

## Jak kalkulować koszty usług (1)

---

Większość jednostek prowadzących w Polsce działalność to przedsiębiorstwa usługowe. Jeśli chcą być konkurencyjne muszą dysponować rzetelną informacją o kosztach świadczonych usług. Muszą wiedzieć jaka jest prawdziwa rentowność ich usług, jaki wpływ na koszty mają wymagania klientów. Artykuł składający się z kilku części będzie poświęcony kalkulacji kosztów świadczonych usług.

Spróbuję odpowiedzieć na następujące pytania:

1. Czym jest usługa i jakie są jej główne cechy.
2. Jakie znaczenie ma odpowiedni dobór obiektów gromadzenia i kalkulacji kosztów dla prawidłowej informacji o kosztach świadczonych usług.
3. Dlaczego tradycyjne metody kalkulacji kosztów powodują zniekształcenie informacji .
4. Jakie narzędzia są potrzebne do zarządzania kosztami usług.

### Czym jest usługa i jakie są jej główne cechy

**Usługą** jest działalność gospodarcza, która nie polega na wytwarzaniu dóbr materialnych, ale ma charakter świadczeń osób fizycznych i prawnych na rzecz innych osób.

Pojęcie usług nie obejmuje czynności wiązanych z wytwarzaniem wyrobu (włączając półfabrykaty, elementy, części, obróbkę elementów) z materiałów własnych przedsiębiorstwa, na zlecenie innych jednostek gospodarki narodowej, przeznaczonych do celów produkcyjnych lub do dalszej odsprzedaży oraz z reguły nie obejmuje wytwarzania wyrobów na indywidualne zamówienie ludności z materiałów własnych wykonawcy (Rozporządzenie. Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług -PKWiU).

Główne cechy usługi to:

- usługa ma charakter niematerialny. Niematerialność uznawana jest za jej najważniejszą cechę i oznacza niemożność ich dotknięcia, zmierzenia, zobaczenia (oceny organoleptycznie), zwrócenia lub odsprzedania przez potencjalnego nabywcę.
- usługa jest tworzona w wyniku interakcji usługodawcy z usługobiorcą. W wielu przypadkach fizyczny udział nabywcy usługi w procesie usługowym jest konieczny by mogło dojść do świadczenia usługi.
- klient bierze udział w świadczeniu usługi,
- brak możliwości składowania usługi w postaci zapasów. Ze względu na brak fizycznej postaci usług, nie można tworzyć zapasu usług (składować usługi) i wykorzystywać go w sytuacji gdy występuje zwiększony popyt na usługi,
- poszczególne usługi są niejednolite, niestandardowe. Dodatkowo współdziałanie usługobiorców podczas procesu świadczenia usługi determinuje poziom jej jakości, miejsce i czas świadczenia oraz technologię. Powyższe zmienne utrudniają usługodawcy standaryzację usług oraz wyliczenie kosztów i cen.

### **Jakie znaczenie ma odpowiedni dobór obiektów gromadzenia i kalkulacji kosztów dla prawidłowej informacji o kosztach świadczonych usług.**

Przedsiębiorstwo usługowe niezależnie od wielkości i prowadzonej działalności dysponuje określonymi zasobami. Tradycyjnie wyróżnia się zasoby ludzkie, zasoby rzeczowe, zasoby finansowe i zasoby informacyjne. Ludzie są najcenniejszym zasobem przedsiębiorstwa świadczącego usługi.

Koszty powstają jako efekt **celowego wykorzystania** dostępnych w przedsiębiorstwie **zasobów**. Celowego, oznacza że w momencie podjęcia decyzji o wykorzystaniu zasobów istnieje przekonanie, że przyniosą one określone korzyści – świadczone usługi zostaną sprzedane po cenach przewyższających koszty.

**Z reguły tylko część dostępnych zasobów jest w pełni wykorzystana w procesie wytwarzania usług. Dlatego, tylko ta część powinna zostać powiązana z kosztami usług, natomiast koszty niewykorzystanych zasobów, stanowią dla przedsiębiorstwa stratę i powinny zostać wykazane osobno.**

Nowoczesne podejście do gromadzenia i przetwarzania informacji o kosztach polega na wyodrębnianiu obiektów kosztów. Obiektem kosztów jest „coś dla czego oblicza się koszt”. Obiektami kosztów mogą być np.: usługi finalne (transport towarowy, consulting, sprzątanie), zasoby (pracownicy, urządzenia, środki transportowe, pomieszczenia), działania/ procesy (zlecenie transportowe), ośrodki odpowiedzialności, stanowiska pracy (biurko, komputer, część pomieszczenia).

