

# ZPRK RPCA

Tomasz M. Zieliński

## Zasobowo-procesowy rachunek kosztów

ZPRK/RPCA



Fragment  
książki



Akademia  
Controllingu

AKADEMIA CONTROLLINGU

Tomasz M. Zieliński

# ZASOBOWO-PROCESOWY RACHUNEK KOSZTÓW

Wydanie 1



Akademia Controllingu Sp. z o.o.  
Poznań 2017

# 1 Wstęp

## 1.1 Geneza powstania zasobowo-procesowego rachunku kosztów (ZPRK)

Dynamiczne zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstw związane z globalizacją, rosnącymi wymaganiami klientów, zmianami technologicznymi oraz informatyzacją stawiają ogromne wyzwania współczesnym rachunkom kosztów, zwłaszcza w zakresie zaspokojenia potrzeb informacyjnych osób zarządzających przedsiębiorstwami. Tradycyjne rachunki kosztów skoncentrowane na sprawozdawczości zewnętrznej w znacznym stopniu ignorują coraz bardziej precyzyjne potrzeby informacyjne kadry zarządzającej. Koncepcje tradycyjnego rachunku kosztów, które zostały opracowane w erze masowej produkcji i ciągle funkcjonują w przedsiębiorstwach, nie są w stanie już dłużej objaśniać zjawisk zachodzących na współczesnych rynkach. Według Kochalskiego [2006, s. 26] założenia, jakie towarzyszyły wypracowywaniu tradycyjnych rachunków kosztów, uległy, a przynajmniej ulegają dezaktualizacji. Również, zdaniem Świdorskiej [2010, s. 28], sprawozdawczy, tradycyjny rachunek kosztów nie może stanowić podstawy do zarządzania kosztami, przede wszystkim ze względu na założenia merytoryczne oraz arbitralność podejścia. Cooper i Kaplan [2000, s. 19] wskazują, że stosowanie zasad i założeń sprawozdawczego rachunku kosztów jest dopuszczalne z punktu widzenia sprawozdawczości finansowej, lecz jest zupełnie nieprzydatne dla celów zarządczych i podejmowania decyzji.

Tradycyjny, sprawozdawczy rachunek kosztów nie wystarcza do ujawnienia istotnych związków przyczynowo-skutkowych pomiędzy kosztami a obiektami zarządzania, które mają lub mogą mieć znaczenie z punktu widzenia podejmowania decyzji menedżerskich. Sposób pomiaru, ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów w ujęciu tradycyjnym powoduje swoiste oderwanie informacji o kosztach od rzeczywistych, źródłowych operacji gospodarczych (produkcyjnych, usługowych, sprzedażowych czy logistycznych), które stanowią podstawę zaawansowanych zarządczych rachunków kosztów, takich jak: *activity based costing* (ABC), *Grenzplankostenrechnung* (GPK), *resource consumption accounting* (RCA) oraz zasobowo-procesowy rachunek kosztów (ZPRK/RPCA).

### **Sprawozdawczy i zarządczy rachunek kosztów**

Doświadczenia autora we wdrażaniu zarządczych rachunków kosztów w Polsce oraz przegląd literatury przedmiotu uprawniają do stwierdzenia, że istnieje potrzeba rozdzielenia zarządczego i sprawozdawczego rachunku kosztów. Nadto można zauważyć, że również w polskich przedsiębiorstwach częstą praktyką jest jednoczesne prowadzenie sprawozdawczego rachunku kosztów (coraz częściej przez wyspecjalizowane firmy outsourcingowe) oraz zarządczego rachunków kosztów przez wewnętrzne działy controllingu. W przeprowadzonych na gruncie polskim badaniach wykazano, że prawie 30% przedsiębiorstw w Polsce stosuje więcej niż jeden rachunek kosztów [Wnuk-Pel 2011, s. 203].

„Celem sprawozdawczego rachunku kosztów jest regularne dostarczanie informacji o kosztach w sposób zapewniający sporządzenie sprawozdania finansowego (bilansu oraz rachunku zysków i strat)” [Świdarska 2010, s. 26]. W sprawozdawczym rachunku kosztów zasady i założenia podporządkowane są standardom rachunkowości finansowej. Sprawozdawczy rachunek kosztów nastawiony jest na zaspokojenie potrzeb zewnętrznych odbiorców informacji, dla których nie są istotne np. błędy przy wycenie poszczególnych produktów, usług czy klientów, jeżeli całość przedsiębiorstwa prezentowana jest w sprawozdaniu prawidłowo. Jednakże takie założenie dla wewnętrznych odbiorców informacji jest niedopuszczalne, zwłaszcza w przypadku presji cenowej klientów, silnej konkurencji czy różnicowanej działalności produkcyjnej, usługowej i handlowej.

### **Rachunek kosztów działań (activity based costing – ABC)**

W efekcie krytyki zasad i założeń tradycyjnego, sprawozdawczego rachunku kosztów oraz wywołanej zmianami w otoczeniu przedsiębiorstw zmiany struktury kosztów na rzecz zwiększania się istotności nie tylko kosztów pośrednio produkcyjnych (por: [Johnson, Kaplan 1987]), ale również usługowych, logistycznych, sprzedażowych i marketingowych, na przełomie lat 70. i 80. pojawiły się nowe koncepcje zarządczego rachunku kosztów. Zwieńczeniem prowadzonych w tamtych latach badań był rachunek kosztów działań (*activity based costing*). Jednym z zasadniczych założeń w tym podejściu jest stwierdzenie, że przedsiębiorstwo powinno być postrzegane przez pryzmat procesów i składających się na nie działań [Cooper i Kaplan 2000; Miller 2000; Kochalski 2006; Sobańska 2009; Świdarska 2010]. W rachunku ABC to działania (operacje) postrzegane są jako podstawowa przyczyna powstawania kosztów. Najważniejszymi argumentami za stosowaniem rachunku kosztów działań są: poprawność kalkulacji kosztów oraz zapewnienie menedżerom informacji dla doskonalenia i usprawniania procesów. Rachunek kosztów działań miał stanowić podstawę procesów zarządczych i pełnić rolę zarządczego rachunku kosztów ukierunkowanego na zaspokojenie potrzeb wewnętrznych odbiorców informacji.

Istotnym wkładem tego rachunku kosztów było zwrócenie uwagi na istotę i konieczność kalkulacji kosztów obsługi klientów, a nie tylko wytwarzania produktów czy świadczenia usług. Potrzebę wyodrębniania obiektów kosztowych dla „klientów” oraz prowadzenia rachunku kosztów w ujęciu klientów podkreślają również inni autorzy [Kaplan i Narayanan 2001, s. 5; Kochalski 2006, s. 88; Świdarska 2003, s. 6-52; Zieliński 2008, s. 235; 2007, s. 138; s. 39; 2005, s. 92; Kuchta i Troska 2007, s. 18; Cardinaels i Van Ierland 2007, s. 26; Levant i De La Villarmois 2009, s. 28; Molenaar i Van Veen-Dirks 2009, s. 32; Cokins 2013, s. 24; 2006, s. 14 ].

### **Problemy z wdrażaniem rachunku kosztów działań**

Pod koniec XX wieku oraz na początku XXI wieku zauważono, że dotychczasowe implementacje rachunku kosztów działań napotykały wiele problemów związanych głównie z kosztochłonnością i czasochłonnością wdrażania oraz wiarygodnością danych [Anderson, Kaplan 2008, s. 21; Wnuk-Pel 2011, s. 114, Sharman 2003a]. Istotnym czynnikiem wpływającym na początkowe niepowodzenia wdrożeniowe był brak odpowiednich danych

operacyjnych o procesach i działaniach oraz stosunkowo niski stopień informatyzacji przedsiębiorstw, który w znacznym stopniu wpływał na koszty implementacji. Kolejnym istotnym problemem wdrażania koncepcji rachunku kosztów działań jest niedostateczne położenie nacisku na element zasobów oraz ich ujęcie za pośrednictwem pozycji kosztów rodzajowych, co powoduje znaczne utrudnienia przy praktycznych wdrożeniach tego rachunku kosztów [Keys i van der Merwe 2001a, s. 21; Zieliński 2007, s. 80]. Krytyce poddane zostało również założenie rachunku ABC polegające na rozliczaniu wszystkich kosztów przez działania, przez co ignorowane są współzależności pomiędzy zasobami [Clinton i van der Merwe 2006, s. 19] oraz pomijane potencjalne alokacje kosztów zasobów bezpośrednio do finalnych obiektów kosztowych produktów oraz klientów.

