

Rozdział 1

Ewolucja rachunkowości zarządczej jako systemu informacyjnego przedsiębiorstwa

1.1. Rachunek kosztów jako źródło informacji zarządczej

Zarządzanie współczesnymi organizacjami wymaga posiadania nie tylko odpowiedniej wiedzy o funkcjonowaniu przedsiębiorstwa i jego otoczeniu, lecz także niezbędnego zasobu informacji, której źródła pochodzenia mają charakter zarówno wewnętrzny, jak i zewnętrzny. Istotnym źródłem informacji wewnętrznej jest rachunkowość zarządcza, można ją zdefiniować jako system informacyjny, którego zadaniem jest gromadzenie, ewidencja, przetwarzanie i dostarczanie danych finansowych i pozafinansowych niezbędnych w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Celem rachunkowości zarządczej jest zatem dostarczenie menedżerom informacji wykorzystywanej do optymalizacji działalności zgodnie z wyznaczonymi celami operacyjnymi i strategicznymi. Każda decyzja związana z prowadzeniem przedsiębiorstwa w sposób bezpośredni lub pośredni dotyczy kosztów. Podejmowane przez menedżerów decyzje dotyczą w większości przypadków zmian istniejących zasobów, rozumianych jako składniki ekonomiczne, wykorzystywane lub zużywane w trakcie wykonywania działań, takie jak materiały, energia, pracownicy, urządzenia, budynki, linie technologiczne, systemy informatyczne, które są zużywane i wykorzystywane w toku działalności organizacji. Zmiany związane są ze sposobem zużywania zasobów, zmniejszeniem lub zwiększeniem ich wielkości, dodaniem nowych zdolności dla dostępnych zasobów. Aktualnie chodzi często nie o wielkie zmiany związane z nowymi przedsięwzięciami, a o niewielkie, marginalne zmiany zasobów dla skorygowania działalności operacyjnej organizacji dla jak najlepszego dopasowania jej do realizacji wyznaczonych celów. Zużywanie zasobów jest podstawową przyczyną generowania kosztów.

Potrzeby informacyjne zarządzających dotyczą w głównej mierze wiedzy o kosztach, procesach ich powstawania, wzajemnych zależnościach. Informacje te wykorzystywane są przez zarządzających do:

- planowania, kontroli i oceny działań wykonywanych w przedsiębiorstwie, które powinny prowadzić do optymalnego wykorzystania posiadanych zasobów tak, aby każde zużycie zasobów przyczyniało się do kreowania wartości przedsiębiorstwa;
- do zapewnienia właściwej odpowiedzialności za jego zasoby.

Instrumentem służącym do identyfikowania, pomiaru oraz odwzorowania transformacji kosztów zgodnie z przyjętym modelem, mającym za zadanie wyróżnienie zmiennych objaśniających wielkość kosztów oraz umożliwienie dokonywania pomiaru relacji pomiędzy tymi zmiennymi a kosztami jest rachunek kosztów.

Istnieje wiele koncepcji modelowego odwzorowania procesu kształtowania się kosztów, do których w literaturze przedmiotu stosuje się terminy „modele rachunków kosztów”. Dla każdego z tych modeli charakterystyczna jest odpowiednia metoda pomiaru kosztów, zasady klasyfikacji kosztów, metoda wyceny kosztów produktu, hierarchiczna struktura i powiązanie informacyjne obiektów wyodrębnionych jako przyczyny powstawania kosztów. Do wyróżnianych obiektów kosztów, czyli tych obiektów, na rzecz których są agregowane ponoszone koszty mogą należeć: produkt, usługa, klient, jednostka organizacyjna, kanał dystrybucji, proces, projekt. Podstawą modeli rachunków kosztów jest zasada przyczynowo-skutkowa powiązania pomiędzy ponoszonymi kosztami a obiektami kosztów.

Rozwój modeli rachunków kosztów ma charakter ewolucyjny, czyli z jednej strony stosowane metody i techniki ulegają z czasem doskonaleniu, modyfikacji i są przystosowywane do nowych warunków działania przedsiębiorstw, z drugiej zaś – uwzględniane są nowe koncepcje.

