

Dorota Kuźdowicz, Paweł Kuźdowicz

Uniwersytet Zielonogórski

ZASTOSOWANIE METODY KOLEJNYCH PRZYBLIŻEŃ W RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ

Streszczenie: Artykuł podejmuje problematykę efektywności rachunku kosztów działań w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw. Zaprezentowano koncepcję zastosowania metody kolejnych przybliżeń w tym rachunku. Sprowadza się ona do stopniowego zwiększania zakresu realizacji rachunku kosztów działań, wychodząc od tzw. tradycyjnego rachunku kosztów. Przedstawiono przykład zastosowania opracowanej koncepcji, ilustrujący zmiany w kalkulacji kosztów własnych wynikające z iterowanych przybliżeń.

Słowa kluczowe: działania, zasoby, iteracje

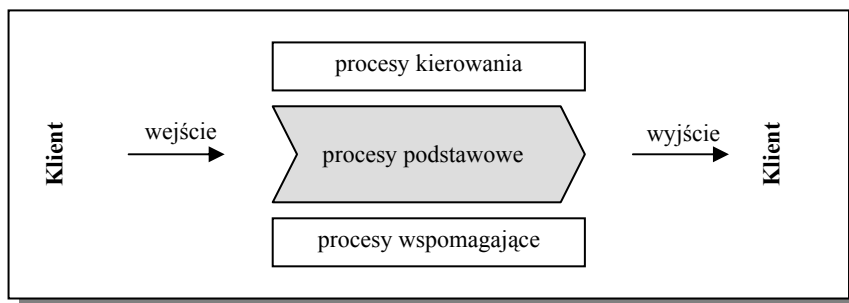
1. Wstęp

1.1. Podejście procesowe w zarządzaniu

Utrzymanie konkurencyjności małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) wymaga stałego zwiększania efektywności realizowanych procesów. Stanowią one sekwencję działań, które pobierają dane wejściowe i przekształcają je w wyjściowe. W ramach tzw. podejścia procesowego w zarządzaniu wyróżnia się procesy: kierowania, podstawowe oraz wspomagające (por. rysunek 1). Procesy podstawowe uruchamiane są przez wejście („wsad”) po stronie klienta, a kończą się dostarczeniem produktu lub wykonaniem usługi. Są one wspierane przez procesy kierowania i wspomagające (pomocnicze).

Przykładem procesów podstawowych są procesy wytwórcze, przekształcające materiały w półprodukty oraz w konsekwencji w produkty finalne (końcowe); wspomagające – obejmują procesy zarządzania zasobami oraz oceny, analizy i doskonalenia systemu; kierowania – dotyczą w szczególności zarządzania organizacją jako całością.

Przemiany zachodzące w procesach gospodarczych przedsiębiorstw, związane m.in. z postępującą automatyzacją procesów produkcyjnych oraz wzrostem znaczenia procesów wspomagających, powodują zmiany w strukturze kosztów. Obserwuje się wzrost udziału kosztów pośrednich w całkowitych, przy jednoczesnym spadku



Rys. 1. Podejście procesowe w zarządzaniu

Źródło: [Campbell 2001].

udziału bezpośrednich. Oznacza to potrzebę większej koncentracji na rozliczaniu kosztów pośrednich, pozwalających na wyeliminowanie działań zbędnych, nieprzynajających się do wzrostu wartości, oraz udoskonalenie działań mało efektywnych [por. Czubakowska 2006, s. 181]. Koncentracja ta sprowadza się do dokładniejszego rozliczenia kosztów pośrednich na obiekty kalkulacyjne, czyli dokładniejszej kalkulacji kosztów własnych.

1.2. Rachunek kosztów działań

Odpowiedzią na powyższą potrzebę jest rachunek kosztów działań (*activity based costing*, ABC). Koncepcja ta dostarcza informacji kosztowych i operacyjnych, które są odzwierciedleniem układu procesowego. Określa ona nową strukturę i zasady kalkulacji kosztów pośrednich, służy zatem do dokładnego ustalenia wielkości kosztów pośrednich przypadających na dany produkt. Zgodnie z koncepcją ABC koszty pośrednie rozlicza się na produkty w przekroju podmiotów produkcyjnych (np. wydziałów) [Gabrusewicz 2001, s. 184]. Zatem zastosowanie tego rachunku wiąże się z identyfikacją zasobów, nośników zasobów, procesów i działań, składających się na procesy gospodarcze realizowane w przedsiębiorstwie oraz nośników kosztów działań.

