

IDENTYFIKACJA ZASOBÓW PRZEDSIĘBIORSTWA ODZIEŻOWEGO NA POTRZEBY BUDOWY MODELU RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ

ARKADIUSZ JANUSZEWSKI, MARTA WOJCIECHOWSKA

Streszczenie

Zasoby przedsiębiorstwa są jednym z trzech podstawowych elementów rachunku kosztów działań. Właściwa identyfikacja zasobów i przypisanie ich do wykonywanych procesów i działań stanowi warunek konieczny prawidłowej kalkulacji kosztów w modelu rachunku kosztów działań. W artykule opisano zasoby średniej wielkości przedsiębiorstwa z branży odzieżowej wraz z przypisanymi do nich kosztami rodzajowymi. Omówiono też sposoby rozliczania kosztów zasobów na działania zdefiniowane w modelu rachunku kosztów działań opracowanym dla badanego przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów działań, przedsiębiorstwo odzieżowe, zasoby przedsiębiorstwa

1. Wprowadzenie

Identyfikacja zasobów i zdefiniowanie kont kosztów zasobów jest jednym z czynników warunków determinujących budowę modelu rachunku kosztów działań (*activity-based costing – ABC*). W literaturze przedmiotu można spotkać pozycje poświęcone tzw. zasobowemu rachunkowi kosztów (*resources consumption accounting*), w których autorzy podkreślają jego znaczenie w modelowaniu i wdrażaniu rachunku kosztów działań [1, s. 33-39], [2, s.14-20]. Na podstawie własnych doświadczeń wdrożeniowych Zieliński [5, s.31-37] uważa np., że wprowadzenie zasobowego rachunku kosztów powinno poprzedzać wdrożenie rachunku kosztów działań (lub być pierwszym etapem takiego przedsięwzięcia). Wskazuje on na trudności w przyporządkowaniu kosztów rodzajowych bezpośrednio do działań i zaleca przyporządkowanie ich w pierwszej kolejności do zasobów, a dopiero potem – przy zastosowaniu odpowiednich nośników kosztów zasobów - do działań. Skutkiem przyjęcia takiego rozwiązania jest wyróżnienie w modelu ABC przynajmniej trzech etapów rozliczeń kosztów:

- etap 1 – rozliczenie kosztów rodzajowych na zasoby,
- etap 2 – rozliczenie kosztów zasobów na działania,
- etap 3 – rozliczenie kosztów działań na obiekty kosztów.

Niniejszy artykuł jest kontynuacją pracy przedstawionej w [3]. Jego celem jest przedstawienie zasobów przedsiębiorstwa odzieżowego MODUS S.A. oraz kont kosztów dla tych zasobów, zdefiniowanych na potrzeby kalkulacji kosztów według koncepcji rachunku kosztów działań. W artykule opisano też sposoby rozliczenia kosztów zasobów na działania.

2. Identyfikacja zasobów przedsiębiorstwa odzieżowego MODUS SA

Rachunek kosztów działań służy do rozliczenia kosztów pośrednich (kosztów zasobów pośrednich). Koszty bezpośrednie (koszty zasobów bezpośrednich) są przypisywane do obiektów kalkulacji wprost – tak jak ma to miejsce w tradycyjnym rachunku kosztów pełnych. Na ogół dwie podstawowe pozycje kosztów bezpośrednich stanowią materiały bezpośrednie (przede wszystkim surowce) i robocizna bezpośrednia. Niektóre przedsiębiorstwa nie stosują jednak rejestracji czasu pracy pracowników bezpośrednio produkcyjnych w przekroju wyrobów lub zleceń produkcyjnych, co uniemożliwia ich odniesienie na jednostki kalkulacji w sposób bezpośredni. W takich przypadkach wynagrodzenie za czas pracy tych pracowników traktuje się jako koszty pośrednie, które w kalkulacji podlegają rozliczeniu na wyroby. W badanym przedsiębiorstwie ma miejsce tego typu sytuacja. Stąd przyjęto, że na potrzeby budowy modelu ABC wszyscy pracownicy, również bezpośrednio produkcyjni, zostaną potraktowani jako zasoby pośrednie, a jedyne zasoby bezpośrednio stanowiące będą surowce do produkcji. Dalsze rozważania dotyczą tylko zasobów pośrednich.

