

Studium przypadku

„As Easy As ABC” Kalkulacja kosztów niewykorzystanych zasobów

Tomasz M. Zieliński

prezes zarządu
ABC Akademia Sp. z o.o.;

Pytania:
czytelniczy.controlling@infor.pl

Opracowanie to jest czwartą częścią cyklu „As Easy As ABC”. Celem cyklu jest logiczne i proste przedstawienie, na bazie polskich i zagranicznych doświadczeń wdrożeniowych, głównych zasad projektowania i skutecznego wdrażania systemów rachunku kosztów działań (ABC/M).

Wyobraźmy sobie, że zakładamy nowy biznes – firmę produkcyjną. W wynajętej za 4700 zł miesięcznie hali produkcyjnej stawiamy nowo nabytą maszynę produkcyjną o praktycznej wydajności wytwarzania 10 szt. wyrobów gotowych na zmianę. Cena rynkowa sprzedaży produktu wynosi 12 000 zł.

Miesięczny koszt amortyzacji maszyny wynosi 60 000 zł. Maszyna jest obsługiwana przez 1 operatora o koszcie miesięcznym 4000 zł. Oznacza to, że koszty pośrednio produkcyjne przypadające na 1 szt. praktycznej ilości produkcji wynoszą 6870 zł (68 700 zł : 10 szt.). Do wytworzenia każdego produktu niezbędne jest zużycie surowców materiałowych o koszcie 4000 zł na sztukę. W rezultacie koszt jednostkowy wytworzenia produktu wynosi 10 870 zł, co przy cenie 12 000 zł pozwala na osiągnięcie marży równej 1130 zł (9,4%).

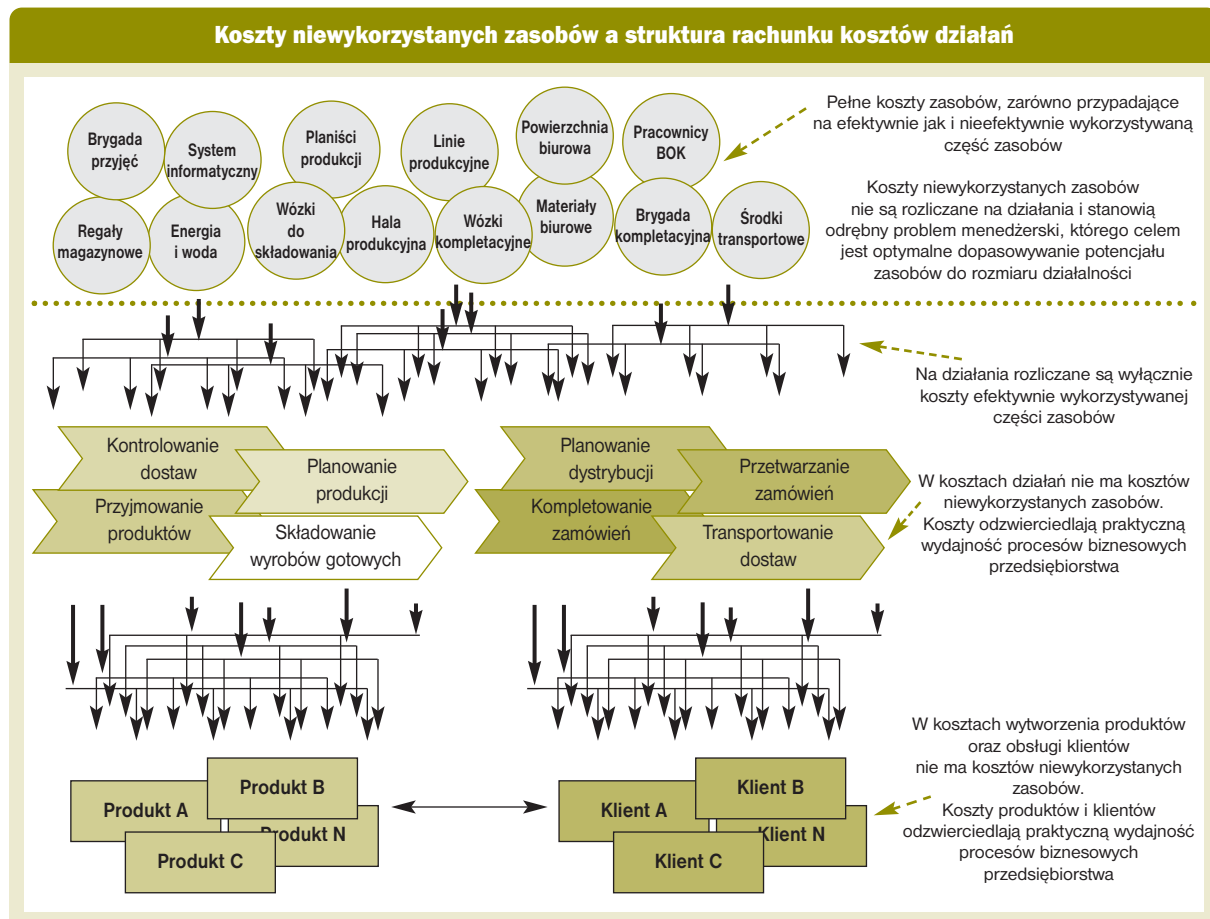
Ze względu na specyfikę procesu produkcyjnego oraz na bardzo ubogi koszyk dotychczasowych zamówień firma wytwarza w pierwszym miesiącu tylko dwa wyroby gotowe dla dwóch klientów. Produkty, ze względu na fakt wchodzenia naszej firmy na rynek, sprzedane zostały w cenie 11 200 zł za sztukę. Po zakończeniu miesiąca kalendarzowego w dziale księgowości dokonano kalkulacji kosztu wytworzenia produktu, który będzie podstawą do ustalenia zyskowności ze sprzedaży produktu.