Zasób (*resource*) definiowany jest jako składnik ekonomiczny wykorzystywany lub zużywany w trakcie realizacji zadań (np. zużycie materiałów, zużycie energii, usługi obce, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia) [Miller 2000, s. 43]. Rozliczenie kosztów zasobów następuje za pomocą tzw. **nośników kosztów zasobów**, wyrażających przyczynowo-skutkową relację pomiędzy zużyciem zasobów a zachodzącymi w przedsiębiorstwie zdarzeniami. Stanowią one miernik zużycia zasobu (np. maszynogodziny, powierzchnia, liczba dostaw materiałowych lub serii produkcyjnych) podczas wykonywania procesów w przedsiębiorstwie. Działanie określane jest jako zorganizowana i celowa pojedyncza operacja lub

częściej pewien proces (czyli zespół ściśle powiązanych ze sobą czynności) zachodzących w przedsiębiorstwie, a przez to zużywający określoną część jego zasobów. Działanie jest więc jednostką pracy wykonywanej w firmie. Aby działanie mogło być obiektem kontroli kosztów powinno charakteryzować się powtarzalnością oraz kompletnością, czyli powinno prowadzić do określonego wyniku. Zatem proces jest zbudowany z wielu działań. Obiektami kalkulacyjnymi, zwanymi również jednostkami kalkulacyjnymi, są wyroby lub usługi, dla których wyznaczany jest jednostkowy koszt własny. Procesy realizowane w organizacji mogą dotyczyć w całości lub częściowo poszczególnych obiektów. Rozliczenie kosztów procesów na obiekty następuje z wykorzystaniem tzw. **nośników kosztów działań**, zwanych również jednostkami wolumenu działania. Są one miarami wykorzystania poszczególnych czynności w procesie powstawania produktu. Przedstawiają one przyczynowo-skutkową relację pomiędzy procesami a obiektami kalkulacji kosztów. Nośniki te określają poziom zaangażowania procesów podstawowych w procesie wytwarzania poszczególnych wyrobów. Oznacza to, iż określają, jaka część lub krotność kosztu procesu przynależy do obiektu [Świdarska 1998, s. 98–99].

1.3. Sformułowanie problemu

Rachunek kosztów działań jest systemem skomplikowanym, którego wdrożenie i funkcjonowanie wymaga ponoszenia wysokich nakładów [Czubakowska 2006, s. 181]. Dlatego wiele przedsiębiorstw, w szczególności tych z sektora MŚP, z tego rezygnuje. Oznacza to kolejną potrzebę – opracowania metody możliwej do zastosowania w warunkach rozważanego sektora. Analizowany problem sprowadza się do poszukiwania odpowiedzi na pytanie: czy istnieje procedura rozliczenia kosztów pośrednich przy częściowym rozliczeniu kosztów działań, pozwalająca na zwiększenie dokładności kalkulacji kosztów własnych? W szczególności problem sprowadza się do poszukiwania odpowiedzi na pytanie: czy istnieje metoda kalkulacji kosztów własnych, stanowiąca połączenie tradycyjnej kalkulacji doliczeniowej oraz kalkulacji kosztów działań?