Przedmiotem działalności Przedsiębiorstwa Odzieżowego „MODUS” S.A. jest tzw. krawiectwo ciężkie. Asortyment spółki obejmuje mundury, marynarki, kurtki, bluzy, spodnie i spódnice oraz nakrycia głowy. Procesy szycia odzieży są realizowane w jednym budynku w trzech różnych jego lokalizacjach, w tzw. zespole marynarkowym, zespole spodniowym i zespole czapkowym.

Proces identyfikacji zasobów pośrednich przedsiębiorstwa i ich kosztów przebiegał w następujących krokach:

- zapoznanie się ze strukturą organizacyjną i ustalenie liczby pracowników w poszczególnych komórkach organizacyjnych;
- zapoznanie się ewidencją środków trwałych, co umożliwiło wstępne rozpoznanie pozostałych zasobów przedsiębiorstwa, tj. budynków, maszyn i urządzeń produkcyjnych, środków transportu itp.,
- zapoznanie się z procesami technologicznymi szycia spodni, spódnic, kurtek, bluz, ubrań, kostiumów i czapek, w celu ustalenia, które maszyny są wykorzystywane w poszczególnych procesach;
- zapoznanie się z budynkami oraz maszynami i urządzeniami przedsiębiorstwa metodą obserwacji i wywiadu, co umożliwiło określenie miejsca ich fizycznej lokalizacji oraz procesów i działań, w których są wykorzystywane poszczególne środki trwałe;
- analizę ewidencji księgowej w zakresie kont kosztów (ze szczególnym uwzględnieniem kosztów amortyzacji, kosztów wynagrodzeń, innych kosztów osobowych oraz pozostałych kosztów związanych ze środkami trwałymi).

Dobry punkt wyjścia dla identyfikacji zasobów przedsiębiorstwa stanowi schemat organizacyjny. Umożliwia ona zidentyfikowanie jednego z ważniejszych zasobów firmy, tj. pracowników. Spółka MODUS zatrudnia blisko 190 osób w czterech pionach i 18 komórkach organizacyjnych.

Ważnym źródłem informacji o pozostałych zasobach przedsiębiorstwa jest natomiast system ewidencji środków trwałych. Analiza wykazała, że spółka posiada kilka budynków, kilkadziesiąt urządzeń produkcyjnych, kilka różnego typu instalacji (m.in. instalacje gazowe, wentylacyjne, klimatyzacyjne), dwa samochody osobowe oraz kilkadziesiąt urządzeń biurowych (komputery, drukarki, kopiarki itd.). Ewidencja środków trwałych umożliwiła ponadto ustalenie komórek organizacyjnych, do których są one przypisane.

Największą grupę zasobów stanowią maszyny i urządzenia. Na podstawie ewidencji środków

trwałych zidentyfikowano aż 61 różnych maszyn i urządzeń. Analiza miejsc ich lokalizacji na hali produkcyjnej wykazała, że najczęściej z nich występowało w zespole marynarkowym (20 rodzajów), a najmniej w grupie maszyn krojczych (6 rodzajów). Wśród maszyn i urządzeń stosowanych w produkcji w zespole marynarkowym można wymienić m.in. stębnówki, dziurkarki, okrętarki, podszywarki, punktówki, szlufkarki, dwuigłówki, overlocki, automaty, fastrygówki, pikówki, rękawówki, rygowaczki, guzikarki, ryglówki, zygzaki, lamownik, klejarki. Wśród zidentyfikowanych maszyn i urządzeń znajdują się takie, które są wykorzystywane we procesach wytwórczych wszystkich rodzajów odzieży. Są to stoły i maszyny prasownicze oraz maszyny służące do rozkroju takiej jak krajarki, odkrawacze tkanin, przecinarki ręczne, maszynki rozkrojce oraz noże.