Przeobrażenia w funkcjonowaniu przedsiębiorstw, występujące na początku XX wieku w gospodarce amerykańskiej, a od lat 20. XX w. w europejskiej, związane ze znaczącym wzrostem produkcji w wyniku postępu technicznego i procesów industrializacji, w konsekwencji doprowadziły do pojawienia się w przedsiębiorstwach wzrostu zapotrzebowania na informacje istotne dla doskonalenia mechanizmów produkcji masowej w celu obniżenia jednostkowych kosztów wytworzenia. W odpowiedzi na to zapotrzebowanie rozwinął się najstarszy model rachunku kosztów – rachunek kosztów pełnych, bazujący na kosztach faktycznie poniesionych w przedsiębiorstwie, czyli *ex post*.

Podstawowe cechy rachunku kosztów pełnych są następujące:

- ustalanie wyceny kosztu jednostkowego wyrobu na podstawie pełnego zużycia zasobów, jakie wystąpiło w przedsiębiorstwie w celu jego wytworzenia;
- ze względu na różny stopień możliwości bezpośredniego przypisania kosztów zasobów do obiektów kosztów podział kosztów całkowitych na koszty bezpośrednie i koszty pośrednie;
- rozliczenie kosztów pośrednich na poszczególne obiekty kosztów za pomocą różnych kluczy podziałowych, mających zapewnić proporcjonalny podział kosztów pośrednich.

Zaletą rachunku kosztów pełnych jest jego przystosowanie do wymogów sprawozdawczości zewnętrznej i przydatność w podejmowaniu decyzji długookresowych, ponieważ w długim okresie przychody ze sprzedaży powinny pokryć wszystkie koszty przedsiębiorstwa. W swojej pierwotnej postaci, czyli postaci rachunku kosztów pełnych rzeczywistych, nie umożliwiał on jednak szybkiego reagowania na działania podejmowane w celu dążenia do zwiększenia wyniku finansowego.

Włączenie do rachunku kosztów wielkości kosztów wzorcowych, które miały charakter wielkości *ex ante* ustalanych dla okresu przyszłego, pozwalało porównywać osiągnięte koszty rzeczywiste z wzorcami i ustalać odchylenia, a tym samym umożliwiało planowanie i kontrolę oraz analizę występujących kosztów. Do tego typu modeli rachunku kosztów należy rozwinięty na przełomie lat 20. i 30. XX wieku w Stanach Zjednoczonych rachunek kosztów standardowych oraz opracowany i wdrażany od lat 40. XX w. w niemieckich przedsiębiorstwach rachunek planowanych kosztów krańcowych (*Grenzplankostenrechnung*). W literaturze anglojęzycznej rachunek planowanych kosztów krańcowych nazywany jest skrótowo jako metoda GPK.

Każdy rachunek oparty na zasadach rachunku kosztów pełnych spełniał dobrze swoje zadania w warunkach pełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych przedsiębiorstwa oraz stosunkowo niskiego udziału kosztów pośrednich w kosztach całkowitych.

Od lat 30. XX w. w USA i końca lat 40. XX w. w Europie stopniowo zmieniały się warunki funkcjonowania przedsiębiorstw, co prowadziło do zmiany celów stawianych przedsiębiorstwom i sposobów ich realizacji. Zmiany wymuszone zostały przez rosnące wymagania klientów dotyczące jakości i użyteczności produktów, prowadzące w rezultacie do przechodzenia od systemów produkcji masowej na rzecz produkcji jednostkowej, małoseryjnej. W tych warunkach stosowanie systemu rachunków kosztów pełnych nie dawało możliwości obserwowania zachowania się kosztów pod wpływem okresowych zmian w wykorzystaniu zdolności produkcyjnej. Jednakże w charakterystycznych dla tamtego okresu warunkach nasilonej walki pomiędzy przedsiębiorstwami o udział w rynku pełny koszt uwzględniający tylko relacje wewnątrz przedsiębiorstwa, a pomijający zmiany rynkowe cenowo-popytowe, nie był dobrą podstawą do ustalania cen.