2. Metoda

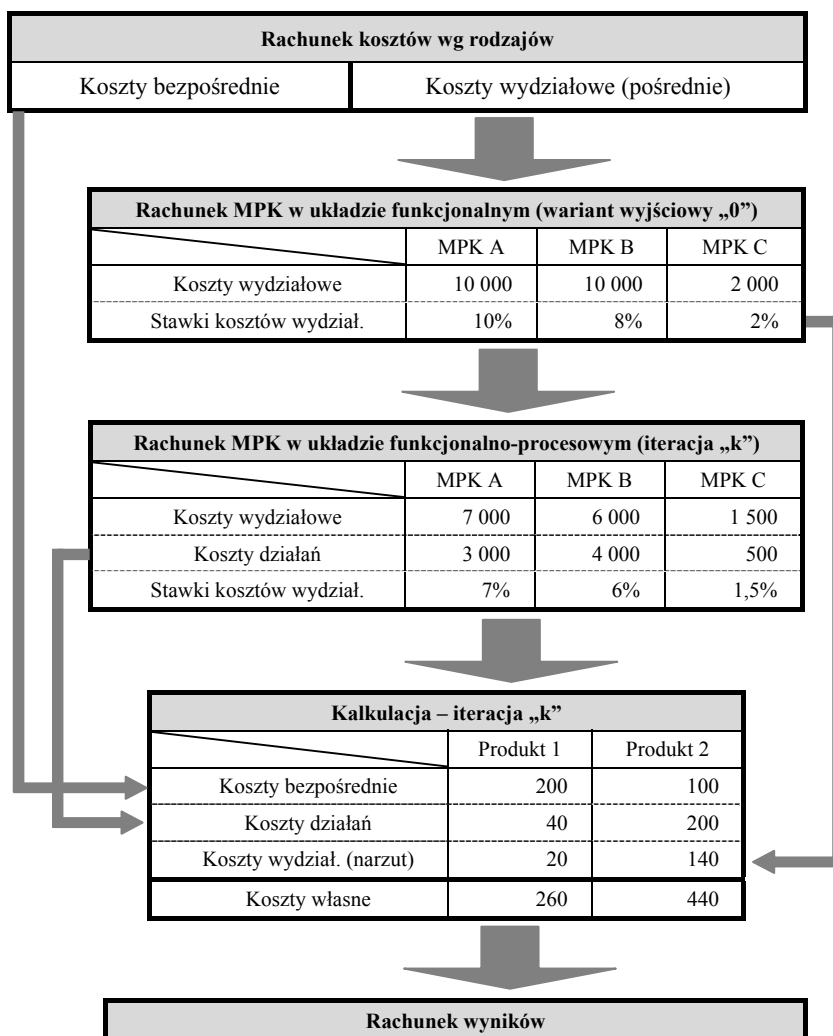
Proponowana metoda sprowadza się do tworzenia kolejnych iteracji kalkulacji kosztów własnych w ramach procedury rozliczenia kosztów. Przyjęto następujące założenia:

- w przedsiębiorstwie realizowany jest tradycyjny rachunek kosztów, w szczególności rachunek kosztów według miejsc powstawania (MPK) oraz obiektów kalkulacyjnych;
- w odniesieniu do głównych MPK ustalono standardowe (wyjściowe) stawki narzutu.

2.1. Procedura rozliczania kosztów

Procedurę rozliczenia kosztów zilustrowano na rysunku 2. Sprowadza się ona do rozliczenia kosztów w układzie rodzajowym, według miejsc powstawania oraz obiektów kalkulacyjnych. Koszty bezpośrednie rozliczane są wprost na obiekty kalkulacyjne, a koszty wydziałowe – poprzez miejsca powstawania.

Zakłada się rozliczenie kosztów pośrednich na obiekty kalkulacyjne na dwa sposoby: tradycyjnie – na podstawie stawek kosztów (narzutów) oraz procesowo – po-



Rys. 2. Przepływy strumieni wartościowych w rachunku kosztów działań

Źródło: opracowanie własne.

przez nośniki kosztów zasobów i działań. Rozliczenie w układzie procesowym wymaga wyodrębnienia działań i ustaleniu pul kosztów tych działań na bazie nośników kosztów zasobów przedsiębiorstwa [Kuźdowicz 2003, s. 732–739].

2.2. Iteracje

Wariant wyjściowy zakłada rozliczenie kosztów na obiekty kalkulacyjne w pełni w ramach tradycyjnego rachunku. Sprowadza się ono do:

- rozliczenia kosztów bezpośrednich na obiekty kalkulacyjne;
- rozliczenia kosztów wydziałowych na MPK i wyznaczenia stawek narzutu;
- rozliczenia kosztów pośrednich na obiekty kalkulacyjne poprzez stawki narzutów.