Do środków trwałych zaliczamy też budynki, do których należą:

- budynek administracyjno-biurowy,
- budynek produkcyjny,
- budynek produkcyjny z kotłownią,
- budynek sprzężarek i pomp,
- magazyn surowców.

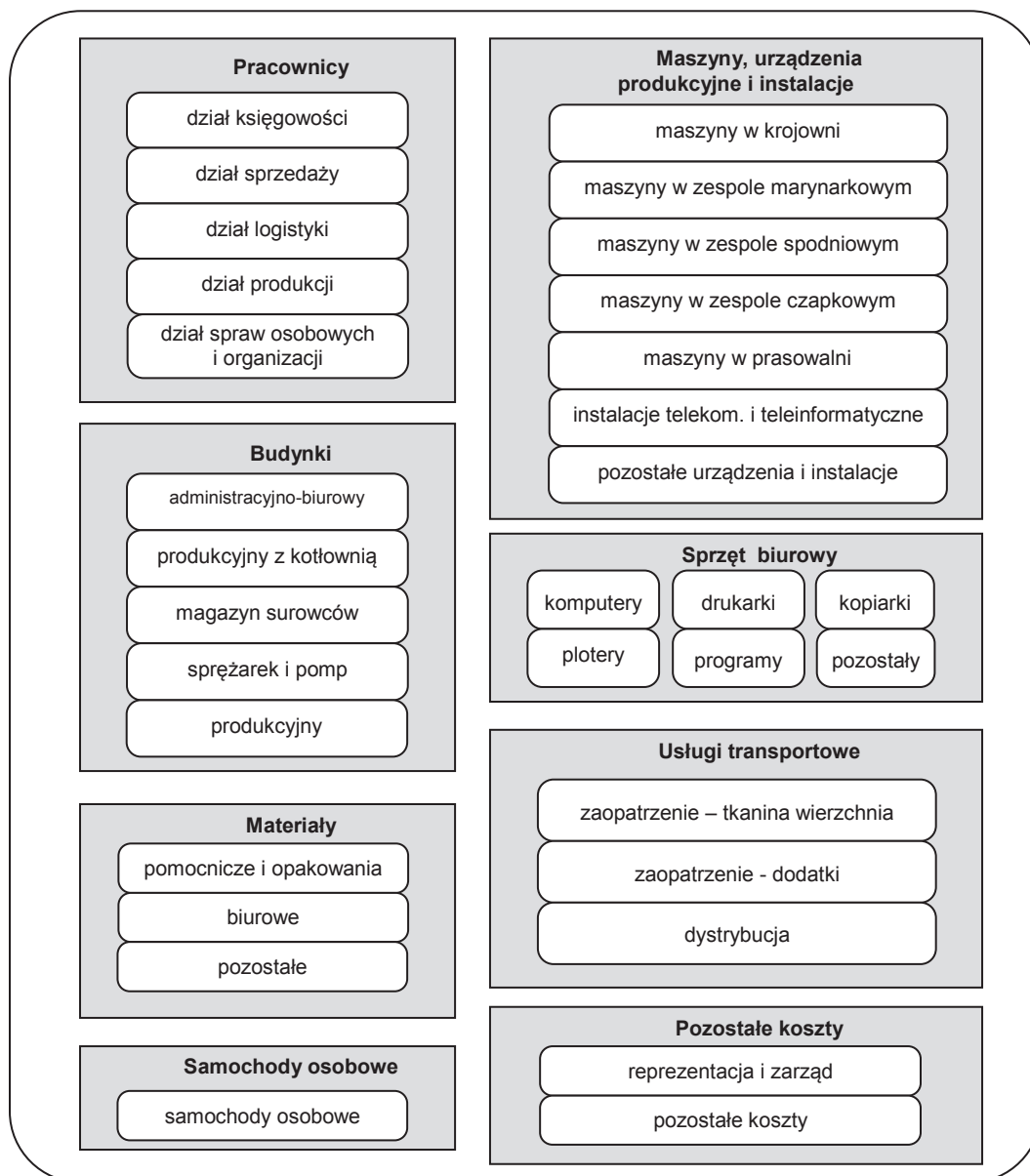
Oprócz pracowników i środków trwałych do zasobów pośrednich przedsiębiorstwa należy zaliczyć też sprzęt biurowy i materiały pośrednie.

