

**Przemysław Mućko**  
**Magdalena Janowicz**

## **RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ STEROWANY CZASEM (TD ABC) W CONTROLLINGU OPERACYJNYM PRZEDSIĘBIORSTW**

### **Wprowadzenie**

Konieczność ciągłego dopasowywania się jednostek gospodarczych do zmian zachodzących w ich otoczeniu wymusza potrzebę istnienia zarówno controllingu strategicznego, jak i operacyjnego. Są one nieodłącznie ze sobą związane i uzupełniają się nawzajem, tworząc wewnętrznie skoordynowany system<sup>1</sup>.

Controlling operacyjny to monitorowanie, analiza i ocena procesów (przedsięwzięć) o horyzoncie czasowym do jednego roku, przeprowadzone w celu skierowania ich przebiegu we właściwym (optymalnym) kierunku<sup>2</sup>. Konkretyzuje on nadrzędne cele strategiczne przedsiębiorstwa poprzez uszczegółowienie planów długookresowych i ich przeniesienie na plany krótkookresowe (budżety operacyjne). Controlling operacyjny może również zostać uznany za podsystem wspomagający bieżące zarządzanie przedsiębiorstwem, przy uwzględnieniu aktualnych uwarunkowań jego działalności<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Por. E. Nowak, *Controlling operacyjny i jego instrumenty*, w: *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2003, s. 71.

<sup>2</sup> S. Marciniak, *Controlling. Filozofia, projektowanie*, Difin, Warszawa 2004, s. 118.

<sup>3</sup> E. Nowak, *Controlling...*, s. 71.

Controlling operacyjny pełni funkcję informacyjną. Jego podstawowym zadaniem jest stworzenie systemu informacyjnego, dostarczającego danych niezbędnych dla zarządzania operacyjnego, czyli podejmowania decyzji krótkookresowych, dotyczących bieżącej działalności przedsiębiorstwa. W związku z tym, controlling operacyjny powinien koncentrować się na systematycznym i terminowym dostarczaniu podmiotom decyzyjnym informacji dotyczących krótkookresowych planów i budżetów, stopnia realizacji wykonywanych zadań, wykorzystania posiadanych środków oraz odchyleń od wielkości planowanych<sup>4</sup>.

W ramach controllingu operacyjnego realizowane są wszystkie funkcje przypisane controllingowi<sup>5</sup>. Ich realizacja, a także realizacja zadań controllingu, wymaga zastosowania odpowiednich narzędzi oraz instrumentów.

Celem artykułu jest zaprezentowanie idei rachunku kosztów działań sterowanego czasem oraz wskazanie możliwości jego wykorzystania jako efektywnego narzędzia controllingu operacyjnego.

## 1. Rachunek kosztów w controllingu operacyjnym

Zarówno podejmowanie decyzji, jak i ocena rezultatów osiągniętych przez poszczególne komórki przedsiębiorstwa, wymagają odpowiednich informacji dotyczących ponoszonych kosztów oraz osiągniętych wyników. Controlling nastawiony jest na przyszłość, więc informacje pochodzące jedynie z rachunkowości finansowej czy tradycyjnego rachunku kosztów nie są w stanie zaspokoić wszystkich potrzeb informacyjnych związanych z rozwiązywaniem krótkookresowych problemów decyzyjnych. Obligatoryjnie sporządzane sprawozdania finansowe, choć niezwykle pomocne w podejmowaniu decyzji długookresowych, zawierają jedynie dane historyczne. Ponadto, aktualne dane z księgowości są dostarczane już po podjęciu decyzji<sup>6</sup>. W związku z tym, zadaniem controllera staje się zbudowanie odpowiedniego systemu informacyjnego, nastawionego na uzyskiwanie i dostarczanie informacji niezbędnych w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Controlling zbiera dane z różnych

---

<sup>4</sup> Por. *ibidem*, s. 72.

<sup>5</sup> Czyli koordynacja, zasilanie w informacje i planowanie, sterowanie i kontrola.

<sup>6</sup> Por. H.J. Vollmuth, *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Placet, Warszawa 2007, s. 99.

działów, przetwarza je i, w postaci przetworzonej, dostarcza podmiotom decyzyjnym, które wykorzystują je w różnych celach, na przykład do planowania<sup>7</sup>.