Modelem rachunku kosztów, który miał wyeliminować wady rachunku kosztów pełnych był rachunek kosztów zmiennych, rozwijany teoretycznie od 1933 roku w USA, od 1937 roku w Anglii i w latach 50. XX wieku w Niemczech. Podstawowe założenia i cechy charakterystyczne rachunku kosztów zmiennych są następujące:

- klasyfikacja całkowitych kosztów przedsiębiorstwa ze względu na zależność od rozmiarów produkcji na koszty stałe i koszty zmienne;
- wycena produktów na poziomie zmiennych kosztów wytworzenia;
- koszty stałe w całości obciążają wynik okresu, traktowanie kosztów stałych jako kosztów „gotowości do produkcji”, a nie kosztów wytworzenia;
- liniowa zależność od rozmiarów produkcji następujących wielkości: przychodów, kosztów zmiennych, marży brutto na pokrycie kosztów stałych (różnica między przychodami a kosztami zmiennymi) i zysku ze sprzedaży.

Zasady rachunku kosztów zmiennych mają na celu odzwierciedlenie wpływu na poziom kosztów przedsiębiorstwa zmian stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych i umożliwienie podejmowania decyzji krótkookresowych, charakterystycznych dla procesów zarządzania operacyjnego w przedsiębiorstwie.

Do głównych zalet tego systemu zaliczyć należy dostarczanie rzeczywistych informacji o jednostkowym zmiennym koszcie produktu i zmiennych kosztach całego

przedsiębiorstwa oraz sprzyjanie rozwijaniu myślenia popytowo-podażowego, co ułatwia przedsiębiorstwu podejmowanie decyzji pozwalających na szybsze dostosowanie się do zmian zachodzących na rynku. Skracanie horyzontu czasowego w podejmowaniu decyzji może mieć jednak niekorzystny wpływ na decyzje długookresowe, które są podejmowane na podstawie kosztów pełnych. Poza tą zależnością do niedoskonałości rachunku kosztów zmiennych zalicza się koncentrowanie uwagi na marży brutto, które może być przyczyną niewłaściwego dowartościowania znaczenia kosztów stałych, zwłaszcza w warunkach ich wzrostowej tendencji.

Kolejna istotna zmiana w warunkach funkcjonowania biznesu i zasilania informacjami procesów zarządzania nastąpiła w latach 80. XX w. z uwagi na następujące przyczyny:

- wzrost dynamiki konkurencji dla firm amerykańskich i angielskich spowodowany aktywnością firm japońskich i z Dalekiego Wschodu;
- globalizacja rynków;
- rozwój zarządzania strategicznego;
- postęp technologiczny;
- zmiany w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstw.

W tych warunkach stosowane wówczas w praktyce modele rachunków kosztów dostosowane do hierarchicznych, funkcjonalnych struktur przedsiębiorstw, skoncentrowane na uwzględnianiu wewnętrznych relacji w przedsiębiorstwie, umożliwiające tworzenie finansowej informacji istotnej w podejmowaniu efektywnych decyzji oraz kontrolowaniu ich realizacji w celu osiągnięcia zysku w krótkim okresie, okazały się mało przydatne. W funkcjonujących w nowych warunkach przedsiębiorstwach formułowanie, wybór i realizacja strategii stawianej na wzrost wartości dla klienta, zapewniającej przedsiębiorstwu osiągnięcie zysków w przyszłych okresach generowały nowe jakościowo potrzeby informacyjne.