W MODUS SA koszty są rejestrowane według rodzaju w zespole 4 oraz w układzie kalkulacyjnym w zespole 5. W zespole 5 wyróżnia się 7 kont syntetycznych: produkcja podstawowa, koszty działalności handlowej, koszty wydziałowe, koszty zakupu, koszty sprzedaży, koszty produkcji pomocniczej i koszty ogólnego zarządu. Do kont syntetycznych prowadzi się bardzo szczegółową ewidencję analityczną według rodzaju kosztów. Układ kalkulacyjny nie uwzględnia jednak bardziej szczegółowego podziału kosztów według miejsc ich powstawania.

3. Definicja kont kosztów dla zidentyfikowanych zasobów

W opracowanym dla badanego przedsiębiorstwa modelu ABC zdefiniowano łącznie 56 kont kosztów. Konta kosztów działań (19 kont w ramach 4 procesów) i konta obiektów kosztowych (5 kont dla 3 grup obiektów kosztowych) wraz ze sposobami rozliczenia kosztów działań na obiekty kosztów opisano w poprzedniej części niniejszej pracy [3]. 32 konta kosztów zdefiniowane dla 8 grup zasobów pokazano na rysunku 1. Należy podkreślić, że dla 61 zidentyfikowanych maszyn i urządzeń wykorzystywanych w procesach technologicznych zdecydowano się na zdefiniowanie jedynie 7 kont kosztów, po jednym koncie kosztów dla:

- maszyn w krojowni,
- maszyn w zespole marynarkowym,
- maszyn w zespole spodniowym,
- maszyn w zespole czapkowego,
- maszyn w prasowni,
- instalacji telekomunikacyjnych i teleinformatycznych,
- pozostałych urządzeń i instalacji.



Rysunek 1. Konta kosztów zdefiniowane dla zasobów pośrednich przedsiębiorstwa odzieżowego MODUS S.A.

Źródło: Opracowanie własne.

Jak opisano to wcześniej [3], decyzja ta wynikała z przyjętej struktury kont kosztów dla działań. Rezygnacja z definicji osobnego konta kosztów dla pracy (działania) każdej maszyny czyniła dalszy podział kont kosztów maszyn i urządzeń produkcyjnych nieuzasadnionym. Przypomnijmy, że w module działań za „najmniejsze” konta związane z produkcją, które nie podlegają dalszemu podziałowi, przyjęto „produkcję w zespole spodniowym”, „produkcję w zespole marynarkowym”, „produkcję w zespole czapkowym” oraz „krojenie” i „prasowanie”. W takiej sytuacji, z punktu widzenia rozliczenia kosztów wszystkie maszyny i urządzenia wykorzystywane przy realizacji danego działania można potraktować jako „linię produkcyjną”, której przyporządkowane zostały wszystkie koszty związane z jej utrzymaniem i eksploatacją.

Dla pozostałych zasobów przedsiębiorstwa zdefiniowano następującą liczbę kont:

- 5 kont kosztów dla pracowników, które odpowiadają komórkom organizacyjnym;
- 5 kont kosztów dla różnych budynków;
- 6 kont kosztów dla sprzętu biurowego (i oprogramowania);
- 3 konta kosztów dla materiałów pośrednich;
- 1 konto kosztów dla samochodów osobowych.