Wyniki kalkulacji były porażające dla menedżerów. Koszt wytworzenia produktu skalkulowano na 38 250 zł, co przy cenie sprzedaży wynoszącej 11 200 zł dało stratę jednostkową na poziomie (minus) 27 150 zł (-242% rentowność sprzedaży). Co się stało? – pytają menedżerowie. Przecież zasoby produkcyjne i ich efektywność jednostkowa nie zmieniła się, szacowane efektywne koszty wytworzenia wynoszą 10 870 zł, więc powinno to zapewnić określoną rentowność transakcji z klientami. Odpowiedź na pytanie jest prosta. W systemie kalkulacji kosztów wytworzenia produktów rozliczono koszty niewykorzystanych zasobów produkcyjnych na wytworzone i sprzedane produkty.

UWAGA

Rozliczanie kosztów niewykorzystanych zasobów na wytwarzane produkty może grozić wystąpieniem zjawiska tzw. spirali śmierci kosztów stałych. Polega to na tym, że w danym okresie rozliczeniowym obciążamy wytworzone produkty kosztem niewykorzystanych zasobów i na podstawie tak skalkulowanego kosztu ustalamy zawyżoną cenę sprzedaży produktu. Klienci nasi, z tytułu wysokiej ceny, zmniejszają zakupy danego produktu, co skutkuje zmniejszeniem produkcji tego wyrobu. W kolejnym okresie, na mniejszą wielkość produkcji ponownie rozliczamy coraz większe koszty niewykorzystanych zasobów, co jeszcze bardziej podnosi koszt wytworzenia produktu. Jeżeli dalej będziemy podnosić ceny, to łatwo wyobrazić sobie koniec.

Schemat 1



Źródło: materiały szkoleniowe ABC Akademia

Alokować czy nie alokować

O tym, czy koszty niewykorzystanych zasobów powinny być alokowane na produkty i klientów, decyduje:

1. Polityka zarządu przedsiębiorstwa (np. decyzja o produkowaniu wyłącznie na 1 zmianę produkcyjną). Wówczas koszty niewykorzystanych zasobów, ale tylko te dotyczące 2. i 3. zmiany produkcyjnej, muszą znaleźć się w cenach sprzedawanych produktów, ponieważ firma nie zamierza w żaden rynkowy sposób wykorzystać czy odsprzedać niewykorzystanej mocy produkcyjnej zasobów. Jeżeli natomiast zasoby nie będą efektywnie wykorzystywane na pierwszej zmianie produkcyjnej, to koszt niewykorzystanego zasobu 1. zmiany nie powinien być alokowany na wytwarzane produkty (ponieważ firma zamierza efektywnie wykorzystywać zasoby na pierwszej zmianie produkcyjnej).
2. Możliwość rynkowej sprzedaży nadmiernych zdolności produkcyjnych zasobów. Jeżeli przed-

siębiorstwo nie ma możliwości sprzedaży nadmiernej zdolności produkcyjnej zasobów (np. w przedsiębiorstwach o bardzo dużej sezonowości produkcji), to koszty niewykorzystanej zdolności produkcyjnej pojawiające się po sezonie powinny znajdować się w cenach sprzedawanych produktów w całym roku. W takich przypadkach koszty niewykorzystanych zasobów powinny być traktowane jako nakład inwestycyjny i amortyzowane w danym roku proporcjonalnie do wielkości produkcji, w taki sposób, aby każda sztuka wytworzonego wyrobu gotowego w danym roku zawierała w sobie taki sam koszt nadmiernej zdolności produkcyjnej zasobów.