W controllingu operacyjnym system informacyjny przyjmuje formę rachunku kosztów i wyników<sup>8</sup>. Ma on charakter fakultatywny i jego postać nie jest regulowana prawem, a w związku z tym może być dowolnie kształtowany w taki sposób, aby jak najlepiej zaspokajał potrzeby informacyjne podmiotów decyzyjnych w danej jednostce gospodarczej. Jego podstawowym zadaniem jest dostarczenie informacji pewnej i szybkiej, choć niekoniecznie niezwykle dokładnej. W ujęciu takim bazą informacyjną (źródłem informacji) controllingu jest system rachunkowości przedsiębiorstwa, w tym stosowany przez jednostkę gospodarczą rachunek kosztów, który może zostać rozbudowany na potrzeby controllingu (rysunek 1).

W tradycyjnym podejściu do controllingu podkreśla się znaczenie rachunku kosztów zmiennych jako najlepszego narzędzia umożliwiającego podejmowanie decyzji<sup>9</sup>. W literaturze przedmiotu można jednakże zauważyć tendencje do rozszerzania zbioru narzędzi, które mogą zostać wykorzystane na potrzeby rachunku kosztów i wyników<sup>10</sup>.

H. Vollmuth, choć podkreśla zalety rachunku kosztów zmiennych w procesie podejmowania decyzji, sugeruje również inne rozwiązania. Opisując szanse i zagrożenia stojące przed niemieckimi przedsiębiorstwami, wskazuje że przedsiębiorstwa amerykańskie i japońskie wciąż poszukują nowych narzędzi, które umożliwią im zwiększenie przewagi nad szeroko rozumianą konkurencją<sup>11</sup>. W stosowanych przez nie rozwiązaniach H. Vollmuth widzi inspirację dla przedsiębiorstw niemieckich. Otwarcie zachęca przedsiębiorców do wykorzystania technik stosowanych przez Amerykanów i Japończyków, wymieniając wśród nich bardziej nowoczesne odmiany rachunku kosztów, takie jak: rachunek kosztów cyklu życia produktów, rachunek kosztów docelowych oraz *kaizen* czy też rachunek kosztów działań<sup>12</sup>.

<sup>7</sup> Por. K. Czubakowska, *Budżetowanie w controllingu*, ODDK, Gdańsk 2004, s. 42.

<sup>8</sup> Warto zauważyć, że krótkookresowy rachunek kosztów i wyników (wraz z budżetowaniem, analizą punktów krytycznych i wskaźnikami ekonomicznymi) jest jednym z podstawowych instrumentów controllingu operacyjnego (patrz: E. Nowak, *Controlling...*, s. 72).

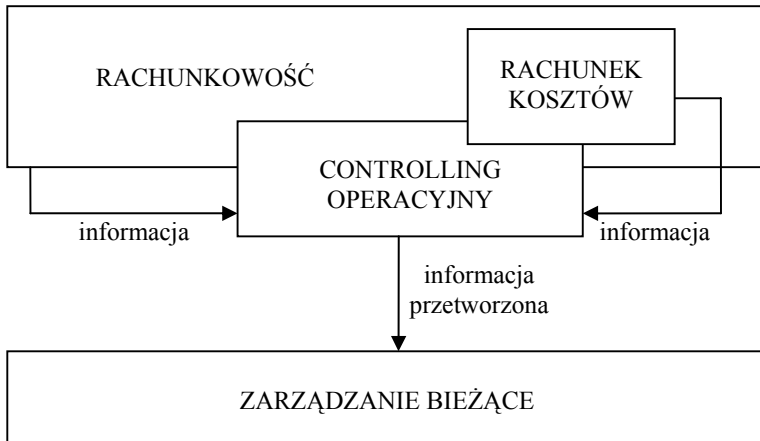
<sup>9</sup> Por. E. Nowak, *Controlling...*, s. 73 oraz H. J. Vollmuth, *Controlling...*, s. 99.

<sup>10</sup> Por. na przykład K. Czubakowska, *Budżetowanie...*, s. 42–67.

<sup>11</sup> H.J. Vollmuth, *Controlling...*, s. 102.

<sup>12</sup> *Ibidem*, s. 102.

Rysunek 1. Rachunek kosztów w systemie informacyjnym controllingu operacyjnego



Źródło: opracowanie własne.