W zakresie zaopatrzenia i dystrybucji MODUS SA korzysta z transportu obcego. Dla tej usługi obcej utworzono 3 konta kosztów. Nie zdefiniowano natomiast osobnych kont kosztów dla innych usług obcych. Zdecydowano, że zostaną one przypisane bezpośrednio do jednego lub kilku z przedstawionych wyżej kont zasobów (np. koszty sprzątnięcia, usług komunalnych zostaną przypisane do kont budynków) lub zostaną przypisane do konta kosztów zdefiniowanego dla reprezentacji i zarządu lub konta pozostałych kosztów (m.in. koszty badania bilansu i koszty usług telekomunikacyjnych). Te dwa konta utworzono po to, aby móc przypisać do nich wszystkie pozostałe koszty rodzajowe, które trudno jest powiązać z konkretnymi zasobami przedsiębiorstwa.

Przekroje kosztów dostępne w ewidencji księgowej są oczywiście zupełnie inne, niż przekrój według zdefiniowanych zasobów przedsiębiorstwa. Obliczenie kosztów zasobów będzie wymagało zatem rozliczenia kosztów rodzajowych według odpowiednio dobranych kluczy (podstaw podziału kosztów). Jeśli dany koszt rodzajowy dotyczy tylko jednego zasobu, to wystarczy przypisać go bezpośrednio do zasobu według relacji jeden do jednego. Analiza tabeli 1, która zawiera szczegółowy wykaz wszystkich kosztów rodzajowych przypisanych do kont kosztów zasobów pośrednich przedsiębiorstwa MODUS, pokazuje, że w wielu przypadkach jest jednak inaczej. Konieczne będzie zatem ustalenie kluczy rozliczeniowych dla kosztów rodzajowych i rozliczenie ich na zasoby według relacji jeden do wielu.

Tabela 1. Zasoby i ich koszty w modelu ABC przedsiębiorstwa MODUS S.A.

ZASOBY			KOSZTY RODZAJOWE
BUDYNKI	administracyjno - biurowy	1	energia elektryczna, energia cieplna, woda, naprawy i konserwacje, usługi komunalne, dzierżawa, czynsz, obsługa kotłowni, analizy ekspertyzy (węglu, zanieczyszczenia środowiska), sprząatanie, ochrona mienia, koszty składowania odpadów, podatek od nieruchomości i gruntów, opłata za zanieczyszczenie środowiska, opłata za wieczyste użytkowanie gruntów, amortyzacja środków trwałych, ubezpieczenia rzeczowe i majątkowe
	produkcyjny z kotłownią	2	
	magazyn surowców	3	
	sprzęzek i pomp	4	
	produkcyjny	5	
SAMOCHODY OSOBOWE		6	paliwo, naprawy i konserwacje, leasing, ochrona mienia, VAT od paliwa, amortyzacja środków trwałych, ubezpieczenia rzeczowe i majątkowe
LUDZIE	dział księgowości	7	wynagrodzenia, składka z tytułu ubezpieczeń - FGSP, materiały do higieny osobistej, odzież i obuwie ochronne, leki, środki odżywcze, posiłki profilaktyczne, szkolenia pracownicze, dopłata do biletów, ekwiwalent za pranie, składka emerytalno - rentowa - płatnika, składka wypadkowa - płatnika, składka fundusz pracy, szkolenia, obrady organizacji związkowych - nie stanowiące kosztu uzyskania przychodów
	dział sprzedaży	8	
	dział logistyki	9	
	dział produkcji	10	
	dział spraw osobowych i organizacji	11	
MATERIAŁY POŚREDNIE	pomocnicze i opakowania	12	materiały trwałego użytku (niskocenne), opakowania do produkcji specjalnej, eksportowej, materiały na potrzeby wydziałów, druki, materiały biurowe, pozostałe materiały nie stanowiące kosztu uzyskania przychodu
	biurowe	13	
	pozostałe	14	
SPRZĘT BIUROWY	komputery	15	energia elektryczna, woda, naprawy i konserwacje, ochrona mienia, koszty utrzymania ruchu, amortyzacja środków trwałych, amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych, ubezpieczenia rzeczowe i majątkowe
	plotery	16	
	drukarki	17	
	kopiarki	18	
	pozostały sprzęt biurowy	19	
	programy	20	
USŁUGI TRANSPORTOWE	zaopatrzenie - tkanina wierzchnia	21	transport kolejowy, transport samochodowy
	zaopatrzenie - dodatki	22	
	dystrybucja	23	