Powyższe rozliczenie stanowi zatem iterację „zerową”. Generowanie **kolejnych iteracji** wiąże się z:

- wyodrębnianiem działań i określeniem ich pul kosztowych;
- rozliczeniem kosztów działań na obiekty kalkulacyjne.

Wyodrębnianie działań powoduje „przenoszenie” kosztów wydziałowych do pul kosztowych tych działań. Oznacza to zmniejszanie kosztów wydziałów (MPK), w ramach których dokonano tego wyodrębnienia. Prowadzi to do zmniejszania stawek narzutów tych wydziałów a tym samym zmniejszania udziału narzutów kosztów wydziałowych w koszcie własnym obiektów kalkulacyjnych.

Tabela 1. Kalkulacje kosztów własnych dla wybranej grupy asortymentowej

	Iteracja 0		Iteracja 1	...	Iteracja k	...	Iteracja n
Koszty bezpośrednie	100	➔	100	➔	100	➔	100
Koszty wydziałowe	300		250		200		0
Koszty działań	0		70		140		390
Koszty własne	400		420		...		440

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 1 ilustruje przykład iteracji kalkulacji utworzonych w kolejnych iteracjach w ramach rozważanej metody. Kalkulacje te dotyczą wybranej grupy asortymentowej. Można zauważyć tutaj zmiany w strukturze kosztów – odpowiednio zmniejszenie kosztów wydziałowych oraz zwiększenie kosztów działań. Zmianie uległa również wartość całkowita kosztów własnych, co wynika z większej absorpcji kosztów działań na rzecz kalkulowanej grupy asortymentowej.

3. Przykład

Rozważane jest przedsiębiorstwo produkcyjne średniej wielkości o typie produkcji małoseryjnej. W przykładzie przedstawiono sposób realizacji kalkulacji doliczeniowej obejmującej koszty pośrednie rozliczane zarówno w układzie tradycyjnym oraz

kosztów działań. Koszty bezpośrednio rozliczane są na obiekty kalkulacyjne na podstawie dokumentacji konstrukcyjnej (struktur produktów) oraz technologicznej (marszrut). Obiektami kalkulacyjnymi są produkty 1 i 2, reprezentujące różne grupy asortymentowe.

3.1. Dane wejściowe

Danymi wejściowymi rozpatrywanego modelu są zarówno dane o charakterze ogólnym, jak i kalkulowanych produktów. **Dane o charakterze ogólnym** dotyczą w szczególności miejsc powstawania (MPK). Wyodrębniono pomocnicze MPK (QM, Utrzymanie ruchu) oraz główne MPK (Zakupy, Produkcja, Sprzedaż).

Dane wejściowe dotyczące tych MPK ilustruje tabela 2; obejmują one w szczególności: budżety (pule) kosztowe oraz wielkości odniesienia do rozliczenia kosztów pośrednich w tradycyjnym rachunku kosztów oraz rachunku kosztów działań (ilości nośników kosztów zasobów).

Tabela 2. Dane o charakterze ogólnym

Koszty rodzajowe	MPK					
	QM	Utrz.ruchu	Zakupy	Produkcja	Sprzedaż	
amortyzacja	6 000	20 000	20 000	70 000	5 000	
wynagrodzenia	50 000	30 000	30 000	50 000	30 000	
pozost. koszty	34 000	10 000	25 000	15 000	11 000	
K. pierwotne	90 000	60 000	75 000	135 000	46 000	
Wielkości odniesienia – rachunek tradycyjny:						
Materiały podstawowe			500 000			
Płace bezpośrednie				300 000		
K. bezpośr. maszynogodzin		200 000				
Wielkości odniesienia – rachunek k. działań (ilości nośnika kosztów zasobów):						
dla zamówień	500 h		500 szt.			
dla zleceń prod.	400 h			800 szt.		
dla zleceń klienta	100 h					400 szt.

Źródło: opracowanie własne.