Dokonując wyboru odpowiednich narzędzi, warto wziąć pod uwagę fakt, że zarządzanie przedsiębiorstwem coraz częściej opiera się na podejściu procesowym, przedstawiając pracę przedsiębiorstwa w postaci wzajemnie powiązanych procesów oraz działań, które składają się na te procesy. Obecnie, to właśnie procesy, ich elastyczność, rozmieszczenie i wzajemne powiązania są uznawane za podstawowy obiekt zarządzania efektywnością w przedsiębiorstwie<sup>13</sup>. Z procesami nieodłącznie wiążą się posiadane przez jednostkę gospodarczą zasoby.

Podejście takie nie jest sprzeczne z ideą controllingu operacyjnego, który w procesie planowania uwzględnia również posiadane przez przedsiębiorstwo zasoby kadrowe, kapitałowe i techniczne. W związku z tym warto rozważyć wykorzystanie TD ABC narzędzia controllingu operacyjnego.

## 2. Koncepcja rachunku kosztów działań

Rachunek kosztów działań (*Activity-Based Costing, ABC*) powstał w pierwszej połowie lat osiemdziesiątych ubiegłego wieku. Jego popularność wynika z adekwat-

<sup>13</sup> Por. M. Pielaszek, K. Rybarczyk, G.K. Świdarska, *Rachunek kosztów dla zarządzania*, w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świdarska, Difin, Warszawa 2003, t. I, s. 3–41 i 3–46.

nego ujęcia przemian, jakie zaszły w jednostkach gospodarczych i ich otoczeniu na przestrzeni kilkudziesięciu poprzednich lat.

Wśród tych przemian należy po pierwsze, wymienić zwiększenie presji rynku na przedsiębiorstwa, aby dostarczać produkty, po niższej cenie i w większym stopniu dostosowane do potrzeb klientów. Dostosowanie do potrzeb klientów oznaczało wytwarzanie produktów w wielu wariantach oraz wyposażonych w kilka dodatkowych opcji. Każdy taki wariant i opcja stanowiły wyzwanie wobec tradycyjnych odmian rachunku kosztów, bowiem nie można było ich traktować jako osobnych produktów.

Po drugie, rosnąca automatyzacja produkcji powodowała zmiany w strukturze kosztów całkowitych. Malał udział kosztów bezpośrednich, przede wszystkim robocizny bezpośredniej, a rósł udział kosztów pośrednich. W rezultacie przeciętny udział kosztów pośrednich wynosił 45%, a w wielu przypadkach mógł osiągać nawet 90%<sup>14</sup>. Przy takiej strukturze kosztów informacje kosztowe generowane w tradycyjnym systemie rachunku kosztów obciążone były zbyt dużym błędem, aby można je było uznać za użyteczne przy podejmowaniu decyzji.

Rachunek kosztów działań koncentruje się na kosztach pośrednich. Metoda ABC zmierza przede wszystkim do odzwierciedlenia rzeczywistych związków przyczynowo-skutkowych między ponoszonymi kosztami a uzyskiwanymi efektami. Ogólną logikę tego rachunku kosztów można streścić za pomocą zależności: zasoby – działania – produkty. Produkty generują zapotrzebowanie na działania, te zaś generują zapotrzebowanie na zasoby. Kalkulacja w metodzie ABC uwzględnia te trzy obiekty w odwrotnej kolejności. Koszty ponoszone w związku z wykorzystaniem zasobów umożliwiają wykonywanie działań, dlatego działania obciążane są kosztami zasobów wykorzystanych przy ich realizacji. Jeżeli zasoby wykorzystywane są przy realizacji więcej niż jednego działania, wówczas do rozliczenia kosztów zużytych zasobów stosuje się nośniki kosztów zasobów. W kolejnym etapie koszty działań obciążają produkty, zyskujące na wartości dzięki wykonywaniu działań. Do rozliczenia kosztów działań pomiędzy różne produkty stosuje się nośniki kosztów działań. Kluczowe pojęcia rachunku kosztów działań wyjaśniono w tabeli 1.

---

<sup>14</sup> T. Wnuk-Pel, *Rachunek kosztów działań*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, CH Beck, Warszawa 2006, s. 427.