Pomimo ogromnych nakładów promocyjnych i naukowych dotyczących rachunku ABC badania naukowe, których celem było określenie stosowania tego rachunku kosztów w polskich i zagranicznych gospodarkach, wskazują na stosunkowo niewielkie wykorzystywanie tej koncepcji [Shields 1995; Innes, Mitchell i Sinclair 2000; Cotton, Jackman i Brown 2003; Bte Wan Nahar, i Velmurugan 2010, s. 35; Wnuk-Pel 2011, s. 202 i s. 140]. Trudności ze skutecznym wdrażaniem rachunku kosztów działań mogą leżeć zarówno w samej koncepcji, jak i w sposobie jej wdrażania. Nie bez znaczenia jest również fakt słabego udokumentowania tego rachunku kosztów, gdyż większość literatury dotyczącej *activity based costing* opisuje ogólne założenia i zastosowania tego rachunku, a nie konkretne instrukcje i wskazówki jego wdrażania.

### ***Grenzplankostenrechnung* (GPK)**

Rachunkiem kosztów kładącym silny nacisk na zasoby oraz ich zużycie i wykorzystanie jest *Grenzplankostenrechnung*<sup>2</sup>. GPK to niemiecka koncepcja rachunku kosztów, jaka początkowo została opracowana w latach 40. oraz 50. XX wieku. Celem koncepcji GPK było zapewnienie spójnej i prawidłowej metodyki kalkulowania i rozliczania kosztów do produktów i usług. Autorstwo tej koncepcji przypisuje się Hansowi Georgowi Plautowi oraz Wolfgangowi Kilgerowi. Koncepcja *Grenzplankostenrechnung* stała się standardem, jeśli chodzi o kalkulację kosztów w Niemczech [Sharman 2003b, s. 31], co było rezultatem silnej kultury controllingu w niemieckich korporacjach [Sharman i Vikas 2004, s. 29]. Według literatury od 50 do 60% przedsiębiorstw niemieckich stosuje pewną formę *Grenzplankostenrechnung* [Kilger, Pampel i Vikas 2004, s. 15], co jest ogromnym sukcesem wdrożeniowym tej koncepcji.

Cechą charakterystyczną wyróżniającą GPK jest koncentracja na zasobach oraz ujmo-  
wanie i analiza kosztów zmiennych i stałych w układzie dużej liczby, szczegółowych centrów kosztów. W przedsiębiorstwach stosujących GPK powszechną praktyką jest wyodrębnianie setek, a nawet tysięcy centrów kosztów [Schildbach 1997, s. 266; Krumwiede 2005, s. 27; Krumwiede i Suessmair 2007b, s. 54; Krumwiede i Suessmair 2008, s. 37].

---

<sup>2</sup> Nazwa *Grenzplankostenrechnung* (j. niem.) została przetłumaczona w języku angielskim jako *flexible standard costing* [Horvath 2009, s. 19; Smith 2005, s. 36; Krumwiede 2005, s. 27] lub *flexible margin costing* [Friedl, Kupper i Pedell 2005, s. 56]. Polska nazwa tego rachunku to rachunek planowanych kosztów marginalnych (krańcowych).

*Grenzplankostenrechnung* zawierają kalkulację kosztów marginalnych i jest zaawansowaną koncepcją rachunku kładącą nacisk na szczegółowość planowania i kontroli oraz poprawne, przyczynowo-skutkowe, modelowanie działalności operacyjnej [Keys i van der Merwe 1999, s. 20]. GPK zaspokajają potrzeby informacyjne kadry zarządzającej, dostarczając istotnych informacji wspierających zarządzanie poziomem i wykorzystaniem zasobów organizacyjnych, jednakże całkowicie ignoruje problem kalkulacji kosztów działań i dostarczania „procesowej” informacji kosztowej zarządzającym. Brak zapewnienia procesowego ujęcia kosztów jest mankamentem, za który krytykowana jest koncepcja GPK [Sedgley i Zimmermann 2010, s. 46]. Jednakże szczegółowość podejścia do wyodrębniania zasobów, odzwierciedlanie współzależności pomiędzy zasobami oraz stosowanie wielu przyczynowo-skutkowych nośników kosztów znacząco poprawia kalkulacje kosztów produktów i usług. W porównaniu do rachunku kosztów działań *Grenzplankostenrechnung* jest bardziej rozpowszechnionym rachunkiem kosztów wśród niemieckojęzycznych przedsiębiorstw z różnych branż.

Badanie satysfakcji z posiadanego rachunku kosztów, przeprowadzone przez Krumwiede i Suessmair równocześnie na gruncie niemieckim i amerykańskim, potwierdziło coraz powszechniejszą opinię, że niemieckie przedsiębiorstwa są dużo bardziej zadowolone ze swoich rachunków kosztów niż przedsiębiorstwa z USA. Aż 77% niemieckich przedsiębiorstw oceniło swój rachunek kosztów jako „całościowo dobre narzędzie” w porównaniu do tylko 24% przedsiębiorstw amerykańskich. Wyniki są podobne zarówno dla przedsiębiorstw produkcyjnych, jak i nieprodukcyjnych. Autorzy ci zauważają korelacje pomiędzy szczegółowością rachunku kosztów a satysfakcją użytkowników rachunku kosztów [Krumwiede i Suessmair 2007a, s. 5].

Dużą wadą GPK jest pominięcie rozliczania kosztów sprzedaży i kalkulacji kosztów obsługi klientów. W rachunku tym koszt klienta i jego rentowność uwzględnia tylko koszty sprzedanych produktów, co utrudnia podejmowanie decyzji dotyczących np. różnicowania obsługi klientów i cen sprzedaży w zależności od kosztochłonności procesów sprzedażowych. Zmiana orientacji współczesnych przedsiębiorstw z produktowej na orientację na klienta wymaga dostępu do informacji o koszcie marketingowej, logistycznej, sprzedażowej i posprzedażowej obsługi klientów oraz o rentowności poszczególnych klientów i kanałów dystrybucji.

### **Zarządzanie przez wartość (*value based management*)**

Obecnie rozwijana koncepcja zarządzania przez wartość, wyrażająca się dążeniem do maksymalizacji wartości przedsiębiorstw, wprowadza metody pomiaru tej wartości. Przykładem miernika wartości jest EVA (*economic value added*), której wartość stanowi różnicę pomiędzy skorygowanym zyskiem operacyjnym po opodatkowaniu a kosztem zainwestowanego kapitału [Kochalski 2006, s. 43]. Mając na uwadze konstrukcję wskaźnika EVA, wnioskować można, że, z jednej strony, zarządzający powinni koncentrować się na maksymalizacji zysku, a z drugiej – na ograniczaniu zaangażowanych zasobów i związanego z nimi kosztu kapitału. Maksymalizacja zysku operacyjnego w kontekście rachunku kosztów stawia wyzwania dla prawidłowej i przyczynowo-skutkowej kalkulacji kosztów oraz

dostarczania informacji wspierających usprawnianie i zwiększanie efektywności procesów. Argumentacja ta wskazuje na zasadność stosowania w zarządczym rachunku kosztów podstawowych założeń stojących za rachunkiem kosztów działań. Minimalizowanie kosztów zaangażowanego kapitału, drugi składnik wskaźnika EVA, kieruje nacisk w rachunku kosztów na pomiar kosztów zasobów oraz efektywność ich wykorzystania z akcentem na minimalizację kosztów niewykorzystanych zasobów. Konieczność koncentracji w zarządczym rachunku kosztów na zasobach wyraźnie wskazuje na zasadność zastosowania głównych założeń niemieckiego *Grenzplankostenrechnung*. Przyjmując, że wartość przedsiębiorstwa jest istotnym miernikiem sukcesu procesów zarządczych, zasadne jest, aby w ramach jednego zarządczego rachunku kosztów powiązać elementy amerykańskiego ABC oraz niemieckiego GPK.