ZASOBY		KOSZTY RODZAJOWE	
MASZYNY, URZĄDZENIA I INSTALACJE	zespół marynarkowy	24	energia elektryczna, woda, naprawy i konserwacje, ochrona mienia, koszty utrzymania ruchu, amortyzacja środków trwałych, ubezpieczenia rzeczowe i majątkowe
	zespół spodniowy	25	
	zespół czapkowy	26	
	krojczce	27	
	prasowalnicze	28	
	instalacje telekomunikacyjne i teleinformatyczne	29	
	inne urządzenia i instalacje	30	
POZOSTALE KOSZTY	reprezentacja i zarząd	31	prenumerata wydawnictwa, materiały biurowe, opłaty pocztowe, opłaty telekomunikacyjne, obróbka obca, tłumaczenia, ogłoszenia w prasie, usługi celne import - eksport, pozostałe usługi, badanie bilansu, opłaty notarialne, sądowe, skarbowe, podatek od towarów i usług nie stanowiący kosztu uzyskania przychodu, wynagrodzenia rady nadzorczej, pozostałe wynagrodzenia bezosobowe, krajowe podróże służbowe, zagraniczne podróże służbowe, koszty reprezentacji i reklamy limitowane, koszty reprezentacji i reklamy nie standardowe kup, PFRON, prowizje bankowe, windykacja należności, opłaty manipulacyjne, pozostałe koszty
	pozostałe koszty	32	

Źródło: Opracowanie własne.

4. Rozliczenie kosztów zasobów na działania

Rozliczenie kosztów zasobów na działania wymaga wskazania zasobów wykorzystywanych przy realizacji każdego z działań oraz ustalenia nośników kosztów zasobów, które ukazują sposób tego rozliczenia. Przykłady powiązań między zasobami i działaniami pokazano w tabeli 2.

Tabela 2. Powiązania między zasobami i działaniami (fragment)

ZASOBY		PRODUKCJA						SPRZEDAŻ						
		przygotowanie produkcji	krojenie	szycie marynarek	szycie spodni	szycie czapek	prasowanie	przetwarzanie zamówień klienta	kontrola jakości	odbiór i składowanie	przygotowanie wysyłki	sprzedaż i organizacja transportu	transport do klienta	sprzedaż detaliczna
BUDYNKI	administracyjno - biurowy							X			X	X		
	produkcyjny z kotłownią						X		X	X				
	magazyn surowców													
	sprężarek i pomp						X							
	produkcyjny	X	X	X	X	X	X							
PRACOWNICY	dział księgowości													
	dział sprzedaży							X				X		
	dział logistyki								X	X	X	X		
	dział produkcji	X	X	X	X	X	X							
	dział spraw osobowych													

Źródło: Opracowanie własne.

Charakterystykę przyjętych nośników kosztów zasobów przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3. Nośniki kosztów zasobów

ZASOBY	NOŚNIKI ZASOBÓW	OPIS
BUDYNKI		
administracyjno - biurowy	m ²	Faktyczna, zmierzona powierzchnia poszczególnych działów, w których realizowane są zdefiniowane działania
produkcyjny z kotłownią		
magazyn surowców	1:1	Przypisanie wprost do danego działania
sprężarek i pomp		
produkcyjny	m ²	Faktyczna, zmierzona powierzchnia poszczególnych działów, w których realizowane są zdefiniowane działania
SAMOCHODY OSOBOWE	liczba km	Oznacza liczbę km przejechanych na rzecz danego wydziału
LUDZIE		
dział księgowości	etaty	Oznacza liczbę osób wykonujących dane działanie
dział sprzedaży		
dział logistyki zaopatrzenia		
dział produkcji		
dział spraw osobowych	1:1	Przypisanie wprost do danego działania
MATERIAŁY POŚREDNIE		
pomocnicze i opakowania	%	Oszacowany
biurowe		
pozostałe		
SPRZĘT BIUROWY		
komputery	liczba urządzeń	Oznacza liczbę urządzeń faktycznie znajdujących się w danym dziale
plotery		
drukarki		
kopiarki		
pozostały sprzęt biurowy	%	Oszacowany
programy	%	Wynika z wartości oprogramowania
USŁUGI TRANSPORTOWE		
zaopatrzenie - tkanina wierzchnia	liczba szt. x współczynnik	Oznacza zużycie tkaniny na wyprodukowanie sztuki wyrobu