Obiektowy rachunek kosztów pozwala na tworzenie w sposób elastyczny obiektów będących dowolną kombinacją innych obiektów kosztów, bez konieczności zachowania formalnej hierarchii tychże obiektów. Dzięki zastosowaniu tej koncepcji możliwa jest kontrola kosztów na poziomie obiektów i lepsze zarządzanie kosztami.

Na kształtowanie się kosztów usług ma wpływ wiele czynników. Niewątpliwie istotne znaczenie będzie miała umowa, która określi czynności. Koszt będzie także zależał od warunków wykonania umowy i zakresu (charakteru) wykonywanych usług.

Poniższe przykłady mają na celu zwrócenie uwagi na zależność pomiędzy kosztami świadczonych usług a czynnikami mającymi wpływ na ich poziom.

### Przykład 1

Spółka X prowadzi działalność, której przedmiotem jest świadczenie usług utrzymywania czystości w 10 biurach (1500 m<sup>2</sup>). Prace są wykonywane 5 dni w tygodniu, w godzinach od 18:00 do 22:00, przez wykwalifikowanych pracowników. Jakie obiekty kosztów należałoby wyodrębnić aby prawidłowo ustalić koszt świadczenia usługi. Aby odpowiedzieć na to pytanie powinniśmy zastanowić się jakie czynniki wpływają na koszt sprzątnięcia biur (od czego zależy). Zakres usług w każdym biurze jest taki sam. Prace mogą być wykonywane przez pracowników mających takie same kwalifikacje. Poziom kosztów w każdym biurze zależy więc od jego powierzchni. Aby ustalić koszt usługi wystarczy wyodrębnić obiekt w postaci m<sup>2</sup> powierzchni biura i podzielić koszty sprzątnięcia wszystkich biur przez ilość m<sup>2</sup>.

### Przykład 2

Spółka Z świadczy usługi utrzymywania czystości w biurach i halach produkcyjnych oraz fachowe prace w postaci mycia okien i elewacji przy użyciu specjalistycznego sprzętu oraz metodą alpinistyczną. Jakie obiekty kosztów należałoby wyodrębnić aby prawidłowo ustalić koszt świadczenia usługi. W tym przypadku mamy do czynienia z różnymi usługami: utrzymywanie czystości w biurach, utrzymywanie czystości w halach produkcyjnych, mycie okien i elewacji. Dla każdej usługi należałoby wyodrębnić obiekt kosztów. Sprzątnięcie hal produkcyjnych wymaga zaangażowania innych zasobów niż sprzątnięcie biur. Zupełnie inne zasoby będą uczestniczyły w myciu okien i elewacji (specjalistyczny sprzęt i alpinisci). Aby ustalić prawidłowy koszt poszczególnych usług należy wyodrębnić co najmniej następujące obiekty: m<sup>2</sup> powierzchni biura, m<sup>2</sup> lub m<sup>3</sup> powierzchni hali produkcyjnej, m<sup>2</sup> okien i elewacji. Należy pamiętać, aby odpowiednio gromadzić, ująć w ewidencji koszty poszczególnych obiektów.

Aby zarządzać kosztami nie wystarczy ustalić koszt usługi. **Informacja powinna wskazać jakie są przyczyny powstania kosztów** m<sup>2</sup> biura, m<sup>2</sup> hali produkcyjnej, elewacji, czyli jakie zasoby, w jakich ilościach i po jakiej cenie wykorzystano świadcząc te usługi. Potrzebne są więc informacje:

- ile kosztują poszczególne zasoby, np. pracownik (grupa pracowników), sprzęt do sprzątnięcia czy mycia okien, środki czystości wykorzystywane przy sprzątnięciu czy myciu okien, itd.?
- Ile zasobu trzeba wykorzystać (zużyć) by wykonać usługę?
- Co sprawiło, że wykorzystano większą ilość zasobu niż przewidywano?