### ***Resource consumption accounting (RCA)***

Na gruncie krytyki założeń i niepowodzeń wdrożeniowych rachunku kosztów działań oraz pozytywnych doświadczeń niemieckich w zakresie zastosowania *Grenzplankostenrechnung*, pojawiły się próby powiązania niemieckiego GPK z amerykańskim ABC w ramach jednej koncepcji rachunku kosztów. Badania nad powiązaniem tych dwóch koncepcji rachunku kosztów są obecnie prowadzone na świecie. Na gruncie amerykańskim próby powiązania GPK i ABC prezentowane są pod nazwą *resource consumption accounting (RCA)* [Keys i van der Merwe 2001a, s. 21–32; 2002a, s. 31–36].

Po raz pierwszy RCA przedstawiona została jako koncepcja zarządczego rachunku kosztów w 2000 roku, a następnie rozwijana była przez grupę roboczą Cost Management Section RCA w Consortium for Advanced Management, International – CAM-I [Bleeker 2002, s. 5]. W ramach koncepcji *resource consumption accounting* ujęte zostały zalety procesowego ujęcia kosztów, jakie ma koncepcja rachunku kosztów działań, oraz zalety zasobowego ujęcia kosztów znane z *Grenzplankostenrechnung*.

RCA opracowana została jako metoda zakładająca lepsze przyczynowo-skutkowe podejście do modelowania<sup>3</sup> w rachunku kosztów, która może zapewnić odpowiednią informację operacyjną do podejmowania decyzji zarówno krótko-, średnio-, jak i długoterminowych [Clinton i van der Merwe 2008a, s. 33]. RCA łączy w sobie analizę procesów i działań wywodzącą się z rachunku kosztów działań ze szczegółową informacją na temat zasobów, ich potencjału oraz związków przyczynowo-skutkowych (GPK), co pozwala na monitorowanie zachowania się kosztów na poziomie zasobów organizacyjnych [Perkins i Stovall 2011, s. 47]. RCA jest rachunkiem kosztów zorganizowanym wokół zasobów, ściśle monitorującym wielkość konsumowanych (zużywanych) zasobów oraz uwzględniającym zmianę natury kosztów zasobów [Clinton i Weber 2004, s. 24; Keys i van der Merwe 2001b, s. 29; Benjamin i Simon 2003, s. 22; Clinton i van der Merwe 2006, s. 17]. RCA

---

<sup>3</sup> Modelami przyczynowo-skutkowymi są modele, w których między zmienną objaśnianą a zmiennymi objaśniającymi zachodzi związek przyczynowo-skutkowy. Zmienna objaśniana modelu odgrywa wówczas rolę skutku, a zmienne objaśniające – rolę przyczyn, np. koszt stanowiska produkcyjnego objaśniany jest liczbą wykorzystanych maszynogodzin, wielkością zrealizowanych roboczogodzin remontowych, wielkością zużytych materiałów pomocniczych czy kilowatogodzin.

charakteryzuje większa szczegółowość informacji w porównaniu do tradycyjnego rachunku kosztów oraz wykorzystanie zaawansowanych narzędzi informatycznych do rachunku kosztów i controllingu [Clinton i Weber 2004, s. 22].

Wadą w RCA, podobnie jak w GPK, jest to, że koszty alokowane są wyłącznie do obiektów kosztowych produktów i usług, a nie są alokowane do obiektów kosztowych klientów. Ponadto, pomimo że w założeniach RCA opiera się na rachunku kosztów działań, to istotnym mankamentem *resource consumption accounting* jest deklaratorywność procesowego ujęcia kosztów, przejawiająca się w praktyce jego unikaniem, co zmniejsza walory interpretacyjne oraz ogranicza zastosowanie tego podejścia jako podstawy dla zwiększania efektywności i usprawniania organizacji.

### **Zasobowo-procesowy rachunek kosztów (ZPRK)**

#### *Resource and Process Consumption Accounting (RPCA)*

Badania nad zasobowo-procesowym podejściem do rachunku kosztów prowadzone były na gruncie polskim w latach 2000–2012 przez autora niniejszej książki, a ich ostateczne wyniki zaprezentowane zostały pod nazwą „zasobowo-procesowy rachunek kosztów” [Zieliński 2014]. Dla opracowanej w Polsce koncepcji zasobowo-procesowego rachunku kosztów przyjęto angielskojęzyczną nazwę *resource and process consumption accounting* – RPCA, która ma za zadanie odróżnienie tego rachunku kosztów od amerykańskiego rachunku RCA, ale też wskazywać na braterskie podobieństwo tych koncepcji.

Dokonany przez autora przegląd literatury wykazał, że koncepcja *resource consumption accounting* nie doczekała się kompleksowej dokumentacji i istnieje wiele nierozwiązanych zagadnień związanych z tym rachunkiem kosztów, które uniemożliwiają jego skuteczne rozpowszechnienie [Zieliński 2014]. Podobnie uważają np. Krumwiede i Suessmair [2007b, s. 55], którzy argumentują, że RCA nie jest koncepcją do końca zdefiniowaną, nie jest ani „biała”, ani „czarna” i może być postrzegana jako różne techniki stosowane w ramach tego podejścia.

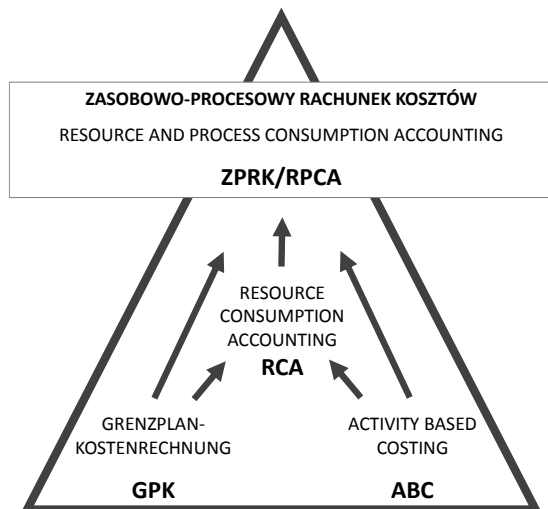
Badania nad zasobowo-procesowym rachunkiem kosztów przeprowadzone przez autora obejmowały nie tylko badania krytyczne literatury światowej i polskiej, ale również przeprowadzenie szeroko zakrojonych 27 studiów przypadków w przedsiębiorstwach branż produkcyjnych, handlowych oraz usługowych [Zieliński 2014, s. 77]. Studia przypadków prowadzone były w ramach działalności wdrożeniowej firmy ABC Akademia Sp. z o.o. Celem wykonanych studiów przypadków było zebranie materiału empirycznego służącego do wypracowania wzorcowego podejścia do zasobowo-procesowego rachunku kosztów oraz wypracowanie metodyki jego wdrażania. Podstawowym spostrzeżeniem było stwierdzenie, że wdrażanie ZPRK wymaga wsparcia specjalizowanych systemów informatycznych, a wdrażanie ich z wykorzystaniem dostępnych na rynku systemów ERP, dostępnych narzędzi klasy CPM (Corporate Performance Management), BI (Business Intelligence) lub arkuszy MS Excel skazane jest na niepowodzenie ze względu na brak odpowiednich funkcjonalności w tych systemach oraz złożoność zarówno koncepcyjną, jak i technologiczną wdrożeń.