W rozważanych miejscach powstawania kosztów realizowane są odpowiednio procesy zapewnienia jakości (QM), utrzymania ruchu, zakupowe, produkcji oraz sprzedaży. Procesami podstawowymi są procesy: zakupowe, produkcji oraz sprzedaży. Procesami wspomagającymi – procesy zapewnienia jakości oraz utrzymania ruchu. Procesy utrzymania ruchu traktowane są jako procesy ogólne i rozliczane według tradycyjnego rachunku kosztów – tj. poprzez rozłożenie na główne MPK.

Do rozliczenia kosztów działań przyjęto trzy nośniki kosztów zasobów: liczba zamówień, liczba zleceń produkcyjnych oraz liczba zleceń klientów.

Na bazie wyżej wymienionych danych wyznaczono **stawki kosztów** dla zasobów; wynoszą one 45, 36, 9 zł/h dla działań zapewnienia jakości (QM) odpowiednio w obszarach zakupy, produkcja i sprzedaż oraz 150 zł/zamówienie; 168,75 zł na zlecenie produkcyjne oraz 115 zł na zlecenie klienta. Stawki te są ilorazem puli kosztów i ilości nośnika kosztów zasobu; na przykład 150 zł/zamówienie (= 75 000 zł/500 zamówień).

Tabela 3. Dane dotyczące produktów

Produkty	P1	P2
Wyszczególnienie		
Mat. podstaw.	40,0	30,0
Płace bezpośrednie	20,0	18,0
Koszty maszynogodzin	15,0	10,0
Wielkość produkcji	600	7 000
Liczba zamówień	70	14
Liczba partii prod.	20	20
Liczba wysyłek	40	28
Ilości nośników kosztów procesów		
Zamówienia na szt.	0,1167	0,0020
Partie prod. na szt.	0,0333	0,0029
Wysyłki na szt.	0,0667	0,0040

Źródło: opracowanie własne.

Dane dotyczące kalkulowanych produktów obejmują (por. tabela 3): dane dotyczące kosztów bezpośrednich (materiał, płace bezpośrednie, maszynogodziny), wielkość produkcji; liczby zamówień, liczby partii produkcyjnych, liczby zleceń klienta (partii produktów do wysłania) oraz nośników kosztów działań. Ilości nośników kosztów działań przypadająca na obiekty kalkulacyjne wyznaczono poprzez odniesienie ilości danego nośnika działania do wielkości produkcji (sprzedaży). Na przykład ilość nośnika kosztu działań zakupowych dla produktu P1 wynosi 0,1167 zamówień na szt. (= 70 zamówień/600 szt.).

3.2. Rozliczenie kosztów

Rozliczenie kosztów na obiekty kalkulacyjne sprowadza się do przeprowadzenia rachunku kosztów według miejsc powstawania oraz kalkulacji w ramach kolejnych iteracji.

3.2.1. Rachunek kosztów według miejsc powstawania

Wariant wyjściowy (iteracja „zerowa”) sprowadza się do rozliczenia kosztów tylko w ramach tradycyjnego rachunku. Przyjęto założenie pełnego rozliczenia kosztów pomocniczych MPK – w ramach tzw. rozłożeń (por. tabela 4). Stawki narzutów, służące do rozliczenia kosztów pośrednich na obiekty kalkulacyjne w układzie tradycyjnym, dla głównych MPK wynoszą odpowiednio: 28,0%, 63,7%, 5,6%.

Tabela 4. Arkusz rozliczenia kosztów

	Pomocnicze MPK		Główne MPK		
	QM	Utrż. ruchu	Zakupy	Produkcja	Sprzedaż
K. pierwotne	90 000,0	60 000,0	75 000,0	135 000,0	46 000,0
Iteracja 0 (wariant wyjśc.)					
Rozłożenie k. QM	-90 000,0		45 000,0	36 000,0	9 000,0
Rozłożenie k. utrż. ruchu		-60 000,0	20 000,0	20 000,0	20 000,0
KO po rozliczeniu	0,0	0,0	140 000,0	191 000,0	75 000,0
St. narzutów			28,0%	63,7%	5,6%
Iteracja 1					
Rozłożenie k. QM	0,0		0,0	0,0	0,0
Rozłożenie k. utrż. ruchu		-60 000,0	20 000,0	20 000,0	20 000,0
Rozliczenie k. działań	-90 000,0		0,0	0,0	0,0
KO po rozliczeniu	0,0	0,0	95 000,0	155 000,0	66 000,0
St. narzutów			19,0%	51,7%	5,0%
Iteracja 2					
Rozłożenie k. QM	0,0		0,0	0,0	0,0
Rozłożenie k. utrż. ruchu		-60 000,0	20 000,0	20 000,0	20 000,0
Rozliczenie k. działań	-90 000,0		-75 000,0	-135 000,0	-46 000,0
KO po rozliczeniu	0,0	0,0	20 000,0	20 000,0	20 000,0
St. narzutów			4,0%	6,7%	1,5%