Wskutek zmian technologii, automatyzacji procesów wytwarzania, poszerzenia oferty produktów, skracania serii produkcyjnych nastąpiły zasadnicze zmiany w strukturze kosztów większości przedsiębiorstw. Cechą charakterystyczną stał się rosnący udział kosztów pośrednich, w skrajnych przypadkach do 80–90% kosztów całkowitych, ponadto coraz częściej występujące rozluźnienie relacji przyczynno-skutkowej między wielkością produkcji a kosztami pośrednimi. W takich przypadkach stosowanie tradycyjnych, dotychczas stosowanych metod rozliczenia kosztów pośrednich prowadzi do bardzo znaczących zniekształceń w kalkulacji kosztów obiektów kosztowych i nieprawidłowego oszacowania ich rentowności.

W efekcie w latach 80. XX w. po fali krytyki stosowanych wówczas systemów tzw. tradycyjnych modeli rachunków kosztów zostały opracowane nowe koncepcje, które doprowadziły do zmiany stosowanych metod i przystosowania ich do nowych warunków, a w rezultacie do rozwoju wielu nowych modeli.

Jedną z takich propozycji była koncepcja rachunku kosztów działań (*ABC activity based costing*), której podstawowe założenia zostały opublikowane pod koniec lat 80. XX wieku przez R.S. Kaplana i R. Coopera (Cooper i Kaplan, 1988, s. 61–66; Kaplan, 1988, s. 96–103). W metodzie rachunku kosztów działań usprawnienie roz-

liczania kosztów pośrednich zostało rozwiązane poprzez przejście od jednostopniowego przypisania kosztów pośrednich na obiekty kosztowe do dwustopniowej procedury, w której w pierwszym kroku następuje rozliczenia kosztów pośrednich na działania (*activity*), a w drugim kroku koszty działań są rozliczane na obiekty kosztowe.

Doświadczenia we wdrażaniu rachunku kosztów działań ABC ukazały wiele problemów w procesie jego implementacji i wykorzystania, wśród których wymienić należy:

- utrzymanie modelu – trudności w aktualizacji, rozbudowie i utrzymaniu modelu;
- efektywność – brak możliwości określania stopnia wykorzystania zasobów oraz kosztów niewykorzystanych zasobów;
- złożoność dokładności – uzyskanie wysokiej dokładności prowadzi do nadmiernej złożoności modelu.

W ramach poszukiwań systemu rachunku kosztów dostarczającego wysokiej jakości informacji o kosztach dla wsparcia decyzji optymalizujących działalność przedsiębiorstw po roku 2000 pojawiły się nowe koncepcje:

- zaproponowane przez R.S. Kaplana i R. Andersona (2008) zmodyfikowane podejście do koncepcji ABC tzw. rachunek kosztów działań sterowany czasem – TD ABC (*Time Driver Activity Based Costing*), prowadzące do wyeliminowania mankamentów metody rachunku kosztów działań, w szczególności uproszczenia i ułatwienia rozliczenia kosztów oraz umożliwienia zarządzania zdolnościami produkcyjnymi;
- idea połączenia w jeden system założeń rachunku kosztów działań ABC i rachunku planowanych kosztów krańcowych GPK.

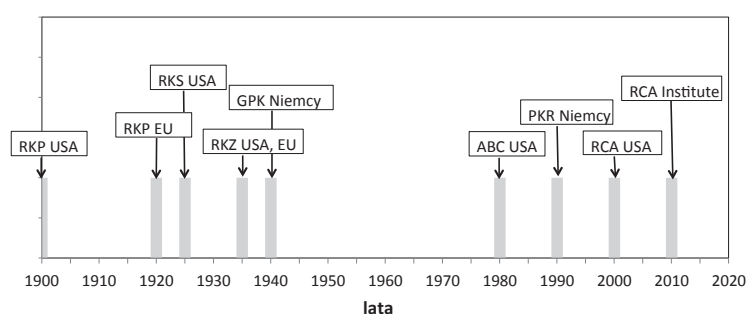
Pomysł połączenia obu systemów rachunku kosztów pojawił się niezależnie w obu krajach. Historycznie po raz pierwszy w Niemczech już w 1989 roku P. Hovarth i R. Mayer (1989) opublikowali artykuł, w którym przedstawili założenia rachunku kosztów procesów, po niemiecku *Prozesskostenrechnung* (PKR) postulujące dołączenie do metodyki GPK elementów rachunku kosztów działań związanych z analizą kosztów pośrednich łącznie ze stałymi kosztami działów produkcyjnych i wspierających. Podobnie jak koncepcja GPK, rachunek kosztów procesów (PKR), choć stosowany z powodzeniem przez większość niemieckich przedsiębiorstw, z powodu braku publikacji dotyczących tej koncepcji w literaturze anglojęzycznej nie jest szerzej znany poza obszarem niemieckojęzycznym.