Ostatecznie opracowana koncepcja zasobowo-procesowego rachunku kosztów została przedstawiona w rozprawie doktorskiej pt. *Zasobowo procesowy rachunek kosztów*



w przedsiębiorstwie, obronionej 11 czerwca 2014 roku na Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu [Zieliński 2014]<sup>4</sup>. Niniejsza książka zawiera obszerne części wspomnianej dysertacji, rozwija tę koncepcję o nowe elementy oraz okrasza wieloma przykładami praktycznymi.

Rysunek 1. Miejsce koncepcji zasobowo-procesowego rachunku kosztów (ZPRK/RPCA) na tle rachunków GPK, ABC i RCA



Źródło: Na podstawie [White 2012a, s. 2]

Mając na uwadze powyższe, zasobowo-procesowy rachunek kosztów (ZPRK) wpisał się więc w najnowszy nurt światowych badań nad rachunkiem kosztów, gdzie istotą jest integracja założeń niemieckiego rachunku *Grenzplankostenrechnung* (GPK) i amerykańskiego *activity based costing* (ABC) w ramach jednego zasobowo-procesowego rachunku kosztów. Miejsce koncepcji zasobowo-procesowego rachunku kosztów na tle rachunków GPK, ABC i RCA prezentuje rysunek 1. Opracowana koncepcja rachunku kosztów jest szczegółowo udokumentowana w tej książce oraz proponuje rozwiązanie tych problemów, na jakie natrafiono w trakcie prac nad amerykańskim *resource consumption accounting*.

<sup>4</sup> Promotorem rozprawy był prof. dr hab. Cezary Kochalski, kierownik Katedry Controllingu, Analizy Finansowej i Wyceny, Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.

## 1.2 Poziomy dojrzałości rachunku kosztów a ZPRK

W literaturze przedmiotu spotyka się próby oceny i uszeregowania zarządczych rachunków kosztów pod względem ich dojrzałości i zaawansowania. Clinton i van der Merwe [2006, s. 16] porównują rachunki kosztów wykorzystywane do dostarczania informacji zarządczym menedżerom. Analizując różne koncepcje rachunku kosztów, uporządkowali je według rosnącego stopnia zaawansowania i dostarczania poprawnych informacji do podejmowania decyzji:

- tradycyjny rachunek kosztów (np. rachunek kosztów standardowych, rachunek kosztów normalnych)<sup>5</sup>,
- rachunek kosztów działań (ABC) i jego odmiany,
- rachunek planowanych kosztów marginalnych (*Grenzplankostenrechnung* – GPK) – w wersji uwzględniającej rozliczenie kosztów stałych,
- resource consumption accounting – RCA.

Cooper i Kaplan, prezentując koncepcję czterofazowego modelu wprowadzania systemu rachunku kosztów, przedstawiają rachunki kosztów według stopnia zaawansowania [Cooper i Kaplan 2000, s. 29]:

- tradycyjny rachunek kosztów;
- *Grenzplankostenrechnung*, jednakże rozumiany jako wersja podstawowa, czyli - rachunek kosztów zmiennych bez uwzględniania faktu, że rachunek ten ewoluował i wykonywane jest w nim również rozliczenie kosztów stałych;
- rachunek kosztów działań (*activity based costing* – ABC) oparty na kosztach rzeczywistych;
- zintegrowany rachunek kosztów działań (*activity based costing* – ABC) oparty na kosztach planowanych.

Świdorska [2010, s. 284] również proponuje stopniowanie rachunków kosztów i wyróżnia:

- tradycyjny rachunek kosztów (np. rachunek kosztów standardowych, rachunek kosztów normalnych);
- rachunek kosztów działań (*activity based costing* – ABC) – model minimalny;
- rachunek kosztów działań (*activity based costing* – ABC) – model pożądany (oparty na kosztach planowanych).

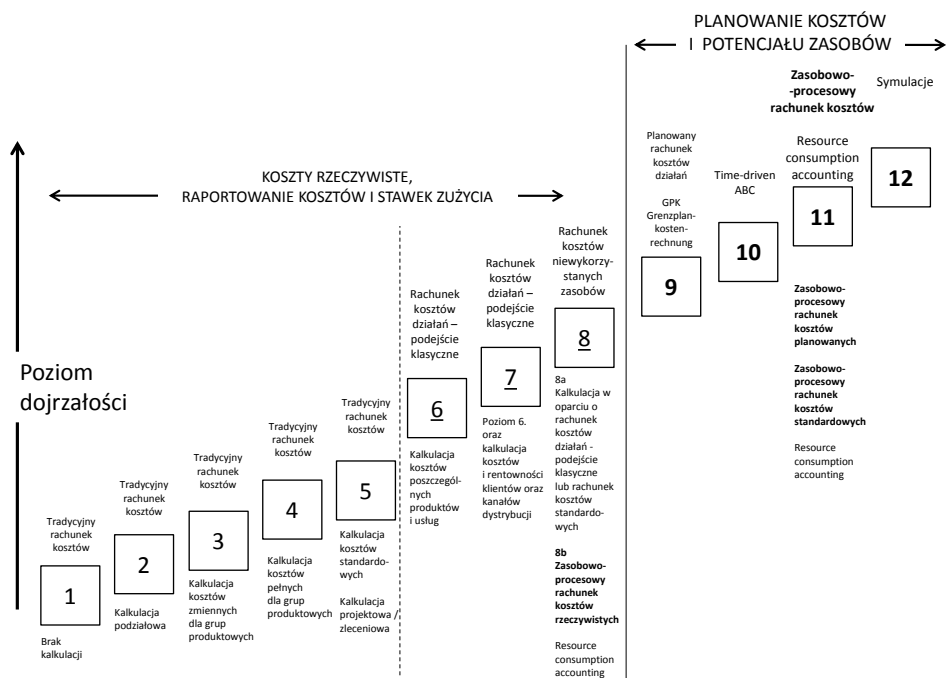
---

<sup>5</sup> Uwzględniono tradycyjny rachunek kosztów, ponieważ może stanowić w niektórych przedsiębiorstwach jedyne źródło informacji i być jednocześnie zarządczym rachunkiem kosztów.

## Model poziomów dojrzałości rachunku kosztów (IFAC)

W sposób najbardziej kompleksowy klasyfikację rachunków kosztów przedstawiono w modelu poziomów dojrzałości rachunku kosztów (rysunek 2) opracowanym przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC<sup>6</sup>). Model ten został początkowo zaprezentowany w publikacji dotyczącej międzynarodowych wytycznych dobrych praktyk (IGPG) o tytule „Ocena i doskonalenie rachunku kosztów w organizacjach” (Evaluating and Improving Costing in Organizations [IFAC 2009a, s. 23]) oraz w towarzyszącym tej publikacji dokumencie „Evaluating the Costing Journey: a Costing Levels Continuum Maturity Model” [IFAC 2009b, s. 19]<sup>7</sup>. Prace nad modelem i jego modyfikacją prowadzone były przez autora w latach poprzednich [Zieliński 2014, s. 51; Kochalski i Zieliński 2014]. Opracowany, zmodyfikowany model poziomów dojrzałości rachunków kosztów wykorzystany został do wskazania miejsca zasobowo-procesowego rachunku kosztów na tle innych koncepcji rachunku kosztów.

Rysunek 2. Zmodyfikowany model poziomów dojrzałości rachunku kosztów



Źródło: [Zieliński 2014, s. 51, na podstawie: IFAC 2009b, s. 19]

<sup>6</sup> International Federation of Accountants.

<sup>7</sup> W 2012 roku IFAC przedstawiła drugą wersję modelu poziomów dojrzałości rachunków kosztów, która jednak z punktu widzenia pokazania miejsca zasobowo-procesowego podejścia do rachunku kosztów na tle innych koncepcji controllingowych nie wniosła istotnych zmian [IFAC 2012].