Tabela 1. Charakterystyka kluczowych pojęć rachunku kosztów działań

Termin	Charakterystyka
Zasoby	Składniki ekonomiczne wykorzystywane lub zużywane w trakcie działań
Nośniki zasobów ( <i>resource drivers</i> )	Miara wykorzystania zasobów w wyniku realizacji działań, służąca do rozliczenia kosztów zasobów na działania
Działania	Jednostka powtarzalnej pracy wykonywanej w przedsiębiorstwie
Nośniki działań ( <i>activity drivers</i> )	Miara częstotliwości i wielkości zapotrzebowania na działania generowanego przez produkty
Obiekty kosztowe	Ostateczne obiekty odniesienia kosztów. W pierwotnej wersji modelu ABC były nimi produkty i klienci przedsiębiorstwa

*Źródło: opracowano na podstawie: J.A. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, Zarządzanie kosztami działań, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 43–49.*

Przewaga rachunku kosztów działań nad tradycyjnymi systemami rachunku kosztów zasadza się na odejściu od kalkulacji kosztów jednostkowych na podstawie mierników opartych o wolumen produkcji, takich jak koszty bezpośrednie, koszty robocizny bezpośredniej, maszynogodziny czy roboczogodziny bezpośrednie. W ABC jedynie niewielka część kosztów pośrednich zależy proporcjonalnie od tych wielkości, a miernikami służącymi do rozliczania kosztów są tzw. nośniki kosztów, czyli miary zapotrzebowania zgłaszanego przez obiekty kosztowe na zasoby lub działania.

Rachunek kosztów działań stanowi właściwe rozwiązanie problemu rozliczania kosztów pośrednich na efekty działalności przedsiębiorstwa. Pozwala on przypisywać koszty nie tylko do tradycyjnie rozumianych nośników kosztów, takich jak produkty gotowe, półprodukty i produkcja w toku, ale również do pozostałych obiektów kosztowych, którymi mogą być pojedynczy klienci, segmenty rynku, kanały dystrybucji lub nawet dostawcy. Jego wdrożenie jest jednak kosztowne i pracochłonne. Ponadto konwencjonalny rachunek kosztów działań wymaga wprowadzenia informacji o wysokości zasobów wykorzystanych, a nie zasobów nabytych. W przeciwnym razie obiekty kosztowe zostaną obciążone kosztami niewykorzystanej zdolności operacyjnej jednostki.

### 3. Rachunek kosztów działań sterowany czasem

Rachunek kosztów działań sterowany czasem stanowi odmianę konwencjonalnego systemu ABC. Zachowuje on znaczenie pojęć przedstawionych w tabeli 1, jednak procedura kalkulacji kosztów jest inna.

W strukturze modelu TD ABC wyróżnić można dwa elementy<sup>15</sup>:

- 1) szacowanie czasu trwania procesów,
- 2) kalkulacja jednostkowego kosztu nabytych zdolności operacyjnych.

**Szacowanie czasu trwania procesu** pozwala ustalić zasoby konieczne do realizacji działań, a w konsekwencji do wytwarzania produktów. Wymaga ustalenia wszystkich istotnych czynników zmienności długości czasu trwania procesu ( $X_i$ ) oraz ich jednostkowego wpływu na całkowity czas trwania procesu ( $\beta_i$ ). Szacowanie czasu trwania procesu można wyrazić formułą matematyczną jako tzw. równie czasu, które wyraża wzór:

$$T_n = \beta_0 + \sum \beta_i X_i, \quad (1)$$

gdzie:

$T_n$  – czas realizacji działania  $n$ ,

$\beta_0$  – podstawowy czas realizacji działania  $n$  (najprostszego wariantu działania),

$\beta_i$  – dodatkowy czas realizacji działania  $n$  w wariancie  $i$  na jednostkę jego wykonania lub na jednostkę innego czynnika zmienności czasu realizacji działania,

$X_i$  – miernik czynnika zmienności  $i$  działania  $n$ .

Drugi element TD ABC, czyli **kalkulacja jednostkowego kosztu nabytych zdolności operacyjnych**, wymaga ustalenia całkowitego kosztu nabytych zasobów ( $K_{zo}$ ) oraz rozmiaru praktycznej zdolności operacyjnej ośrodka kosztów (PZO). Całkowity koszt nabytych zasobów oblicza się w przekroju ośrodków kosztów, którymi mogą być na potrzeby TD ABC<sup>16</sup>:

<sup>15</sup> R.S. Kaplan, S.R. Anderson, *Rachunek kosztów działań sterowany czasem. Prostsza i bardziej skuteczna droga do większych zysków*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008, s. 21–22.

