosztach procesu kompletacji zamówień dla klientów (przykładowe zasoby i działania prezentuje rys. 5).

Proces kompletacji zamówień w przedsiębiorstwie Dekoracje SA przebiega w kilku etapach. Najpierw operator przejeżdża wózkiem do strefy składowania (produkty składowane są w paletach na regałach magazynowych). Następnie pobiera nośnik źródłowy³ ze strefy i transportuje go do poczekalni (miejsca pomiędzy strefą składowania a strefą kompletacji). Inny operator wózka pobiera NZ do kompletacji, przejeżdża w odpowiednie miejsca z zamówieniem klienta i kompletuje (tj. przekłada odpowiednią ilość produktów z NZ na nośnik docelowy⁴). Jeśli na NZ pozostały warstwy produktów, operator odstawia nośnik na pole powrót (PPOW). Paleta zostaje odpowiednio zabezpieczona, pobrana i przetransportowana do miejsca regałowego. Jeżeli zakończono kompletację na nośniku docelowym, paleta jest

³ Nośnik źródłowy (NZ) – nośnik (paleta), z której jest dokonywana kompletacja zamówienia dla konkretnego klienta. NZ może być rozkompletowany lub w całości zamówiony przez klienta.

⁴ Nośnik docelowy (ND) – nośnik (paleta), na której układa się produkty zamówione przez klienta.

Zasoby w obszarze kosztów magazynu

Koszty działu Magazyn		
Koszty osobowe		
Koszty - Wózkowych	Czas pracy	
Koszty - RT	Czas pracy	
Koszty - WE/WY (Mikser)	Czas pracy	
Koszty - Foliarzy	Czas pracy	
Koszty - Dyspozytorów	Procentowy	
Koszty - Kierowników Magazynu	Procentowy	
Koszty - Detalu	Czas pracy	
Koszty - Spec. ds. gospodarki mag.	Procentowy	
Pozostałe koszty pracowników mag	Bezpośrednio	
Koszty rzeczowe		
Wózki elektryczne-podnoszące	Czas pracy	
Wózki elektryczne-unoszące	Czas pracy	
Wózki spalinowe	Czas pracy	
Wózki elektryczne - RT	Czas pracy	
Wózki elektryczne - RT(nocna)	Czas pracy	
Wózki elektryczne-podnoszące(nocna)	Czas pracy	
Wózki elektryczne-unoszące(nocna)	Czas pracy	
Wózki spalinowe(nocna)	Czas pracy	
Linia do pakowania	Czas pracy	
Linia do pakowania(nocna)	Czas pracy	
Regały magazynowe	# miejsc skład.	
Wyposażenie informatyczne	# etatów	
Usługi telekomunikacyjne	\$ kosztu	
Koszty ogólne		
Koszty specjalistyczne		
Koszty działu Magazyn		
Koszty osobowe		
Koszty rzeczowe		
Koszty ogólne		
Budynek magazynowy	m2 pow.	
Budynek magazynowy - energia elektrycz...	Procentowy	
Budynek magazynowy - energia cieplna	Bezpośrednio	
Budynek magazynowy - zużycie wody	Bezpośrednio	
Place składowe - koszty utrzymania	m2 pow.	
Strefa kompletacji	m2 pow.	
Strefa składowania	m2 pow.	
Strefa WE/WY	# doków	
Akumulatornia	# stanowisk	
Powierzchnia socjalna magazynu	# etatów	
Pozostałe koszty	Bezpośrednio	
Koszty specjalistyczne		
Mat. eksploatacyjne - Folia bąbelkowa	Procentowy	
Mat. eksploatacyjne - Taśmy	Procentowy	
Mat. eksploatacyjne - Etykiety samoprzyl...	# nośników	
Mat. eksploatacyjne - Pozostałe	Procentowy	
Mat. eksploatacyjne - Rękawy	# nośników	
Mat. biurowe	# etatów	

Działania w obszarze kompletowania

Kompletowanie zamówień		
Przejazd wózkiem do strefy składowania (SS)	Czas pracy	
Pobieranie nośnika źródłowego (NZ) ze SS	Czas pracy	
Transportowanie NZ do poczekalni	Czas pracy	
Pobieranie NZ do kompletacji	# nośników	
Dojazd do Miejsca Kompletacji	# linii kompletacji	
Przygotowanie nośnika docelowego (ND)	# nośników	
Kompletowanie z NZ na ND	# linii kompletacji	
Odstawienie NZ na pole powrót (PP0W)	# nośników	
Zabezpieczenie NZ	# nośników	
Pobranie NZ z PP0W	# nośników	
Transportowanie NZ do strefy składowania	Czas pracy	
Odkładanie NZ na regał	Czas pracy	
Przewożenie ND z kompletacji do foliarki	# nośników	
Followanie ND	# nośników	
Transportowanie NZ z poczekalni na drukarkę	# nośników	
Drukowanie etykiety dla NZ	# wydanych palet	
Transportowanie ND na pole odkładcze (PO)	Czas pracy	
Drukowanie etykiety dla ND	# nośników	

Rys. 5. Zasoby oraz koszty w obszarze logistyki

Źródło: opracowanie własne na podstawie wdrożenia przedsiębiorstwa ABC Akademia Sp. z o.o.

przewożona do foliarki, foliowana, transportowana na pole odkładcze i zaopatrywana w odpowiednie etykiety. Jeśli zamówienie obejmowało produkty w pełnej palecie, to nośnik źródłowy pobierany jest z poczekali, transportowany do drukarki i wraz z dokumentami czeka na transport w polu odkładczym. Na tym etapie kończą się działania związane z kompletowaniem zamówień. Działania te są przedmiotem wykonanej kalkulacji kosztów metodą rachunku ABC.