Zmodyfikowany model poziomów dojrzałości rachunku kosztów w porównaniu do oryginału poddany został dwóm modyfikacjom. Pierwsza z modyfikacji polega na podzieleniu poziomu 8. i wyodrębnieniu podpoziomów 8.a i 8.b. Na poziomie 8.b dodano *resource consumption accounting* oparty na kosztach rzeczywistych oraz zasobowo-procesowy rachunek kosztów rzeczywistych (*resource and process consumption accounting* – RPCA). Modyfikacja ta wynika z zaobserwowanej praktyki wdrażania zaawansowanych rachunków kosztów w oparciu o koszty rzeczywiste. Zwrócić uwagę należy, że koncepcja rachunku kosztów działań również wskazana jest zarówno jako rachunek oparty na kosztach rzeczywistych (poziom 6. i 7.), jak i jego odmiany oparte na kosztach planowanych (poziom 9. i 10.). Poziom 8.b, w porównaniu do poziomu 8.a, charakteryzuje się większą szczegółowością w zakresie wyodrębniania kosztów niewykorzystanych zasobów na poziomie szczegółowych centrów kosztów reprezentujących jednorodne zasoby oraz bardziej precyzyjnym wyznaczaniem kosztów marginalnych z wykorzystaniem koncepcji wielu miar wielkości przerobu zasobów.

Zmodyfikowany model poziomów dojrzałości rachunku kosztów wykorzystany jest również do wskazania miejsca zasobowo-procesowego rachunku kosztów (RPCA), co stanowi drugą modyfikację tego modelu. Zasobowo-procesowy rachunek kosztów planowanych oraz zasobowo-procesowy rachunek kosztów standardowych dodane zostały, obok koncepcji RCA, na 11. poziomie dojrzałości. Ogólnie rzecz ujmując, rachunki te, podobnie jak RCA, integrują założenia GPK i ABC oraz oparte są na kosztach planowanych. Różnice pomiędzy koncepcją ZPRK a RCA przedstawiono w kolejnych rozdziałach.

Celem modelu poziomów dojrzałości rachunku kosztów jest zapewnienie narzędzia benchmarkingowego do wykorzystania przez organizacje w procesie samooceny w zakresie (a) bieżącego poziomu zaawansowania rachunku kosztów oraz (b) wytypowania, do którego z wyższych poziomów dojrzałości przedsiębiorstwo może aspirować w przyszłości. Szeregowanie koncepcji rachunków kosztów wykonane zostało z wykorzystaniem dwóch kryteriów [IFAC 2009b, s. 6]:

1. możliwości prawidłowego modelowania kosztów zarówno historycznych, jak i przyszłych;
2. jakości informacji o kosztach krańcowych (marginalnych), jaką zapewnia dany rachunek kosztów.

W rozpatrywanym modelu przyjęto, że każdy z kolejnych poziomów dojrzałości rozwija poprzedni poziom rachunku kosztów, co oznacza, że wysiłki poniesione na osiągnięcie poprzedniego poziomu mogą zostać zachowane lub zweryfikowane.

Rozwój rachunku kosztów wyraża się, z jednej strony, doskonaleniem zasad i założeń, a z drugiej – zmianami ukierunkowania rachunku kosztów z orientacji retrospektywnej na orientację prospektywną i antycypacyjną [Nowak i Wierziński 2010, s. 19]. Powyższe stwierdzenie potwierdza zastosowany w modelu poziomów dojrzałości podział rachunków kosztów na dwie podstawowe grupy, mianowicie rachunki kosztów rzeczywistych oraz planowanych. W ramach pierwszej grupy znajdują się tradycyjne rachunki kosztów (poziomy 1–5) oraz nowoczesne rachunki kosztów oparte na kosztach rzeczywistych (poziomy 6–8). Druga grupa to zaawansowane rachunki kosztów planowanych. Pozycjono-

wanie rachunku kosztów planowanych jako bardziej zaawansowanego od rachunku kosztów rzeczywistych wskazują również inni autorzy [Cooper i Kaplan 2000, s. 29; Clinton i van der Merwe 2006, s. 16; Świdarska 2010, s. 284].

### **Tradycyjne rachunki kosztów**

Przedstawione w modelu poziomów dojrzałości rachunku kosztów poziomy 1.–5. (rysunek 2) to tradycyjne rachunki kosztów oparte na kosztach rzeczywistych. Poszczególne poziomy dojrzałości oznaczają [IFAC 2009b]:

- Poziom 1. – tradycyjny, sprawozdawczy rachunek kosztów. Koszty ujmowane są wyłącznie w układzie rodzajowym bez podziałów na centra kosztów. Nie są wykonywane jakiegokolwiek kalkulacje kosztów jednostkowych.
- Poziom 2. – tradycyjny, sprawozdawczy rachunek kosztów, w którym koszty ujmowane są w centrach kosztów wyodrębnianych dla działów i wydziałów. Kalkulacja kosztów jednostkowych albo nie jest realizowana, albo wykorzystane są zasady kalkulacji podziałowej prostej. Na tym poziomie zaklasyfikowana jest również koncepcja *lean accounting* (szczupła rachunkowość zarządcza).
- Poziom 3. – tradycyjny rachunek kosztów zmiennych, w którym kalkulacja kosztu jednostkowego wykonywana jest ze szczegółowością do poziomu grup produktowych/usługowych. Kalkulacja nie jest wykonywana do poziomu konkretnych indeksów produktowych i usługowych, ale ogranicza się do kosztów bezpośrednich, które mogą być wprost przypisane do poszczególnych grup.
- Poziom 4. – tradycyjny, sprawozdawczy rachunek kosztów pełnych, w którym kalkulacja kosztu jednostkowego wykonywana jest ze szczegółowością do poziomu grup produktowych/usługowych. Koszty pośrednie rozliczane są jako arbitralny narzut kosztów z wykorzystaniem tradycyjnych kluczy podziałowych jak np. roboczogodziny, kilogramy, sztuki itp.
- Poziom 5. – tradycyjny, sprawozdawczy rachunek kosztów, jak np. rachunek kosztów standardowych lub kalkulacja projektowa/zleceniowa. Kalkulacja kosztów jednostkowych wykonywana jest do poziomu poszczególnych produktów lub usług z uwzględnieniem arbitralnego narzutu kosztów pośrednich.

### **Nowoczesne rachunki kosztów oparte na kosztach rzeczywistych**

Przedstawione poziomy 6.–8. to nowoczesne rachunki kosztów oparte na kosztach rzeczywistych. Poszczególne poziomy dojrzałości oznaczają [IFAC 2009b]:

- Poziom 6. – rachunek kosztów działań – podejście klasyczne, w którym kalkulacja kosztów jednostkowych wykonywana jest do poziomu poszczególnych produktów i usług.
- Poziom 7. – rachunek kosztów działań uwzględniający finalne alokowanie zarówno kosztów do produktów, jak i kosztów sprzedaży do obiektów kosztowych klientów.