<sup>16</sup> *Ibidem*, s. 57.

- komórki organizacyjne (działy, wydziały, samodzielne stanowiska pracy),
- procesy realizowane w komórce organizacyjnej, jeżeli w komórce realizowane są procesy wykorzystujące zasoby o znacząco odmiennych kosztach utrzymania.

**Koszt nabytych zasobów** przypisany do ośrodka kosztów obejmuje wszystkie koszty bezpośrednie ośrodka (w tym koszty osobowe pracowników liniowych, amortyzację maszyn i urządzeń bezpośrednio zaangażowanych w realizację procesu), jak i koszty pośrednie (wynagrodzenia pracowników nadzoru, wsparcia, kierownictwa komórki, amortyzację maszyn i urządzeń pomocniczych, koszty utrzymania pomieszczeń, wsparcia IT i inne), bez względu na ich rodzaj.

**Praktyczna zdolność operacyjna zasobów** wyraża natomiast potencjał ośrodka kosztów do realizacji procesów. Do jej pomiaru najczęściej stosuje się jednostki czasu, jednak w zależności od natury nabytych zasobów mogą to być inne wielkości, np.<sup>17</sup>:

- a) metry sześciennie – w magazynach wyrobów gotowych,
- b) tony – do pomiaru ładowności pojazdów wykorzystywanych w procesie transportu półproduktów,
- c) gigabajty – do ustalenia pojemności elektronicznych nośników informacji.

Praktyczna zdolność operacyjna obejmuje jedynie czas faktycznie przeznaczony na realizację procesów. Nie obejmuje ona czasu nieproduktywnego, czyli np. urlopów, absencji chorobowej, przerw na posiłki i szkolenia. Praktyczna zdolność operacyjna nie obejmuje również czasu pracy personelu pomocniczego oraz kierownictwa działu, a wyłącznie czas pracowników realizujących działania.

Jednostkowy koszt zdolności operacyjnych oblicza się następująco:

$${}_j k_{zo} = \frac{K_{zo}}{PZO}, \quad (2)$$

gdzie:

- ${}_j k_{zo}$  – jednostkowy koszt utrzymywania zdolności operacyjnych,
- $K_{zo}$  – całkowity koszt utrzymywania zdolności operacyjnych nabytych zasobów w ośrodku kosztów realizującym procesy o podobnej kosztochłonności,
- PZO – praktyczna zdolność operacyjna ośrodka kosztów lub procesu, wyrażona w jednostkach naturalnych, najczęściej w jednostkach czasu.

<sup>17</sup> *Ibidem*, s. 34.



Obliczenie kosztów dowolnego obiektu kosztowego wymaga ustalenia jego czasochłonności (lub inaczej mierzonego zużycia zasobów) i jej przemnożenia przez koszt jednostkowy zdolności operacyjnych:

$$K_n = T_n \cdot j k_{zo}, \quad (3)$$

gdzie:

$K_n$  – koszt obiektu kosztowego  $n$ ,

$T_n$  – czasochłonność obiektu kosztowego  $n$ ,

$j k_{zo}$  – jednostkowy koszt utrzymywania zdolności operacyjnych.

Jakkolwiek sama procedura liczenia kosztów w systemie TD ABC może wydawać się prosta, jednak jego wdrożenie i stosowanie wymaga wykorzystania zaawansowanych systemów informatycznych klasy ERP. Dzięki temu system dostarcza controllerowi informacji nie do przecenienia z punktu widzenia ich wykorzystania w bieżącym zarządzaniu.