ZASOBY	NOŚNIKI ZASOBÓW	OPIS
zaopatrzenie - dodatki	liczba szt. x współczynnik	Oznacza zużycie dodatków na wyprodukowanie sztuki wyrobu
dysytrubcja	odległość x liczba tras	Liczba km dla danego klienta
MASZINY, URZĄDZENIA I INSTALACJE		
zespół marynarkowy	1:1	Przypisanie wprost do danego działania
zespół spodniowy		
zespół czapkowy		
krojczce		
prasowalnicze		
instalacje telekomunikacyjne i teleinformatyczne	%	Oszacowany
inne urządzenia i instalacje	m ²	Oznacza faktyczną powierzchnię pomieszczeń, w których znajdują się poszczególne instalacje
POZOSTAŁE KOSZTY		
reprezentacja i zarząd	1:1	Przypisanie wprost do danego działania
pozostałe koszty	%	Oszacowany

Źródło: Opracowanie własne.

Na uwagę zasługuje przyjęty sposób rozliczenia kosztów maszyn i urządzeń. Dokładna identyfikacja maszyn i urządzeń stosowanych przy realizacji poszczególnych działań produkcyjnych umożliwia wykonanie bezpośredniego przypisania kosztów według relacji jeden do jednego.

W przypadku zasobów „Budynki” wybrany nośnik oznacza liczbę m², na których wykonywane są zdefiniowane w modelu ABC działania. I tak, np. w budynku produkcyjnym wykonywane są wszystkie działania produkcyjne, od „krojenia” poprzez „szycie”, aż po „prasowanie”. Ustalenie wartości nośnika kosztów zasobów wymaga zatem dokonania pomiaru pomieszczeń, w których pracują zespoły: krojczy, szycia spodni, szycia marynarek, szycia czapek i prasowalniczy.

Koszty pracowników będą rozliczane według liczby osób (etatów) zaangażowanych w wykonywanie konkretnych działań produkcyjnych. W ustaleniu wartości tego nośnika konieczna jest dokładana analiza schematu organizacyjnego. W przypadku, gdy pracownicy danego działu wykonują więcej niż jedno działanie, konieczne będzie przeprowadzenie dodatkowej analizy, umożliwiającej ile osób bierze udział w realizacji każdego z działań.

Warto też zwrócić na sposób rozliczenia kosztów obcych usług transportowych, związanych z zaopatrzeniem. Spółka zaopatruje się w tkaniny i dodatki u tych samych dostawców, niezależnie od tego, do produkcji jakich wyrobów zostaną one przeznaczone. Dlatego przyjęto, że koszty transportu zaopatrzeniowego będą rozliczane według liczby wyprodukowanych sztuk poszczególnych rodzajów wyrobów (a nie np. według liczby przejechanych kilometrów). W celu uwzględ-

nienia różnic w zużyciu tkanin oraz dodatków (a zatem również w ponoszonych kosztach transportu) postanowiono zastosować odpowiednie współczynniki.

Koszty usług transportowych związanych z dystrybucją będą natomiast rozliczane według nośnika „odległość od klienta” x „liczba tras”, który ukazuje faktyczną liczbę kilometrów przejechanych w celu dostarczenia wyrobów gotowych do konkretnego klienta.