Znacznie większą popularnością cieszy się koncepcja połączenia zasadniczych rozwiązań metody GPK i ABC znana pod nazwą RCA (*Resource Consumption Accounting*), w polskiej literaturze pod nazwą zasobowo-procesowy rachunek kosztów, która pojawiła się w Stanach Zjednoczonych po 2000 roku. Zainteresowanie amerykańskich menedżerów nieznaną szerzej metodyką GPK wyniknęło z porównania wyników badań sponsorowanych przez *Institute of Management Accountants* (IMA) dotyczących zadowolenia z jakości informacji dostarczanych przez stosowane w przedsiębiorstwach narzędzia rachunkowości zarządczej, pokazujące wysoką jakość

informacji dostarczanych przez niemieckie metody kalkulacji kosztów w przeciwieństwie do informacji pochodzącej z systemów stosowanych w amerykańskich firmach (Krumwiede, 2005, s. 27–34).

Na rysunku 1.1 schematycznie przedstawiono na osi czasu ewolucję metod rachunków kosztów.

Rysunek 1.1. Ewolucja metod rachunków kosztów



Uwaga:

RKP – rachunek kosztów pełnych,
 RKS – rachunek kosztów standardowych,
 RKZ – rachunek kosztów zmiennych,
 GPK – *Grenzplankostenrechnung*,
 ABC – rachunek kosztów działań,
 PKR – *Prozesskostenrechnung*,
 RCA – zasobowy rachunek kosztów procesów.

Źródło: opracowanie własne.

W 2001 roku koncepcja połączenia metody rachunku kosztów działań ABC i rachunku planowanych kosztów krańcowych GPK stała się wiodącym tematem badawczym prowadzonym przez organizację *The Consortium of Advanced Management International* (CAM-I) w ramach grupy roboczej sekcji zarządzania kosztami *Cost Management Section RCA*. Konsekwencją tych badań było pojawienie się w latach 2001–2007 w literaturze anglojęzycznej w takich czasopismach jak *Journal of Cost Management* i *Strategic Finance* wielu publikacji dotyczących teoretycznych założeń koncepcji RCA, metodologii jej stosowania, a także praktycznych wdrożeń. Do czołowych zwolenników i propagatorów koncepcji należą: D. Keys, A. der Merwe (2002, s. 41–47), D. Clinton i L. White (2009, s. 63–77) dyrektor *RCA Institute*, organizacji powołanej w 2008 roku, której głównym celem jest rozwój i propagowanie wiedzy teoretycznej, a także pomoc w praktycznych wdrożeniach tego instrumentu rachunkowości zarządczej, uważanego za narzędzie dostarczające wielowymiarowych informacji niezbędnych dla podejmowania w przedsiębiorstwie krótko i długookresowych decyzji zarządczych oraz szczegółowej kontroli kosztów.

W lipcu 2009 Komisja Profesjonalnych Księgowych w Biznesie (*Professional Accountants in Business – PAIB*) funkcjonująca w ramach Międzynarodowej Fede-

Rozdział 7

Problemy do samodzielnego rozwiązania

7.1. Problemy do rozdziału drugiego

Przykład 7.1

Przedstawienie problemu

Firma wytwarza dwa rodzaje garnków: produkt A i produkt B.