## 1. Wstęp

- Poziom 8.a – rachunek kosztów działań – podejście klasyczne lub rachunek kosztów standardowych z wyodrębnieniem szacunkowo określanych kosztów niewykorzystanych zasobów, np. opierając się na historycznych mocach przerobowych określanych na poziomie całego wydziałów.
- Poziom 8.b – zasobowo-procesowy rachunek kosztów rzeczywistych oraz *resource consumption accounting* (oparty na kosztach rzeczywistych)

### Nowoczesne rachunki kosztów oparte na kosztach planowanych

Poziomy 9.–12. to zmiana kalkulacji kosztów opartej na danych historycznych na kalkulację opartą na kosztach planowanych oraz kalkulację, której celem jest planowanie przyszłych kosztów, np. na potrzeby ofertowania klientów lub przyczynowo-skutkowego budżetowania elastycznego opartego na nośnikach kosztów. Rachunki kosztów na tych poziomach pokazują, jakie powinny zostać poniesione koszty w związku z wykonanym poziomem działalności, i w porównaniu do kosztu rzeczywistego realizowana w nich jest zaawansowana analiza odchyień. W czterech najwyższych poziomach rachunku kosztów, informacja pochodząca z poziomów 6.–8. wykorzystywana jest do planowania przyszłego zapotrzebowania na zasoby oraz związanego z nim kosztu [IFAC 2009b]:

- Poziom 9. – Grenzpalkostenrechnung (GPK), activity based resource planning (ABRP).
- Poziom 10. – rachunek kosztów działań sterowany czasem – *time-driven ABC*.
- Poziom 11. – zasobowo-procesowy rachunek kosztów planowanych, zasobowo-procesowy rachunek kosztów standardowych<sup>8</sup> oraz *resource consumption accounting*.
- Poziom 12. – Symulacje to poziom, gdzie nie ma konkretnie nazwanej koncepcji rachunku kosztów. Mogą one obejmować różne techniki i być realizowane na wiele sposobów i w różnych stopniach złożoności. Jeden z przykładów symulacji nazywa się *systems dynamics*, który w uproszczeniu odzwierciedla jednoczesne współzależności pomiędzy wieloma częściami organizacji.

Zwrócić uwagę należy, że koncepcja *resource consumption accounting* pozycjonowana jest na bardzo wysokim poziomie dojrzałości rachunku kosztów (11. poziom), co potwierdza zasadność umiejscowienia zasobowo-procesowego rachunku kosztów również na tym poziomie.

Rozwój technologii informatycznych oraz coraz większa dostępność danych operacyjnych w przedsiębiorstwach, to główne czynniki warunkujące rozwój i rozpowszechnienie zaawansowanych zarządczych rachunków kosztów. Dynamiczne zmiany w informatyzacji przedsiębiorstw sprawiają, że rachunki kosztów, które jeszcze kilkanaście lat temu mogły

---

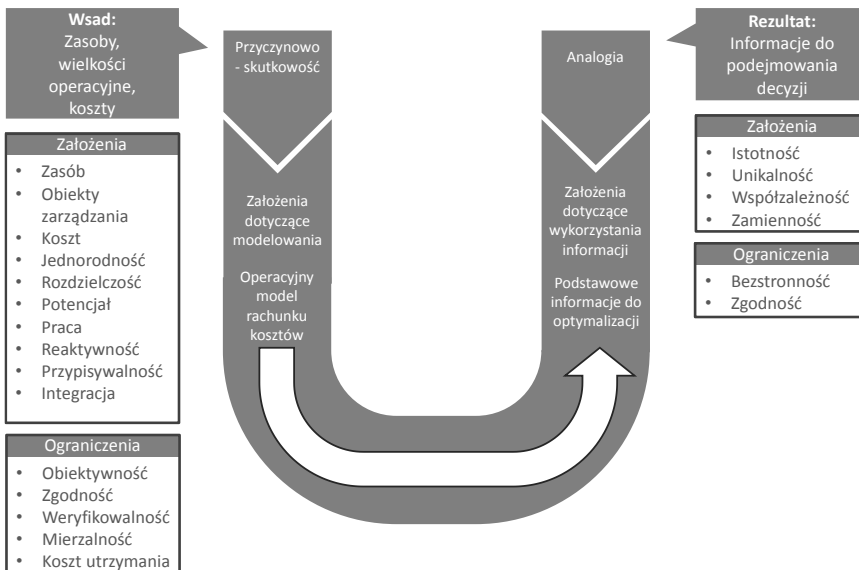
<sup>8</sup> Przedstawiony w niniejszej książce zasobowo-procesowy rachunek kosztów (ZPRK/RPCA) prezentowany jest w trzech wariantach, które stanowią etapy jego rozwoju i zaawansowania, od ZPRK rzeczywistych, poprzez ZPRK planowanych aż do ZPRK standardowych.

być uznawane za zbyt trudne czy wręcz niemożliwe do wdrożenia, dziś mogą być samodzielnie wdrażane przez coraz bardziej wykształcone i doświadczone zespoły controllerów, księgowych i analityków.

## 1.3 Zarządczy rachunek kosztów a ZPRK

Początkowo w 2012 roku [Clinton i in. 2012], a ostatecznie w 2013 roku [Clinton, White 2013], największa na świecie organizacja kontrolerów (Institute of Management Accounting – IMA), opublikowała ramy koncepcyjne zarządczego rachunku kosztów. Koncepcja ta opiera się na określonych zasadach, założeniach oraz ograniczeniach przedstawionych na rysunku 3.

Rysunek 3. Ramy koncepcyjne zarządczego rachunku kosztów



Źródło: [Clinton i White 2013, s. 5]

Przedstawiona przez IMA koncepcja zawiera wskazówki dotyczące projektowania takich modeli rachunków kosztów, które dokładniej odzwierciedlają operacje i procesy celem wsparcia podejmowania decyzji w organizacjach. Koncepcja ta wniosła istotny wkład, określając ramy oraz kierunek opracowywaniu przedstawionego w niniejszej książce zasobowo-procesowego rachunku kosztów [Zieliński 2014].

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów wpisuje się w ramy koncepcyjne przedstawionego przez IMA zarządczego rachunku kosztów, wykorzystując zasady przyczynowo-skutkowości i analogii oraz chociażby takie założenia, jak m.in. zasoby, jednorodność, rozdzielczość, przypisywalność, potencjał, istotność, reaktywność, praca, integracja itd.

## 1.4 Przesłanki, doświadczenia i korzyści z wdrażania ZPRK

### 1.4.1 Przesłanki wdrażania ZPRK

Nowoczesne systemy controllingu i rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa wdrażają z różnych przesłanek. Z jednej strony, przedsiębiorstwa dążą do zwiększania swojej zyskowności i konkurencyjności, a z drugiej – wdrażanie nowoczesnych koncepcji rachunku kosztów wynika z presji cenowej klientów, coraz większych wymogów sprawozdawczych lub chęci prowadzenia otwartych rozmów o kosztach ponoszonych przez partnerów kooperujących w ramach łańcucha dostaw. Dynamiczne zmiany zachodzące w ostatnich latach w otoczeniu przedsiębiorstw związane z globalizacją, rosnącymi oczekiwaniami klientów, coraz bardziej szczegółowymi wymogami sprawozdawczymi, zmianami technologicznymi oraz informatyzacją przedsiębiorstw stawiają ogromne wyzwania przed współczesnymi rachunkami kosztów, zwłaszcza w zakresie zaspokojenia potrzeb informacyjnych zarządzających przedsiębiorstwami. Dzisiejsze potrzeby informacyjne zarządzających, które często są ostatecznymi przesłankami do wdrażania ZPRK, mają charakter wielowymiarowy i związane są najczęściej z:

- prawidłową kalkulacją kosztów wytworzenia produktów oraz świadczenia usług;
- poznaniem kosztów obsługi i rentowności klientów oraz segmentów klientów;
- odnoszą się do dostępności informacji wspierającej doskonalenie procesów zarówno podstawowych, jak i wspierających;
- związane są z zapewnieniem rzetelnej informacji o pełnych kosztach i elastyczności kosztów zasobów oraz wyodrębnianiem kosztów niewykorzystanych zasobów.

Podsumowując wykonane badania oraz doświadczenia wdrożeniowe, stwierdzić można, że najważniejszymi przesłankami wdrażania ZPRK w przedsiębiorstwach z różnych branż są [por.: Zieliński 2014, s. 78]:

- wiarygodna wycena kosztów produktów oraz świadczenia usług;
- potrzeba poznania kosztów marketingowej, logistycznej, sprzedażowej oraz posprzedażowej obsługi klientów;
- chęć uwzględniania wszystkich (pełnych) kosztów w kalkulacji kosztów produktów, usług oraz klientów;
- potrzeba korzystania z systematycznego<sup>9</sup> zarządczego rachunku kosztów niwelującego mankamenty sprawozdawczego rachunku kosztów, który kompleksowo<sup>10</sup> (całościowo) będzie obejmował pełen zakres działalności przedsiębiorstwa;

---

<sup>9</sup> Systematyczność rachunku kosztów przyjęta została za Świdorską [2010, s. 26], która podkreśla, że w systematycznym rachunku kosztów informacje o kosztach dostarczane są regularnie, a proces identyfikowania, zbierania, przetwarzania, prezentowania i interpretowania informacji się powtarza.