Zagadnienie kosztów niewykorzystanych zasobów jest istotne we wszystkich systemach i technikach kalkulacji kosztów produktów i klientów przedsiębiorstwa, w tym również w koncepcji rachunku kosztów działań (ABC/M).

W rozliczeniach kosztów, jakie wykonywane są w systemach ABC/M, koszty niewykorzysta-

nych zasobów nie powinny być rozliczane na działania, a dalej – na obiekty kosztowe. Koszty te stanowią odrębny problem menedżerski, którego celem jest optymalne dopasowywanie potencjału posiadanych zasobów do rozmiarów działalności. Miejsce kosztów niewykorzystanych zasobów w strukturze rachunku kosztów działań prezentuje **schemat 1**.

W klasycznym podejściu do rachunku kosztów działań koszty niewykorzystanych zasobów próbowano kalkulować (zatrzymywać) na poziomie obiektów „działań”¹. Zaobserwowano jednak później wiele mankamentów tego podejścia zarówno po stronie interpretacyjnej, jak i kalkulacyjnej.

Koszty niewykorzystanych zasobów, jak sama nazwa wskazuje, dotyczą zasobów i tam powinny być zatrzymywane. Przedmiotem zarządzania jest wówczas zasób, a decyzje menedżerskie dotyczą realokacji lub eliminacji nadmiernych zasobów organizacyjnych. Zagadnienie to zostało wyczerpująco potraktowane w koncepcji RCA² (Resource Consumption Accounting). RCA jest koncepcją komplementarną do rachunku kosztów działań i zasadniczo ją uzupełnia o elementy dotyczące współzależności między zasobami oraz kosztami niewykorzystanych zasobów.

Potencjał i miara wielkości przerobu zasobu

Pierwszym krokiem w kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów jest zdefiniowanie i zmierzenie miar wielkości przerobu (MWPZ) dla poszczególnych zasobów. Przykładowe miary wielkości (ilości) przerobu dla zasobów to:

- maszyna produkcyjna: liczba maszynogodzin,
- powierzchnia magazynowa: liczba metrów kwadratowych,
- pracownicy Biura Obsługi Klienta: liczba roboczogodzin,
- wózek widłowy: liczba motogodzin.

Miary wielkości przerobu zasobów są podstawą w zarządzaniu potencjałem (wydajnością) zasobów organizacyjnych. Pomiar MWPZ zapewnia wgląd w wykorzystanie (konsumpcję czy zużycie) zasobu niezależnie od kombinacji działań wykonywanych przez dany zasób.

Warto również zdefiniować typy wydajności zasobów niezbędne dla kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów:

- teoretyczna wielkość przerobu zasobu – jest to wielkość przerobu, jaką przedsiębiorstwo teoretycznie może osiągnąć, tzn. gdy będzie w 100% eksploatować zasób (w praktyce nieosiągalna z tytułu np. awarii, przerw itp.),
- praktyczna wielkość przerobu zasobu – jest to wielkość przerobu, jaką przedsiębiorstwo osiąga w normalnych (standardowych) warunkach produkcyjnych. Ta właśnie wydajność jest wykorzystywana jako podstawa odniesienia do obliczania kosztów niewykorzystanych zasobów,
- rzeczywista wielkość przerobu zasobu – jest to wielkość przerobu, jaką przedsiębiorstwo wykonało z tytułu realizacji określonego planu produkcyjnego.

Koszty niewykorzystanych zasobów wynikają z różnicy pomiędzy praktyczną a rzeczywistą wielkością przerobu poszczególnych zasobów. Te właśnie wartości są wykorzystywane do kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów.

Studium przypadku KERAMIK S.A.

Zagadnienie kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów oraz konsekwencji ich rozliczania na produkty zostanie zaprezentowane na przykładzie przedsiębiorstwa KERAMIK S.A. zajmującego się produkcją wyrobów ceramicznych.

Wydziały produkcyjne KERAMIK S.A. działają w systemie trzyzmianowym. Na wydziale wypalania pracuje 10 pieców w trybie 3-zmianowym (pełne obłożenie) oraz piec nr 11 aktualnie obłożony produkcyjnie na 2 zmianach. Podczas trzeciej zmiany w piecu utrzymywana jest odpowiednia temperatura (piec od momentu uruchomienia nigdy nie jest gaszony, nawet remonty wykonywane są w czasie pracy pieca).