Aby stworzyć przykładowe podejście, zaprojektowano nowy rachunek kosztów według miejsc powstawania kosztów, zgodny z koncepcją zasobowego rachunku kosztów. W ramach zasobów zdefiniowano grupy: zasoby osobowe, zasoby rzeczowe, zasoby ogólne, zasoby specjalistyczne. Zidentyfikowano koszty stałe i zmienne dla poszczególnych zasobów, co umożliwia monitorowanie stopnia i kosztu ich niewykorzystania. W obszarze logistyczno-magazynowym najpierw koszty podzielono na: koszty Magazynu, koszty Działu Logistyki oraz koszty Działu Reklamacji, a następnie dla poszczególnych działów zidentyfikowano posiadane zasoby (rys. 5).

W kolejnym etapie projektu zgodnie z przebiegiem kompletowania zamówień zbudowano słownik procesów składający się z 18 działań (przy identyfikacji kierowano się zasadą Pareta). Zidentyfikowane działania w dziale Magazyn prezentuje rys. 5. Za pomocą nośników kosztów zasobów i nośników kosztów działań skalkulowano koszt zasobów, koszty działań oraz koszty obiektów kosztowych (klientów i produktów). Wykorzystano nośniki bezpośrednie, standardowe (np. liczba dyspozycji magazynowej, liczba wydanych palet, liczba palet zapasu, liczba linii kompletacji...), procentowe (procent czasu pracy) oraz ważone (np. liczba linii kompletacji \times waga w zależności od typu klienta).

Jednym z rezultatów kalkulacji rachunku kosztów działań jest prezentacja kosztów obsługi klientów w wymiarze zrealizowanych na ich rzecz działań, co prezentuje rys. 6 dla klienta ABC Hurtownik (8559,60 zł). Chcąc obniżyć koszty współpracy z tym klientem, należy przeanalizować poniższe zestawienie, wybrać działania najdroższe i podjąć decyzję: jaka zmiana w charakterze zamówienia i kompletacji może wpłynąć na obniżkę kosztów ponoszonych na tego klienta. Przykładowo najdroższym działaniem jest „Kompletowanie z NZ na ND” co może świadczyć, że klient kupuje wiele produktów w małych ilościach. Celem poprawy rentowności trzeba by wpłynąć na strukturę składanych przez niego zamówień. Przed podjęciem decyzji analizie dodatkowo należy poddać ilość i rodzaj kupowanych przez niego produktów, a koszty skonfrontować z przychodami.

Zbudowany rachunek kosztów pomógł w rozwiązaniu problemów, na jakie napotykali menedżerowie obszaru logistyki. Mocne rozbudowanie rachunku powala na bieżącą kontrolę kosztów magazynowania i kompletacji oraz takie dopasowanie wielkości posiadanych zasobów, aby spełnić wszystkie wymagania związane z liczbą zamówień oraz maksymalizować stopień wykorzystania zasobów. Nowy rachunek kosztów umożliwia menedżerom logistyki dokonywanie analiz efektywno-

ści działań logistyczno-magazynowych, wprowadzanie zmian w sposobie ich realizacji (*continues improvement*) i monitorowanie poziomu kosztów. Rachunek pozwala na śledzenie kosztów obsługi poszczególnych klientów (porównanie kosztów działań realizowanych na rzecz poszczególnych klientów), a w zestawieniu z przychodami – poziomu ich rentowności.