<sup>10</sup> Kompleksowość rachunku kosztów rozumiana jest jako zapewnienie finansowego odzwierciedlenia działalności całego przedsiębiorstwa [Clinton i van der Merwe 2006, s. 15].



- możliwość wyodrębniania kosztów niewykorzystanych zasobów celem uniknięcia zjawiska spirali śmierci kosztów stałych<sup>11</sup>;
- potrzeba dostępu do wiarygodnych danych o kosztach jednostkowych zasobów oraz działań, by prowadzić efektywne procesy ofertowe;
- konieczność rozdziału kosztów na stałe i zmienne celem wsparcia podejmowania decyzji krótkoterminowych oraz lepszego odzwierciedlenia elastyczności kosztowej przedsiębiorstwa;
- rzetelne rozliczanie kosztów działalności pomocniczej oraz kosztów ogólnych przedsiębiorstwa;
- dostęp do informacji wspierającej poprawę efektywności przedsiębiorstwa;
- dostęp do informacji wspierających strategię outsourcingu;
- oparcie rachunku kosztów na wiarygodnych danych operacyjnych zamiast stosowania uśrednień i arbitralnego alokowania kosztów;
- zapotrzebowanie na prezentowanie wyników w ujęciu wielopoziomowych marż pokrycia kosztów;
- uzyskanie większej szczegółowości rachunku kosztów z możliwością wykonywania drążenia danych od ogółu do szczegółu;
- chęć przyczynowo-skutkowego budżetowania kosztów zamiast sztywnych rocznych budżetów kosztów;
- prowadzenie analizy wynikowej (rentowności) na zasadach od ogółu do szczegółu;
- uzyskanie wysokich walorów interpretacyjnych rachunku kosztów oraz dostarczenie rozdzielczości informacji kosztowej;
- spełnienie coraz większych wymagań stawianych przez ustawę o rachunkowości oraz Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR) i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR).

## 1.4.2 Doświadczenia wdrożeniowe ZPRK

Światowe i krajowe doświadczenia wdrożeniowe związane z implementacją w przedsiębiorstwach zaawansowanych zasobowych, procesowych oraz zasobowo-procesowych rachunków kosztów są już całkiem okazałe.

Jeśli chodzi o rozpowszechnienie zasobowego podejścia do rachunku kosztów, to niemiecki *Grenzplankostenrechnung* (GPK) stał się standardem, jeśli chodzi o kalkulację kosztów w Niemczech [Sharman 2003b, s 31], a według literatury od 50 do 60% przedsiębiorstw niemieckich stosuje pewną formę *Grenzplankostenrechnung* [Kilger, Pampel i Viskas 2004, s. 15].

Na gruncie amerykańskim wdrażane są różne podejścia do rachunku kosztów działań (*activity based costing*), o których wiele można poczytać w fachowej literaturze [Cooper i Kaplan 2000; Hicks 1999, Miller 2000; Anderson i Kaplan 2008].

---

<sup>11</sup> Pojęcie spirali śmierci kosztów stałych zostanie wyjaśnione w podrozdziale 4.9.10.

Promocją koncepcji oraz przedstawianiem doświadczeń wdrożeniowych dotyczących *resource consumption accounting* zajmuje się, działający w USA, RCA Institute<sup>12</sup>.

Wdrożeniami zasobowo-procesowego rachunku kosztów (ZPRK/RPCA) na gruncie polskim zajmuje się firma ABC Akademia Sp. z o.o., która wdraża tę koncepcję z wykorzystaniem zaawansowanej platformy zarządczo-controllingowej Doctor Coster®. Zasobowo-procesowy rachunek kosztów wdrożony został już w kilkudziesięciu polskich przedsiębiorstwach z wielu branż, jak np.:

- produkcyjna przemysłowa:
  - montażowa,
  - metalowa,
  - tworzyw sztucznych,
  - artykułów budowlanych,
  - automotive [Rusek i Zieliński 2014],
  - meblarska,
  - elektrotechniczna,
  - AGD,
  - poligraficzna,
  - chemiczna;
- produkcyjna FMCG:
  - mleczarska [Burczaniuk, Zuba-Ciszewska 2014; Burczaniuk 2014],
  - mięsna,
  - przetwórstwo warzyw [Hyra 2017],
  - mrożonki,
  - gotowe artykuły i dania spożywcze,
  - napoje;
- finansowa [Glezman, Trembecka, Zieliński 2014];
- bankowa;
- handlowa:
  - sieci wielkopowierzchniowe,
  - handel tradycyjny, hurtowy [Zieliński 2014, s. 192];
- nowoczesne usługi biznesowe (BPO);
- usługowa;
- laboratoryjna;
- wodociągowa [Zieliński 2014, s. 204];
- kolejowa;
- komunalna;
- energetyczna [Kotula 2013];
- i inne.

---

<sup>12</sup> <http://www.rcainstitute.org/>.

Zebrane doświadczenia wdrożeniowe ZPRK wskazują na uniwersalność tej koncepcji oraz możliwość jej zastosowania w szerokim spektrum przedsiębiorstw produkcyjnych, usługowych oraz handlowych.

Ponadto, za sprawą działalności badawczo-rozwojowej firmy ABC Akademia Sp. z o.o., tematyka zasobowo-procesowego rachunku kosztów systematycznie wprowadzana jest do programów nauczania z obszaru controllingu i rachunkowości zarządczej na czołowych polskich wyższych uczelniach ekonomicznych. Jak dotąd tematyka ZPRK podejmowana jest przez: Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu<sup>13</sup>, Szkołę Główną Handlową<sup>14</sup>, Uniwersytet Łódzki<sup>15</sup> oraz Uniwersytet Warszawski, Uniwersytet Technologiczno-Przyrodniczy w Bydgoszczy, Uniwersytet Szczeciński oraz Szkołę Główną Gospodarstwa Wiejskiego.

### 1.4.3 Korzyści z wdrażania zasobowo-procesowego rachunku kosztów

Korzyści wynikające z wdrożenia zasobowo-procesowego rachunku kosztów mogą mieć charakter ogólny, dotyczący wyników finansowych i kultury organizacyjnej oraz mogą wynikać z zakresu dostępnych informacji wynikowych generowanych z tego rachunku kosztów.

Kluczowe korzyści wynikające z wdrożenia ZPRK:

- zwiększenie konkurencyjności i zyskowności przedsiębiorstwa dzięki wyznaczeniu szczegółowych celów zarządczych dotyczących produktów, usług, klientów, zasobów i procesów oraz monitorowania wykonania tych celów na wszystkich szczeblach organizacyjnych;
- poprawa wykorzystania zasobów oraz eliminowanie i unikanie ponoszenia kosztów niewykorzystanych zasobów;
- zwiększenie efektywności procesów operacyjnych, usługowych i sprzedażowych oraz dążenie do osiągnięcia doskonałości operacyjnej;
- wsparcie procesu ustalania cen i ofertowania rzetelną informacją o kosztach i rentowności klientów oraz produktów i usług;
- zmniejszenie ryzyka „Spirali Śmierci Kosztów Stałych” wynikającej z nieuzasadnionego alokowania kosztów niewykorzystanych zasobów do produktów, usług i klientów;
- budowa i wzmocnienie wizerunku nowoczesnie zarządzanego przedsiębiorstwa w oczach strategicznych odbiorców i łańcuchów dostaw;

---

<sup>13</sup> Studium Podyplomowe: Green Controlling and Finance, Studium Podyplomowe: Analiza Ekonomiczna i Controlling, Studium Podyplomowe: Rachunkowości i Finansów, Studium Podyplomowe: Logistyki i Zarządzania Międzynarodowymi Łańcuchami Dostaw.