#### **4. Kierunki wykorzystania systemu TD ABC w controllingu operacyjnym**

Koszty i krótkookresowe wyniki stanowią podstawowe mierniki wykorzystywane w controllingu operacyjnym przedsiębiorstw. Rachunek kosztów działań sterowany czasem jako precyzyjne narzędzie pomiaru kosztów i rentowności rozmaitych obiektów kosztowych dostarcza użytecznych danych na potrzeby controllingu. Dane to obejmują informacje o kosztach i wynikach w przekroju:

- produktów, z uwzględnieniem ich różnych opakowań, wariantów i opcji dodatkowych,
- segmentów rynku (np. drobni klienci, klienci hurtowi),
- poszczególnych klientów, z uwzględnieniem ich specyficznych wymagań w zakresie obsługi, serwisu, pomocy w zakresie instalacji lub doradztwa w wyborze,
- kanałów dystrybucji produktów i usług (sprzedaż bezpośrednia, sprzedaż telefoniczna, sprzedaż przez Internet),
- poszczególnych sprzedawców,

- poszczególnych dostawców, uwzględniając specyficzne wymagania każdego z nich co do terminu i miejsca dostawy oraz sposobu odbioru i terminu płatności,
- realizowanych działań i procesów,
- zasobów nabytych i zasobów wykorzystanych<sup>18</sup>.

Szczególnie dużą wartość poznawczą cechuje się informacja o rozmiarach i kosztach zasobów niewykorzystanych w działalności przedsiębiorstwa. Jej uzyskanie jest możliwe dzięki obliczeniu standardowej czasochłonności procesów realizowanych w komórkach organizacyjnych i porównaniu jej z wielkością zasobów nabytych. Na potrzeby controllingu operacyjnego przydatne są również informacje o bieżących nadwyżkach i niedoborach zdolności operacyjnych w różnych komórkach, pozwalające elastycznie reagować na przykład na niespodziewane zwiększenie lub spadek popytu. Informacja taka umożliwi alokację zasobów między komórkami, co przyczynia się do ich efektywniejszego wykorzystania.

Informacje generowane w systemie TD ABC można wykorzystać na potrzeby<sup>19</sup>:

- negocjacji z klientami warunków kontraktów,
- ustalenia szczegółowego cennika oferowanych produktów i usług, łącznie z usługami dodatkowymi,
- wyceny świadczeń dodatkowych,
- bieżących sprawozdań o wartości dla właścicieli,
- optymalizacji portfela zamówień i negocjacji z dostawcami warunków dostaw,
- kalkulacji kosztów świadczeń wewnętrznych i komórek wsparcia (w szczególności komórek informatycznych),
- kontroli wewnętrznej, w szczególności prawidłowości wykorzystania zasobów w realizowanych działaniach,
- analizy zdolności operacyjnych oraz zapotrzebowania na nią.

Cennym obszarem zastosowania TD ABC w controllingu operacyjnym jest budżetowanie. Budżetowanie należy do klasycznych zadań controllingu<sup>20</sup>. Budże-

---

<sup>18</sup> Zgodnie z koncepcją obiektowego rachunku kosztów działań, przydatnym obiektem odniesienia kosztów są nie tylko rezultaty działalności, ale również same działania oraz zasoby, *Obiektowy rachunek kosztów – koncepcja i wykorzystanie*, red. G.K. Świdarska, Monografie i Opracowania 526, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2004.

<sup>19</sup> R.S. Kaplan, S.R. Anderson, *Rachunek kosztów działań...*, s. 82.

<sup>20</sup> K. Czubakowska, *Budżetowanie...*, s. 44.

towanie oparte na działaniach (*Activity-Based Budgeting*, ABB) bazuje na funkcjonującym rachunku kosztów działań. Zastosowanie jego sterowanej czasem odmiany pozwala na:

- dużo dokładniejsze planowanie wielkości budżetowanych niż w konwencjonalnym ABC,
- prognozowanie zapotrzebowania na zasoby oraz przewidywanie ewentualnych niewykorzystanych zdolności operacyjnych; jakkolwiek decyzje dotyczące zasobów niewykorzystywanych należą zasadniczo do decyzji strategicznych, jednak na poziomie operacyjnym możliwe są przesunięcia zasobów między komórkami o różnym stopniu obciążenia pracą,
- analizę scenariuszy uwzględniającą wiele nieuchwytnych dotąd wariantów sytuacji,
- znaczącą redukcję zakresu negocjacji wewnętrznych i subiektywizmu w procesie budżetowania dzięki przejrzystemu modelowi związków przyczynowo-skutkowych wyjaśniających ponoszone koszty.

Budżetowanie oparte na działaniach istniało zanim pojawiła się koncepcja TD ABC, jednakże jej wprowadzenie znacznie uprościło i uczyniło bardziej przejrzystym cały proces ABB.