W analizowanym okresie jednego miesiąca dane dotyczące wielkości produkcji i kosztów bezpośrednich przedstawiają się następująco (tab. 7.1):

Tabela 7.1. Dane o wielkości produkcji i kosztach bezpośrednich

	Jednostka	Produkt A	Produkt B
Wielkość produkcji	szt	1000	1000
Materiały bezpośrednie	zł/szt	10	10
Robocizna bezpośrednia	zł/szt	4	4

W tym okresie koszty pośrednie funkcjonowania firmy wynosiły 14 300 zł i w układzie rodzajowym kształtowały się następująco (tab. 7.2):

Tabela 7.2. Koszty rodzajowe dla firmy produkującej garnki

Koszty rodzajowe	Koszty w analizowanym miesiącu
Amortyzacja	3 000 zł
Zużycie materiałów i energii	1 500 zł
Usługi obce	5 800 zł
Wynagrodzenia	3 000 zł
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	1 000 zł
Razem	14 300 zł

Podczas produkcji w firmie zużywane są zasoby ekonomiczne. Dokładna analiza działalności firmy pozwala na wyodrębnienie następujących zasobów:

- pracownicy pośredni,
- powierzchnia produkcyjna,
- urządzenia techniczne.

Miarą danego zasobu jest nośnik zasobu. Dla zasobu pracownicy jako nośnik zasobu powszechnie przyjmuje się czas pracy mierzony w godzinach. Pracownicy firmy pracują po 8 godzin dziennie przez 20 dni w miesiącu, stąd dostępność jednego pracownika wynosi 160 godzin miesięcznie. W firmie zatrudnionych jest 5 pracowników.

W produkcji wykorzystuje się 3 maszyny w pracy jednozmianowej, ich teoretyczna dostępność całkowita w miesiącu wynosi więc 480 godzin. Maszyny podlegają okresowym przeglądom i łączna liczba godzin przeglądów wynosiła w rozpatrywanym miesiącu 65 godzin, zatem praktyczna dostępność maszyn w miesiącu to 415 godzin.

Jako nośnik kosztów zasobów dla zasobu powierzchnia produkcyjna przyjęto jednostkę powierzchni m^2 , całkowita powierzchnia wynosi 500 m^2 .

Informacje kosztowe dotyczące przypisania do poszczególnych zasobów podstawowych elementów kosztowych, czyli pozycji analitycznych kosztów rodzajowych zebrano w tabeli 7.3.

Tabela 7.3. Koszty rodzajowe odniesione do zasobów

Amortyzacja	
Urządzenia	2 500 zł
Powierzchnia produkcyjna	500 zł
Zużycie materiałów i energii	
Urządzenia	1 000 zł
Powierzchnia produkcyjna	500 zł
Usługi obce	
Urządzenia	4 800 zł
Powierzchnia produkcyjna	1 000 zł
Wynagrodzenia	
Pracownicy pośredni	3 000 zł
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	
Pracownicy pośredni	1 000 zł

W ramach prowadzonej działalności wyodrębnione zasoby zużywane są podczas wykonywania następujących zdefiniowanych działań: przygotowanie technologii,

nadzór technologiczny, testowanie prototypów, komputerowe sterowanie produkcją, transport wewnętrzny.

Z systemu informatycznego firmy i wywiadów z pracownikami pochodzą zebrane w tabeli 7.4 dane o wielkości poszczególnych zasobów zużywanych na wykonanie zidentyfikowanych i realizowanych działań. Są one niezbędne dla jak najlepszego odwzorowania faktycznego zużycia danego zasobu przez działanie, czyli zachowania odpowiednich związków przyczynowo-skutkowych.