Wartości nośników kosztów zasobów dla materiałów pośrednich, pozostałego sprzętu biurowego, oprogramowania, instalacji telekomunikacyjnych oraz pozostałych kosztów, będą oszacowane na podstawie wywiadów przeprowadzonych z pracownikami przedsiębiorstwa. Wprowadzenie dokładnej ewidencji zużycia tych zasobów przy wykonywaniu poszczególnych działań jest niemożliwe lub nieuzasadnione z powodu dodatkowej pracochłonności.

6. Podsumowanie

Bezpośrednie przypisanie kosztów rodzajowych do działań jest krytykowane w literaturze przedmiotu, ze względu na trudność w ustaleniu związków przyczynowo-skutkowych pomiędzy kosztami rodzajowymi z działaniami i - w konsekwencji - w doborze kluczy podziałowych tych kosztów. Aby uniknąć wspomnianych trudności zaleca się w pierwszej kolejności przypisanie kosztów rodzajowych do zasobów przedsiębiorstwa, a dopiero w drugiej rozliczenie kosztów zasobów na działania.

Identyfikacja zasobów i definicja kont kosztów zasobów stanowi zatem bardzo ważny element procesu budowy modelu rachunku kosztów działań. Niezwykle istotne jest też właściwe przypisanie kosztów rodzajowych ewidencjonowanych w księdze głównej przedsiębiorstwa. W zależności od szczegółowości tej ewidencji przypisanie to może być bardziej lub mniej dokładne.

W niniejszej pracy przedstawiono proces identyfikacji zasobów przedsiębiorstwa odzieżowego oraz zdefiniowane konta kosztowe dla zasobów. Opisano też sposoby przyporządkowania kosztów rodzajowych do zasobów, a także sposoby rozliczenia kosztów zasobów na działania.

Autorzy zamierzają prowadzić dalsze prace nad budową zaprezentowanego modelu ABC. Opracowany model zamierza się zaimplementować w środowisku informatycznym ABC Explorer. Wykonanie kalkulacji kosztów wymagać będzie oczywiście przygotowania niezbędnych danych liczbowych, tj. wartości kosztów rodzajowych oraz wartości nośników kosztów zasobów i nośników kosztów działań.

Bibliografia

- [1] Clinton, B. D. and A. van der Merwe. 2008. Understanding resource consumption and cost behavior. *Cost Management* (May/June).
- [2] Clinton, B. D. and A. van Der Merwe. 2008. Understanding resource consumption and cost behavior - Part II. *Cost Management* (July/August).
- [3] Januszewski A., Wojciechowska M. (2010) Identyfikacja zasobów przedsiębiorstwa odzieżowego na potrzeby budowy modelu rachunku kosztów działań. *Studia i Materiały Polskiego Stowarzyszenia Zarządzania Wiedzą* nr 36.
- [4] Zieliński T. (2007) “As Easy as ABC” Zasobowy rachunek kosztów. *Controlling i rachunkowość zarządcza* nr 7.

THE IDENTIFICATION OF RESOURCES OF A CLOTHING ENTERPRISE FOR THE PURPOSE OF DESIGNING AN ACTIVITY-BASED COSTING MODEL

Summary

The enterprise resources are one of the basic elements of an activity-based costing system. The proper identification of resources and their subsequent assignment to processes and activities are necessary conditions for cost calculation in the ABC model. The article describes resources of a medium-sized clothing enterprise and the respective costs by nature assigned to the them. In the paper the emphasis is placed on the ways the resource costs are allocated to activity accounts within the ABC model for the researched enterprise.

Keywords: activity-based costing, clothing enterprise, enterprise resources

Arkadiusz Januszewski
Marta Wojciechowska
Wydział Zarządzania
Katedra Inżynierii Zarządzania
Uniwersytet Technologiczno-Przyrodniczy w Bydgoszczy
ul. Kaliskiego 7 bud.3.1., 85-796 Bydgoszcz
e-mail: arekj@utp.edu.pl