Problemem, z jakim spotkali się menedżerowie KERAMIK S.A., jest kwestia kosztów niewykorzystanych zasobów, z jakimi mają do czynienia na trzeciej zmianie pieca nr 11. Rozwój firmy jest dynamiczny, dlatego też – zgodnie z zamiarami kadry zarządczej, piec nr 11 będzie wykorzystywany w pełnym zakresie w nie-dalekiej przyszłości. Obawy menedżerów są mianowicie takie, że błędne alokowanie kosztów niewykorzystanych zasobów do produktów

¹ R.S. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, OE i DWABC, Kraków 2000, rozdział 7.

² D.E. Keys, A. van der Merwe, *The case for RCA: Excess and idle capacity*, „Journal of Cost Management”, 2001, Nr 4, s. 21-32.

Widok 1. Koszty utrzymania pieca nr 11 firmy KERAMIK S.A.

Nazwa Obiektu	Koszt	S/Z	Koszt Wyk...	Koszt Niewykorzyst...	Miara Wielkośc...	Wartość Noś...	Stawka Nośn...	Potencjalna W...
Zasoby	184 935,00		119 547,74	68 858,60				
Wydział Wypalania	147 321,00		84 226,00	63 095,00				
Pałk. Maszynowy	104 464,00		84 226,00	20 238,00				
Piec nr 11	104 464,00		84 226,00	20 238,00	Maszynogodziny P11	496,00	169,81	744,00
1. Amortyzacja	53 571,00	\$	35 714,00	17 857,00		0,00	0,00	0,00
2. Materiały Eksploatacyjne	8 036,00	z	8 036,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3. Zużycie Energi Stałe	7 143,00	\$	4 762,00	2 381,00		0,00	0,00	0,00
4. Zużycie Energi Technologicz...	35 714,00	z	35 714,00	0,00		0,00	0,00	0,00
Paliwo	42 857,00		0,00	42 857,00				
Samochód Ciężarowy S1	22 645,00		19 895,40	2 749,60				
Biuro Obsługi Klienta	19 938,00		15 426,34	4 511,66				

Źródło: KERAMIK S.A. w oprogramowaniu ABC/M Explorer®

wypalanych w tym piecu może doprowadzić do błędnych decyzji cenowych, a w rezultacie być może zagrozić rozwojowi sprzedaży przedsiębiorstwa. W związku z tym, podczas wdrożenia systemu ABC/M obejmującego zarówno obszar produkcji, jak i sprzedaży, zdecydowano się na wykonanie dwóch wariantów porównawczych kalkulacji kosztów wypalania produktów w piecu nr 11:

- 1) wariant 1 – koszty niewykorzystanych zasobów pieca nr 11 nie będą rozliczane na wypalane w nim produkty (będą one przedmiotem odrębnego raportowania),
- 2) wariant 2 – koszty niewykorzystanych zasobów pieca nr 11 zostaną rozliczone na wypalane produkty.

Dla uproszczenia w przykładzie KERAMIK S.A. pominięto problem kosztów bezpośrednio produkcyjnych.

Koszty stałe i zmienne zasobów

Na koszty pieca nr 11 składają się 4 elementy kosztowe przedstawione na **widoku 1**. Informacja kosztowa dotyczy 1 miesiąca produkcyjnego. Praktyczna wielkość przerobu pieca nr 11 w miesiącu to 744 maszynogodziny (praca na 3 zmiany: 24 h × 31 dni – na **widoku 1** kolumna Potencjalna Wartość Nośnika)). Jednak w analizowanym miesiącu wypalano dwa wyroby gotowe: produkt 1 – 298 mh i produkt 2 – 198 mh. W sumie rzeczywista (wykonana) wielkość przerobu pieca 11 wyniosła 496 mh (praca na 2 zmiany: 16 h × 31 dni – na **widoku 1** kolumna

Wartość Nośnika). Oznacza to, że w przypadku pieca nr 11 mamy do czynienia z kosztami niewykorzystanych zasobów.

Aby skalkulować koszty niewykorzystanych zasobów, musimy zdefiniować stałe i zmienne elementy kosztowe zasobu:

- jeżeli na elemencie kosztowym zasobu znajdują się koszty przypadające wyłącznie na rzeczywiście wykorzystywaną wielkość przerobu tego zasobu, to element kosztowy kwalifikowany jest jako zmienny,
- jeżeli na elemencie kosztowym zasobu znajdują się koszty przypadające zarówno na wykorzystywaną, jak i niewykorzystywaną część tego zasobu (praktyczna wielkość przerobu), to element kosztowy kwalifikowany jest jako stały.