Źródło: opracowanie własne.

Iteracja 1 zakłada rozliczenie kosztów MPK Zapewnienie jakości (QM) w układzie rachunku kosztów działań. Eliminacja rozłożenia (w układzie tradycyjnym) tych kosztów z głównych MPK spowodowała zmniejszenie stawek narzutów, które po tej iteracji wynoszą odpowiednio: 19,0%, 51,7%, 5,0%.

W ramach **iteracji 2** wyodrębniono procesy podstawowe (zakupów, produkcji oraz sprzedaży) w układzie rachunku działań. W głównych MPK „pozostawiono” tylko rozłożone koszty MPK Utrzymanie ruchu. Spowodowało to kolejne zmniejszenie stawek narzutu.

3.2.2. Kalkulacja kosztów własnych

Generowanie wyżej wymienionej iteracji spowodowało zmiany w strukturze oraz wartości kosztów własnych obiektów kalkulacyjnych. Zmiany te dotyczą w szczególności zmniejszania udziału narzutów kosztów pośrednich, rozliczanych w układzie tradycyjnym – na rzecz zwiększania udziału kosztów działań (por. tabela 5).

Tabela 5. Iteracje kalkulacji kosztów własnych

	Iteracja 0		Iteracja 1		Iteracja 2	
	P1	P2	P1	P2	P1	P2
Mat. podstawowe	40,00	30,00	40,00	30,00	40,00	30,00
KO zakupów	11,20	8,40	7,60	5,70	1,60	1,20
K.działań zakupowych	0,00	0,00	0,00	0,00	17,50	0,30
K.działań QM zakup.	0,00	0,00	5,25	0,09	5,25	0,09
Płace bezpośr.	20,00	18,00	20,00	18,00	20,00	18,00
KO produkcji	12,73	11,46	10,33	9,30	1,33	1,20
K.działań produkt.	0,00	0,00	0,00	0,00	5,63	0,48
K.dział.QM prod.	0,00	0,00	1,20	0,10	1,20	0,10
K.bezpośr. maszyn.	15,00	10,00	15,00	10,00	15,00	10,00
Koszt wytworzenia	98,93	77,86	99,38	73,19	107,51	61,38
KO sprzedaży	5,57	4,39	4,93	3,63	1,62	0,92
K.działań sprzed.	0,00	0,00	0,00	0,00	7,67	0,46
K.działań QM sprzed.	0,00	0,00	0,60	0,04	0,60	0,04
Koszt własny	104,51	82,25	104,91	76,86	117,39	62,79

Źródło: opracowanie własne.

Zwiększanie zakresu rachunku kosztów działań spowodowało odpowiednio zwiększenie kosztów własnych produktu P1 oraz zmniejszenie dla P2. Spowodowane jest to większą „absorpcją” kosztów działań przez produkt P1.

4. Dokładność wyznaczania kosztów własnych

Realizacja kolejnych przybliżeń (iteracji) w kierunku pełnego rozliczenia kosztów w układzie działań oznacza z jednej strony zwiększanie dokładności wyznaczania kosztów własnych, a z drugiej – ponoszenie większych nakładów. Implikuje to potrzebę arbitralnego przyjęcia **granicy pożądanej dokładności** wyznaczania kosztów własnych. Chodzi o taką dokładność, która z jednej strony zapewni możliwość podejmowania decyzji w ramach polityki cenowej przedsiębiorstwa, a z drugiej – nie będzie wymuszała powstawania zbędnych nakładów, związanych z realizacją

dokładniejszego rachunku. Interpretowana jest ona jako swoiste pole tolerancji wartości kosztu własnego.