## Uwagi końcowe

Biorąc pod uwagę cechy TD ABC oraz różne przekroje dostarczanych przez niego informacji, wydaje się on być doskonałym narzędziem, które można wykorzystać na potrzeby controllingu operacyjnego. Otrzymane dzięki niemu informacje obejmują wiele dziedzin związanych z działalnością przedsiębiorstwa i dotyczą nie tylko produktów, ale również klientów, kanałów zbytu, posiadanych zasobów oraz realizowanych procesów.

Niezwykle istotną zaletą TD ABC jest również informowanie o rozmiarach zasobów niewykorzystywanych w przedsiębiorstwie i związanych z nimi kosztach, a także o ewentualnych bieżących nadwyżkach i niedoborach zdolności operacyjnych. Nie tylko umożliwia to efektywniejsze wykorzystanie zasobów oraz ich alokację pomiędzy komórkami, lecz również pozwala elastyczniej reagować na zmiany popytu.

Decydując się na wdrożenie TD ABC, warto również zastanowić nad wykorzystaniem zarządzania działaniami (*Activity-Based Management*, ABM), obejmującego analizę działań, czynników kosztotwórczych oraz mierników efektów działalności<sup>21</sup>. W koncepcji ABM decyzje dotyczące działań i procesów uznaje się za wybory o charakterze strategicznym. Celem koncepcji ABM jest zaangażowanie zasobów do działań przynoszących największe korzyści strategiczne, a także poprawa w obszarach mających znaczenie dla zwiększenia wartości dla klienta<sup>22</sup>, przejawiająca się między innymi poprzez eliminację działań niepodnoszących wartości. Analiza działań uwzględniająca te cele jest ważnym elementem umożliwiającym podejmowanie decyzji prowadzących do zwiększenia efektywności działalności przedsiębiorstwa w przyszłości, a więc również zwiększenia konkurencyjności oraz wzrostu.

Przedstawione zastosowania rachunku kosztów działań sterowanego czasem nie wyczerpują wszystkich jego atutów z controllingowego punktu widzenia. Wdrożenie systemu TD ABC może wpływać na niemal każdy aspekt funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwie. Wydaje się jednak, że najważniejsze zastosowanie tej odmiany rachunku kosztów wiąże się z precyzyjnym i wieloprzekrojowym rachunkiem kosztów i wyników, którego jądrem może stać się system TD ABC.

## Literatura

- Czubakowska K., *Budżetowanie w controllingu*, ODDK, Gdańsk 2004.
- Kaplan R.S., Anderson S.R., *Rachunek kosztów działań sterowany czasem. Prostsza i bardziej skuteczna droga do większych zysków*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008.
- Marciniak S., *Controlling. Filozofia, projektowanie*, Difin, Warszawa, 2004.
- Miller J.A., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 43–49.
- Nowak E., *Controlling operacyjny i jego instrumenty*, w: *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2003.
- Obiektowy rachunek kosztów – koncepcja i wykorzystanie*, red. Świdowska G.K., Monografie i Opracowania 526, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2004.

---

<sup>21</sup> Por. K. Rybarczyk, G.K. Świdowska, *Wykorzystanie rachunku kosztów działań do zarządzania efektywnością zasobów i procesów oraz rentownością klientów*, w: *Rachunkowość zarządcza...*, t. I, s. 6–2.

<sup>22</sup> *Ibidem*.

- Pielaszek M., Rybarczyk K., Świdorska G.K., *Rachunek kosztów dla zarządzania*, w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2003.
- Rybarczyk K., Świdorska G.K., *Wykorzystanie rachunku kosztów działań do zarządzania efektywnością zasobów i procesów oraz rentownością klientów*, w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2003.
- Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Placet, Warszawa 2007.
- Wnuk-Pel T., *Rachunek kosztów działań*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, CH Beck, Warszawa 2006.

## **TIME DRIVEN-ACTIVITY BASED COSTING (TD ABC) IN OPERATIONAL CONTROLLING OF ENTERPRISES**

### **Summary**

In order that functions and tasks of operational controlling could be properly fulfilled, it is necessary to use appropriate tools and instruments.

The paper presents the basic concept of TD ABC and possibilities of its use as a tool of operational controlling. It also points out advantages of using TD ABC.

*Translated by Magdalena Janowicz*