Jak pokazano na **widoku 1** (kolumna S/Z), kwalifikacja kosztów pieca nr 11 jako stałe lub zmienne jest następująca:

- amortyzacja pieca gazowego – dotyczy jego praktycznej wielkości przerobu, dlatego też zaklasyfikowana jest jako koszt stały,
- materiały eksploatacyjne to zużycie materiałów smarnych podczas procesu produkcji – oznacza to, że koszty te powstają tylko wówczas, gdy faktycznie następuje wypalanie produktów w piecu (koszt ten jest kosztem zmiennym),
- zużycie energii stałe to zużycie energii związanej z utrzymaniem gotowości pieca gazowego (koszty te wynikają z sytuacji, gdy piec jest utrzymywany w gotowości przez 3 zmiany bez realizowania procesu produkcyjnego; klasyfikowany jest jako stały),

● zużycie energii technologicznej to zużycie energii związanej z realizowanym procesem produkcyjnym (koszty traktowane jako zmienne).

Jak łatwo można zauważyć, koszty, które wiążą się z wykonywanym procesem produkcyjnym, klasyfikowane są jako zmienne. Z kolei te związane z utrzymaniem gotowości zasobu do realizacji działań traktowane są jako stałe.

Wariant 1 kalkulacji

Wariant 1 kalkulacji kosztów wypalania w piecu nr 11 zakłada, że koszty niewykorzystanych zasobów pieca nie będą rozliczane na wypalane w nim produkty. Ścieżki przepływu kosztów oraz zasady kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów prezentuje schemat 2. Zatrzymanie kosztów niewykorzystanych zasobów i nierozliczenie ich na działanie Wypalanie P11 sprawia, że odzwierciedlona jest praktyczna wydajność zasobów w procesach produkcyjnych przedsiębiorstwa. W rezultacie koszty wytworzenia produktów nie są zniekształcone narzutem kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych. Oznacza to, że przy założonym poziomie rentowności produkcji firma prawidłowo ustali cenę sprzedaży produktów, która zagwarantuje

osiąganie docelowego zysku przy praktycznej wydajności produkcyjnej.

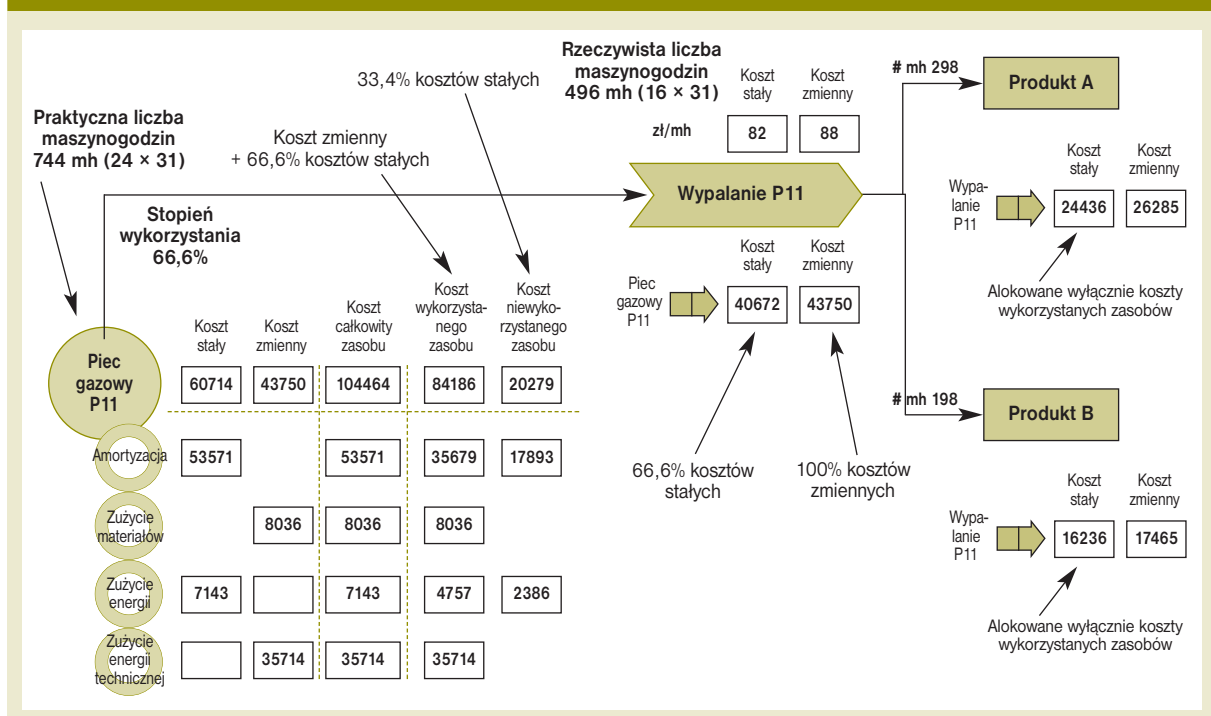
Widok 2 prezentuje przepływy kosztów całkowitych dla wariantu 1, pokazując w górnej części zasób: piec nr 11 z praktyczną stawką maszynogodziny 169,81 zł. Na działanie „Wypalanie P11” zaalokowano część kosztów stałych pieca nr 11 przypadającą na efektywnie wykorzystane maszynogodziny (66,6%) oraz całość kosztów zmiennych, razem 84 226 zł (średkowa część **widoku 1**). Dalej kosztem działania zostały obciążone produkty, gdzie na produkt A zaalokowano 50 603,52 zł (298 mh), natomiast na produkt B 33 622,48 (198 mh). W kosztach produktów nie ma kosztów niewykorzystanych zasobów.