Tabela 7.4. Wielkość zasobów zużywanych podczas wykonywania działań

Działania	Pracownicy pośredni	Powierzchnia produkcyjna	Urządzenia
	godz.	m ²	godz.
Przygotowanie technologii	400	120	160
Nadzór technologiczny	100	110	7,5
Komputerowe sterowanie produkcją	100	50	120
Test prototypów	150	100	100
Transport wewnętrzny	50	120	27,5
Razem	800	500	415

Działania wykonywane są na rzecz obiektów kosztów, w analizowanym przypadku są to produkty A i B, miarą ilości wykonywanych działań są nośniki kosztów działań. Przy określaniu całkowitej ilości nośników kosztów działań wykonywanych w analizowanym miesiącu oraz ilości nośników kosztów działań wykonywanych na rzecz każdego produktu należy uwzględnić następujące fakty:

- produkt B jest bardziej zaawansowany technologicznie, z całkowitej liczby 400 godzin działania przygotowanie technologii na rzecz produktu B przypada 350 godzin, a tylko 50 godzin na rzecz produktu A;
- działanie nadzór technologiczny wykonywane jest dla danego typu asortymentu, czyli całkowita ilość nośników kosztów dla tego działania wynosi 2 (produkowane są dwa asortymenty);
- działanie komputerowe sterowanie produkcją uruchamiane jest dla każdej partii produktów; produkt B jest produktem o wyższej jakości wykonania: produkowany jest w mniejszych partiach po 50 sztuk w partii, produkt A jest produktem masowym produkowanym w partiach o ilości 200 sztuk w partii;
- w ramach działania testowanie prototypów przeprowadzono 10 testów; dla produktu A przeprowadzono 2 testy prototypu, a dla produktu B – 8 testów;
- miarą działania transport wewnętrzny jest liczba transportowanych pojemników; produkt B jest bardziej pieczołowicie transportowany w pojemnikach mieszczących 25 sztuk, a produkt A w pojemnikach mieszczących po 100 sztuk produktu.

Polecenia do zadania

1. Twoim zadaniem jest zbudowanie (na podstawie podanych informacji) dla firmy produkującej produkty A i B modelu rachunku kosztów odzwierciedlającego występujące w niej przepływy kosztów zgodne z założeniami metody rachunku kosztów działań oraz wyznaczenie jednostkowych i okresowych kosztów wytworzenia dla obu produktów: produktu A i produktu B.

W tym celu należy przygotować informacje, które będą stanowiły atrybuty modelowanych obiektów:

- określić całkowitą dostępność wyodrębnionych zasobów;
- w oparciu o opis wykonania zdefiniowanych działań określić jednostkę nośnika kosztów działania, całkowitą ilość nośników kosztów działań w okresie i ilość nośników kosztów działań przypadającą na dane obiekty kosztowe – produkty;
- obliczyć dla każdego działania współczynniki wykorzystania zasobów.

Po zbudowaniu modelu rachunku kosztów i zasileniu go wymaganymi danymi należy przeprowadzić:

- rachunek zasobów i przedstawić informacje o kosztach okresowych wszystkich zasobów;
- rachunek kosztów działań i przedstawić koszty jednostkowe i okresowe każdego działania;
- rachunek kosztów obiektów kosztowych i przedstawić informacje o jednostkowych i okresowych kosztach pośrednich produkcyjnych każdego z obiektów kosztów, tzn. produktu A i produktu B oraz o ich strukturze w przekroju działań i zasobów.

Odpowiedz na pytania:

- jakie są przyczyny zróżnicowania kosztów wytworzenia obu produktów;
 - która perspektywa struktury kosztów według działań czy według zasobów jest bardziej przydatna dla wskazania przyczyn zróżnicowania kosztów;
 - jeśli twoim zadaniem będzie szukanie rozwiązań prowadzących do obniżenia kosztów jednostkowych, jakie działania powinienes poddać analizie w pierwszej kolejności?
2. Przeprowadź kalkulację jednostkowych kosztów wytworzenia produktów A i B, stosując tradycyjną kalkulację doliczeniową i klucz rozliczeniowy oparty o koszty bezpośrednie, obejmujące koszty materiałów bezpośrednich i robocizny bezpośredniej.
 3. Ustal koszt wytworzenia każdego z produktów, stosując metodę rachunku kosztów działań.
 4. Porównaj wyniki jednostkowych kosztów wytworzenia otrzymane dwoma metodami, skomentuj przydatność obu metod.