Do określenia pola tolerancji posłużono się wskaźnikiem rentowności sprzedaży wyznaczonym w sposób następujący:

$$\text{Rentowność sprzedaży} = \frac{\text{Zysk brutto}}{\text{Przychód ze sprzedaży}} = \frac{\text{Koszty własny} * x}{\text{Koszt własny} * (x + 1)} \quad (1)$$

gdzie: x – wskaźnik procentowy marży netto

oznacza to, że:

$$\text{Rentowność sprzedaży} = \frac{x}{x + 1}$$

z tego:

$$x = \frac{\text{Rentowność sprzedaży}}{1 - \text{Rentowność sprzedaży}} \quad (2)$$

Powyższy wzór przedstawia zależność wskaźnika marży od rentowności sprzedaży odnoszącej się do wybranych lub wszystkich grup asortymentowych.

5. Podsumowanie

Tradycyjne systemy kalkulacji zakładają tworzenie pul (budżetów) kosztów wydziałowych w odniesieniu do wcześniej określonych miejsc powstawania. Dla każdego MPK definiowana jest jedna wielkość odniesienia, służąca do wyznaczenia stawki narzutów kosztów wydziałowych. Oznacza to, że wszystkie koszty wydziałowe „przechodzące” przez dane MPK rozliczane są w oparciu o jeden klucz podziałowy (wielkość odniesienia). Tradycyjna kalkulacja doliczeniowa znajduje zatem coraz mniejsze zastosowanie w rozliczaniu – będących w coraz większym udziale – kosztów wydziałowych. Jej słabością jest rozliczenie kosztów wydziałowych bez uwzględnienia łańcucha przyczynowo-skutkowego procesu wytwarzania. Koncepcja rachunku kosztów działań zakłada, że koszty wyodrębnionych działań obciążają produkty w zależności od tego, jak produkty „zużywają” te procesy. Pozwala to na dokładniejsze wyznaczanie kosztów własnych.

Proponowana procedura wyznaczania kosztów własnych przedsiębiorstwa zakłada możliwość „płynnego” przechodzenia z tradycyjnego rachunku kosztów do rachunku kosztów działań. Oryginalność opracowanej metody polega na tym, iż oferuje ona możliwość określenia celowości kalkulacji kosztów procesów w rozważanym przedsiębiorstwie. Oznacza to możliwość doboru schematu kalkulacji, odpowiadającego bieżącej sytuacji przedsiębiorstwa. Dotyczy to w szczególności arbitralnego przyjęcia granicy dokładności wyznaczania kosztów własnych, będącej polem tolerancji wartości tego kosztu. Przyjęcie tej granicy zapewnia opłacalność realizacji rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie.

Literatura

- Campbell I., Scheibeler A.W., *Zarządzanie jakością według nowych norm serii ISO 9000*, WEKA Sp. z o.o., Warszawa 2001.
- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2006.
- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2001.
- Kuźdowicz P., *Komputerowo wspomagana kalkulacja kosztów procesów*, w: *Komputerowo zintegrowane zarządzanie*, t. 1, Wydaw. Naukowo-Techniczne, Warszawa 2003.
- Miller J.A., *Zarządzanie kosztami działań. Finanse i przedsiębiorstwo*, Arthur Andersen, Warszawa 2000.
- Schmidt A., *Kostenrechnung. Grundlagen der Vollkosten-, Deckungsbeitrags-, Plankostenrechnung sowie des Kostenmanagements*, Wydaw. Kohlhammer, Berlin 2008.
- Świdarska G.K., *Rachunkowość zarządcza*, Poltex, Warszawa 1998.

APPLYING THE METHOD OF FURTHER APPROXIMATIONS IN THE ACTIVITY BASED ACCOUNTING

Summary: The article discusses the issue of effectiveness of the activity based accounting within the sector of small and medium enterprises. A concept of applying the method of further approximations in this account has been presented. It is brought to a gradual increase of the scope of realization of the activity based accounting beginning from the so called traditional cost accounting. The article presents an example of applying the designed concept illustrating the changes in the calculation of prime costs resulting from iterated approximations.