Wariant 2 kalkulacji

Wariant 2 kalkulacji kosztów wypalania w piecu nr 11 zakłada, że koszty niewykorzystanych zasobów pieca zostaną rozliczone na wypalane produkty. Ścieżki przepływu kosztów oraz zasady rozliczeń kosztów niewykorzystanych zasobów prezentuje schemat 3. Koszty niewykorzystanych zasobów zostały rozliczone na działanie „Wypalanie P11”. W ten sposób

Schemat 2

Wariant 1: Koszty niewykorzystanych zasobów nie są rozliczane na działania i obiekty kosztowe



Źródło: materiały szkoleniowe ABC Akademia

Widok 2. Przepływy kosztów całkowitych w wariantie 1

The screenshot shows the ABC/M Explorer 3.0 interface. The top table displays a hierarchy of costs for 'Zasoby' (Resources), with 'Piec nr 11' (Furnace no. 11) selected. Below it, a detailed table for 'Wypalanie P11' (Firing P11) shows the following data:

Nazwa	Indeks	Wartość nośnika	Koszt nośnika	Koszt	Nośnik	Stawka noś...	% nośnika	W...
Przetwarzanie zamówień	D27			13 805,18				
Transportowanie do klienta	D26			19 895,40				
Wpisywanie zamówień do SI	D28			1 163,82				
Wypalanie P11	D23	496,00	84 226,00	84 226,00	Maszynogodziny P11	169,81	10...	1,00 4...

Below this, another table shows costs for 'Produkt A' and 'Produkt B':

Nazwa	Indeks	Wartość nośnika	Koszt nośnika	Koszt	Nośnik	Stawka nośnika	% nośnika
Produkt A	050	298,00	50 603,52	50 603,52	Maszynogodziny P11	169,81	60,08
Produkt B	051	198,00	33 622,48	33 622,48	Maszynogodziny P11	169,81	39,92

Źródło: KERAMIK S.A. w oprogramowaniu ABC/M Explorer®

zniekształcono praktyczną wydajność procesów produkcyjnych przedsiębiorstwa, co może skutkować potencjalnie błędnymi decyzjami menedżerskimi dotyczącymi zarówno procesów, jak i zasobów.

W rezultacie koszty wytworzenia produktów zostają zniekształcone przez narzut kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych. Oznacza to, że przy założonym poziomie rentowności produkcji firma może błędnie zawyżyć ceny sprzedaży produktów, a przez to pojawia się ryzyko przeszacowania cen produktów firmy i utraty ich konkurencyjności rynkowej.