<sup>14</sup> Studium Podyplomowe: Akademia Controllingu Finansowego w Grupach Kapitałowych.

<sup>15</sup> Studium Podyplomowe: Controlling i Rachunkowość Zarządcza.

## 1. Wstęp

- uzyskanie lepszego zrozumienia elastyczności kosztowej przedsiębiorstwa poprzez dostarczenie informacji o kosztach marginalnych;
- zwiększenie świadomości kosztowej wśród szerokiego grona pracowników;
- zwiększenie efektywności podejmowania decyzji dzięki wiarygodnej i szybko sprawdzalnej informacji ekonomicznej z wykorzystaniem koncepcji rozdzielczości kosztów, rozdzielczości poziomów kosztów, rozdzielczości działań oraz rozdzielczości zasobów;
- zwiększenie skuteczności delegowania i podniesienie trafności decyzji na wszystkich poziomach zarządzania;
- spełnienie wymagań stawianych przez ustawę o rachunkowości oraz Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR) i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR).

Korzyści z wdrożenia ZPRK mogą również wynikać z samej struktury tego rachunku kosztów, czyli zasobowego i procesowego ujęcia kosztów oraz z wykorzystywanych założeń dotyczących kalkulacji kosztów produktów, usług i klientów oraz założeń wieloblokowego i wielostopniowego prezentowania informacji wynikowej.

Korzyści wynikające z zasobowego ujęcia kosztów w ZPRK:

- zapewnienie zarządzającym odpowiedniego poziomu szczegółowości i transparentności kosztów celem wsparcia planowania, wyznaczania celów zarządczych dotyczących kosztów, dostępności i wykorzystania zasobów oraz monitorowania ich wykonania;
- możliwość przyczynowo-skutkowego odzwierciedlenia konsumpcji zasobów w przedsiębiorstwie oraz przyczynowo-skutkowej kalkulacji kosztów działań oraz produktów, usług i klientów;
- odzwierciedlenie elastyczności kosztowej zużywanych zasobów, co podnosi istotnie walory informacyjne w zakresie możliwości dopasowywania kosztów i poziomu zasobów do rozmiarów działalności;
- odpowiednio szczegółowa podstawa do kalkulowania kosztów niewykorzystanych zasobów z wykorzystaniem koncepcji potencjału opartej na praktycznej dostępności zasobów;
- uzyskanie wiarygodnej informacji o kosztach całkowitych i jednostkowych stawkach kosztowych na poziomie poszczególnych zasobów;
- przyczynowo-skutkowe odzwierciedlenie zużycia zasobów podstawowych i wspierających co daje kontrolę nad elastycznością ich kosztów oraz poziomem ich wykorzystania;
- wsparcie informacyjne podejmowania decyzji dotyczących outsourcingu zasobów.

Korzyści wynikające z procesowego ujęcia kosztów w ZPRK:

- zapewnienie zarządzającym odpowiedniego poziomu szczegółowości i transparentności kosztów i efektywności procesów: produkcyjnych, usługowych, sprzedażowych, logistycznych, marketingowych, badawczo-rozwojowych, wspierających oraz zarządczych celem wsparcia planowania, doskonalenia oraz wyznaczenia celów zarządczych i monitorowania ich wykonania;
- przyczynowo-skutkowa kalkulacja kosztów działań poprzez rzetelne odzwierciedlenie zużycia (wykorzystania) zasobów w działaniach i procesach;
- wykluczenie kosztów niewykorzystanych zasobów z kalkulacji kosztów procesów;
- uzyskanie wiarygodnej informacji o kosztach całkowitych i jednostkowych stawkach kosztowych na poziomie poszczególnych działań (operacji);
- uzyskanie podstawy do benchmarkingu realizowanego na szczegółowym poziomie działań (operacji);
- wsparcie informacyjne podejmowania decyzji dotyczących outsourcingu działań podstawowych, wspierających i zarządczych;
- poprawa jakości kalkulacji kosztów produktów, usług i klientów dzięki wyodrębnianiu realizowanych na ich rzecz działań.

Korzyści wynikające z kalkulacji kosztów produktów oraz usług w ZPRK:

- uzyskanie wiarygodnej informacji o planowanych i rzeczywistych kosztach całkowitych i jednostkowych wytwarzanych produktów oraz świadczonych usług;
- zwiększenie jakości kalkulacji planowanych kosztów wytworzenia produktów i świadczenia usług oraz zmniejszenie odchyleń od kosztów rzeczywistych;
- uzyskanie zróżnicowania w kosztach wytworzenia produktów długo- i krótkoterminowych, które uzyskiwane jest w efekcie wyodrębniania działań pośrednio produkcyjnych związanych z określoną partią produkcyjną;
- uzyskanie zróżnicowania w kosztach produktów i świadczenia usług wynikającego z ich udziału w grupach produktowych i usługowych;
- uzyskanie informacji wspierającej zarządzanie portfelem produktów i usług;
- wykluczenie z kalkulacji kosztów produktów i usług ryzyka *spirali śmierci kosztów stałych* dzięki prawidłowemu wyodrębnianiu kosztów niewykorzystanych zasobów, opierając się na koncepcji praktycznej dostępności zasobów.

Korzyści wynikające z kalkulacji kosztów obsługi klientów w ZPRK:

- uzyskanie informacji o kosztach obsługi sprzedażowej, marketingowej, logistycznej i posprzedażowej poszczególnych klientów;
- uzyskanie zróżnicowania w kosztach obsługi klientów wynikającego z ich udziału w segmentach klientów i regionach sprzedaży;
- uzyskanie informacji wspierającej zarządzanie portfelem klientów oraz kształtowanie rentownych łańcuchów dostaw;

## 1. Wstęp

- dostęp do wiarygodnej podstawy projektowania systemów rabatowych ukierunkowanych na kształtowanie „rentownych” relacji z klientami;
- uzyskanie zróżnicowania w kosztach sprzedaży produktów i usług, które uzyskiwane jest w efekcie uwzględnienia w ich kosztach również kosztów obsługi klientów, segmentów klientów kupujących te produkty i usługi;
- wykluczenie z kalkulacji kosztów obsługi klientów ryzyka spirali śmierci kosztów stałych dzięki prawidłowemu wyodrębnianiu kosztów niewykorzystanych zasobów, opierając się na koncepcji praktycznej dostępności zasobów.

Korzyści wieloblokowego i wielostopniowego ujęcia kosztów i rentowności w ZPRK:

- możliwość uznawania określonych zakresów kosztów za istotne lub nieistotne dla rozważanego wariantu decyzyjnego;
- dostosowywanie zakresów informacji wynikowych dla kadry zarządzającej aby określić indywidualne i szczegółowe cele zarządcze dotyczące produktów, usług oraz klientów, a także monitorowanie ich osiągnięcia;
- stopniowanie zmienności oraz poziomów kosztów pozwalające na wykorzystanie informacji do podejmowania decyzji zarówno krótko-, średnio-, jak i długoterminowych;
- uzyskanie podziału kosztów na koszty stałe i zmienne, co pozwala na lepsze zrozumienie elastyczności kosztowej sprzedawanych produktów, usług, grup produktowych oraz obsługiwanych klientów i ich segmentów;
- wsparcie realizacji strategii zarządzania łańcuchem dostaw poprzez zapewnienie informacji o wpływie portfela produktów na rentowność klientów, oraz odwrotnie, wpływu portfela klientów na rentowność kupowanych przez nich produktów;
- uzyskanie możliwości analizy kosztów i rentowności na zasadzie od ogółu do szczegółu zarówno z perspektywy produktów, jak i z perspektywy klientów przedsiębiorstwa.