Nazwa	Koszt	Nosnik	WartoscNosnika	StawkaNosnika
Klienci	384 935,92			
Klienci	384 935,92			
"ABC Hurtownia ABC"	8 559,60			
Przejazd wózkiem do strefy składowania (SS)	949,66	Czas pracy	645,64	1,470872
Pobieranie nośnika źródłowego (NZ) ze SS	226,86	Czas pracy	172,64	1,314029
Transportowanie NZ do poczekalni	949,66	Czas pracy	645,64	1,470872
Pobieranie NZ do kompletacji	305,91	# nośników	344,31	1,615385
Dojazd do Miejsca Kompletacji	284,38	# linii kompletacji	507,00	1,588082
Przygotowanie nośnika docelowego (ND)	69,43	# nośników	87,00	1,595988
Kompletowanie z NZ na ND	1 681,65	# linii kompletacji	507,00	1,745721
Odstawienie NZ na pole powrót (PPDw)	200,23	# nośników	344,31	1,615385
Zabezpieczenie NZ	434,02	# nośników	306,01	3,732436
Pobranie NZ z PPDw	216,71	# nośników	306,01	1,287627
Transportowanie NZ do strefy składowania	521,46	Czas pracy	408,41	1,276807
Odkładanie NZ na regał	123,70	Czas pracy	94,99	1,302260
Przewożenie ND z kompletacji do foliarki	133,98	# nośników	86,00	1,711925
Folowanie ND	968,40	# nośników	60,00	6,044924
Transportowanie NZ z poczekalni na drukarkę	28,55	# nośników	78,00	1,407546
Drukowanie etykiety dla NZ	49,36	# wydanych palet	132,00	2,199640
Transportowanie ND na pole odkładcze (PO)	99,94	Czas pracy	68,01	1,469432
Drukowanie etykiety dla ND	42,22	# nośników	132,00	0,013466
KD Rozpatywanie reklamacji - odrzucone	16,63	# linii reklamacji	2,00	8,315128
KD Kontrolowanie palet wysyłkowych	0,00	# nośników	81,00	0,000000
ZL Zarządzanie zapasami u klientów - VMI	0,00	Procentowy	100,00	0,000000
Przygotowanie załadunku	191,47	# dyspozycji magazynowej	41,00	4,670074
Załadunek palet - doki	705,91	# wydanych palet	160,00	4,411929
Obsługa dokumentów wydań	359,48	# dyspozycji magazynowej	41,00	8,767728

Rys. 6. Koszt działań magazynowych na rzecz klienta ABC Hurtownik

Źródło: opracowanie własne na podstawie wdrożenia przedsiębiorstwa ABC Akademia Sp. z o.o.

Otrzymane dane i wnioski pozwalają pozytywnie zaopiniować, że wykorzystanie rachunku kosztów działań w obszarze logistyczno-magazynowym ma sens i może przynieść wymierne korzyści w postaci informacji kosztowej o zasobach, działaniach i obiektach kosztowych. Informacja ta może być podstawą do podejmowania właściwych decyzji w obszarze kosztów obsługi magazynowej klientów.

6. Podsumowanie

Menedżerowie, zastanawiając się, co i komu sprzedać, najpierw podejmują decyzje, jak dany produkt będzie produkowany, w jakim miejscu świadczony, jak dostarczany do klienta, jak często, w jakich ilościach, jak realizowana będzie sprzedaż, jak skutecznie zorganizowana będzie obsługa posprzedażna itp. Decyzje te dotyczą procesów i działań realizowanych w przedsiębiorstwach, a w dzisiejszych czasach organizacje konkurują między sobą na poziomie procesów i działań. Od

tego, który z graczy rynkowych lepiej zarządza realizowanymi działaniami, zależy jego konkurencyjność i zdolność do zdobywania większej liczby klientów. Wagi nabiera konieczność koncentracji, na jakości i efektywności realizowanych działań.

Rachunek ABC jest metodą umożliwiającą mądre zarządzanie przedsiębiorstwem. Podejmowane decyzje oparte są na informacji kosztowej, przedstawionej w ujęciu działań (procesów) realizowanych w przedsiębiorstwie. Informacja ta jest zrozumiała dla szerokiego grona pracowników, ponieważ wycenione są działania, których są realizatorami.

Robert Kaplan sformułował kiedyś bardzo ciekawe zdanie, opisujące rachunek kosztów działań: „Lepiej mniej więcej mieć rację, niż dokładnie się mylić” (*It is better to be approximately correct than precisely inaccurate*) [Johnson, Kaplan 1987]. Zdanie to pokazuje zasadność wykorzystania rachunku ABC – lepiej jest mieć w przedsiębiorstwie rachunek kosztów działań i prawie mieć rację, niż bazować na informacji dostarczanej przez tradycyjne rachunki i dokładnie się mylić.

Literatura

- Cokins G., Stratton A., Helbling J., *An ABC Manager's Primer*, Institute of Management Accountants, New Jersey 1993.
- Johnson T., Kaplan R.S., *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston 1987.
- LaLonde B.J., Pohlen T.L., *Issues in supply chain costing*, „The International Journal of Logistics Management” 1996 vol. 7, no. 1.
- Miller J.A., *Zarządzanie kosztami działań*, Arthur Andersen, Warszawa 2000.
- Świdwerska G.K. (red.), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa 2010.
- Zieliński T.M., *Odkrywanie prawdy o zyskach. Teoria i praktyka systemów ABC/M*, Akademia Menedżera, 2007.

ACTIVITY BASED COSTING AT THE INTERIOR DESIGN ACCESSORIES MANUFACTURER (LOGISTIC-WAREHOUSE AREA)

Summary: The purpose of this paper is to discuss how activity based costing (ABC) technique can be applied in the context of the interior design accessories manufacturer to calculate cost of logistic and warehousing processes. The manufacturer is confronted by changing environment in the area of spiralling costs of picking orders. For these reasons managers decide to implement process based costing. The definition, design and advantages of ABC are listed in this assignment. The differences between traditional costing and ABC are shown. The ABC technique not only improves the quality of financial information, but also supports continuous improvement initiatives. It can be used to measure and monitor performance, implement changes and indentify results of modifications.