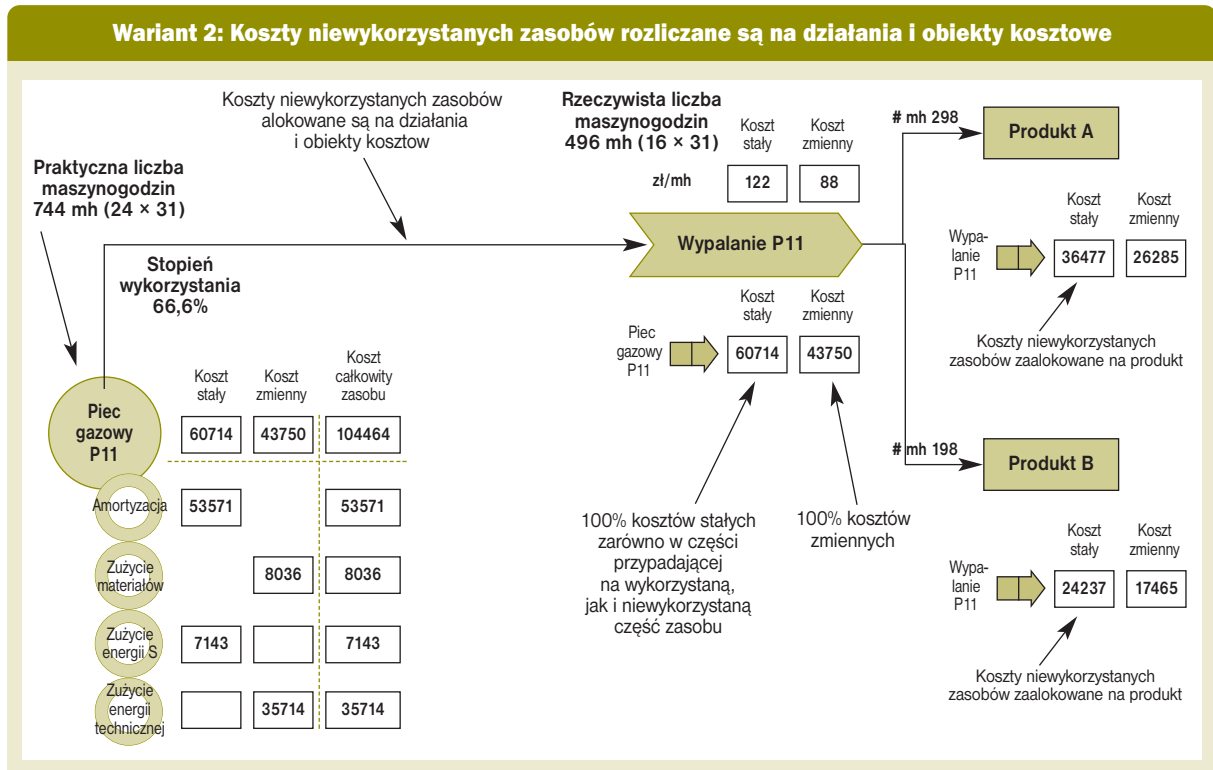
Widok 3 prezentuje przepływy kosztów całkowitych dla wariantu 2, pokazując w górnej części zasób: piec nr 11 z rzeczywistą stawką maszynogodziny 210,61 zł. Na działanie „Wypalanie P11” zaalokowano całość kosztów stałych pieca nr 11 (w tym koszty niewykorzystanych mocy produkcyjnych) oraz całość kosztów zmiennych, razem 104 464 zł (środkowa część **widoku 1**). Następnie zawyżonym kosztem działania zostały obciążone produkty, gdzie na produkt A zaalokowano 62 762,65 zł (298 mh), natomiast na produkt B 41 701,35 (198 mh). W kosztach produktów znajdują się koszty niewykorzystanych zasobów.

Porównanie wariantów kalkulacji

Analiza wyników obu wariantów kalkulacji kosztów pokazuje, że mogą zaistnieć istotne różnice w kierunkach decyzji menedżerskich wynikających z przyjętego wariantu kalkulacji (**schemat 4**). W wariantie 1 od razu widać wartość kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych, tj. 20 042 zł (18,4% przychodów). Zadaniem menedżerów jest rynkowe zagospodarowanie tej nadmiernej wydajności albo poprzez zwiększenie skali działania przedsiębiorstwa, albo poprzez realokowanie, a nawet sprzedaż nadwyżki mocy przerobowych. W wariantie 2 rachunek kosztów nawet nie sygnalizuje problemu niepełnego wykorzystania zasobów organizacyjnych, przez co mogą nie być one brane pod uwagę przy decyzjach menedżerskich dotyczących poziomu posiadanych zasobów.

Wariant 1 wskazuje na rentowność obu produktów, podczas gdy w wariantie 2 raportowana jest strata ze sprzedaży produktu A. Grozi to potencjalnie błędnymi decyzjami, których efektem może być wycofanie się firmy z produkcji rentownego produktu. Rozliczanie kosztów niewykorzystanych zasobów na produkty może również skutkować błędnymi decyzjami cenowymi (np. zawyżanie cen sprzedaży produktów

Schemat 3



Źródło: materiały szkoleniowe ABC Akademia

Widok 3. Przepływy kosztów całkowitych w wariantie 2

ABC/M Explorer 3.0 - MODEL TESTOWY 2 - Moduł zasobów

Nazwa Obiektu	Koszt	S/Z	Koszt Wyk...	Koszt Niewykorzyst...	Miara Wielkośc...	Wartość Noś...	Stawka Nośn...	Potencjalna W...
Zasoby	184 935,00		119 547,74	68 858,60				
Wydział Wypalania	147 321,00		84 226,00	63 095,00				
Park Maszynowy	104 464,00		84 226,00	20 238,00				
Piec nr 11	104 464,00		84 226,00	20 238,00	Maszynogodziny P11	496,00	210,61	744,00
1. Amortyzacja	53 571,00	S	35 714,00	17 857,00		0,00	0,00	0,00
2. Materiały Eksploatacyjne	8 036,00	Z	8 036,00	0,00		0,00	0,00	0,00
3. Zużycie Energi Stałe	7 143,00	S	4 762,00	2 381,00		0,00	0,00	0,00
4. Zużycie Energi Technologicz...	35 714,00	Z	35 714,00	0,00		0,00	0,00	0,00
Pałwo	42 857,00		0,00	42 857,00				
Samochód Ciężarowy S1	22 645,00		19 895,40	2 749,60				
Biuo Obsługi Klienta	19 938,00		15 426,34	4 511,66				

Nazwa	Indeks	Wartość nośnika	Koszt nośnika	Koszt	Nośnik	Stawka noś...	% nośnika	W...
Przetwarzanie zamówień	D27			13 805,18				
Transportowanie do klienta	D26			19 895,40				
Wpisywanie zamówień do SI	D28			1 163,82				
Wypalanie P11	D23	496,00	104 464,00	104 464,00	Maszynogodziny P11	210,61	10...	1,00

Nazwa	Indeks	Wartość nośnika	Koszt nośnika	Koszt	Nośnik	Sta...	% nośnika
Produkt A	050	298,00	62 762,65	62 762,64	Maszynogodziny P11	210,61	60,08
Produkt B	051	198,00	41 701,35	41 701,36	Maszynogodziny P11	210,61	39,92

Źródło: KERAMIK S.A. w oprogramowaniu ABC/M Explorer®

Schemat 4

Porównanie wariantów kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów					
Wariant 1			Wariant 2		
Produkt A					
Przychód	60 879 zł		Przychód	60 879 zł	
Koszt całkowity	50 721 zł		Koszt całkowity	62 762 zł	
Marża	10 158 zł	16,7%	Marża	-1 883 zł	-3,1%
<hr/>					
Produkt B					
Przychód	47 970 zł		Przychód	47 970 zł	
Koszt całkowity	33 701 zł		Koszt całkowity	41 702 zł	
Marża	14 269 zł	29,7%	Marża	6 268 zł	13,1%
<hr/>					
RAZEM – Wariant 1			RAZEM – Wariant 2		
Przychód	108 849 zł		Przychód	108 849 zł	
Koszt całkowity	84 422 zł		Koszt całkowity	104 464 zł	
Marża	24 427 zł	22,4%	Marża	4 385 zł	4,0%
<hr/>					
Koszty niewykorzystanych zasobów	20 042 zł	18,4%	Koszty niewykorzystanych zasobów	0 zł	%

Źródło: materiały szkoleniowe ABC Akademia

uniemożliwiające osiągnięcie praktycznej zdolności produkcyjnej zasobów produkcyjnych, a przez to obniżenie potencjalnej konkurencyjności cenowej wytwarzanych produktów).

Wnioski

Podczas konstruowania modeli kosztowych przedsiębiorstw, w tym tych bazujących na koncepcji rachunku kosztów działań, niezwykle ważny jest pomiar kosztów niewykorzystanych zasobów. Prawidłowa kalkulacja kosztów niewykorzystanych zasobów sprawia, że w modelach kosztowych nie ma zjawiska subsydiowania

kosztów oraz minimalizowane jest ryzyko wystąpienia tzw. spirali śmierci kosztów stałych.

Dobra informacja kosztowa, wzbogacona o dane na temat kosztów niewykorzystanych zasobów, prawidłowo wspiera menedżerów w podejmowaniu decyzji związanych z:

- dopasowywaniem poziomu zasobów (kosztów) do rozmiarów działalności,
- uruchamianiem trafnych inicjatyw usprawnień procesów biznesowych firmy,
- zarządzaniem portfelem produktów i klientów przedsiębiorstwa.



Zajrzyj na stronę
www.infor.pl