

„As Easy As ABC”

Rachunek kosztów działań prosty jak abecadło

Tomasz Zieliński

prezes zarządu
ABC Akademia Sp. z o.o.;

Pytania:
czytelniczy.controlling@infor.pl

Niniejsze opracowanie otwiera cykl czterech artykułów „As Easy As ABC”, których celem jest logiczne i proste przedstawienie, na bazie polskich i zagranicznych doświadczeń wdrożeniowych, głównych zasad projektowania i skutecznego wdrażania systemów ABC/M.

Rachunek kosztów działań jest prezentowany w Polsce zarówno z dobrej, jak i złej strony. Jak pokazują doświadczenia, przedstawianie koncepcji ABC/M jako skomplikowanego i niewdrażalnego systemu rachunkowości zarządczej wynika wyłącznie z braku praktycznych doświadczeń wdrożeniowych. Ponadto, w polskiej literaturze, próbuje się przedstawiać koncepcję ABC/M za pomocą terminologii używanej w tradycyjnych rachunkach kosztów (np. koszty wydziałowe, pomocnicze, sprzedaży). Terminologia ta jest jednak nieodpowiednia do wyjaśniania koncepcji procesowego rachunku kosztów, gdzie podstawowe definicje i terminy wywodzą się z nurtu zarządzania procesowego przedsiębiorstwem.

Rachunek kosztów działań niweluje wszystkie mankamenty tradycyjnych systemów księgowych w zakresie prawidłowej kalkulacji kosztów i rentowności poszczególnych klientów oraz produktów firmy. Jest menedżerskim rachunkiem kosztów logicznie wspierającym zarządzanie procesami biznesowymi przedsiębiorstw.

Dzięki przyczynowo-skutkowemu przypisywaniu kosztów wykonanych działań (czynności) do poszczególnych klientów i produktów firmy systemy ABC/M eliminują uśrednianie i arbitralność w alokowaniu kosztów, jakie ma miejsce w tradycyjnych systemach finansowo-księgowych.

ABC proste jak abecadło

Aby zrozumieć, gdzie tkwi klucz do sukcesu wdrażania rachunku kosztów działań, najpierw

należy zrozumieć jego niezwykle prostą istotę. Zobaczmy, jak wygląda struktura systemu ABC/M, którą prezentuje **schemat 1**.

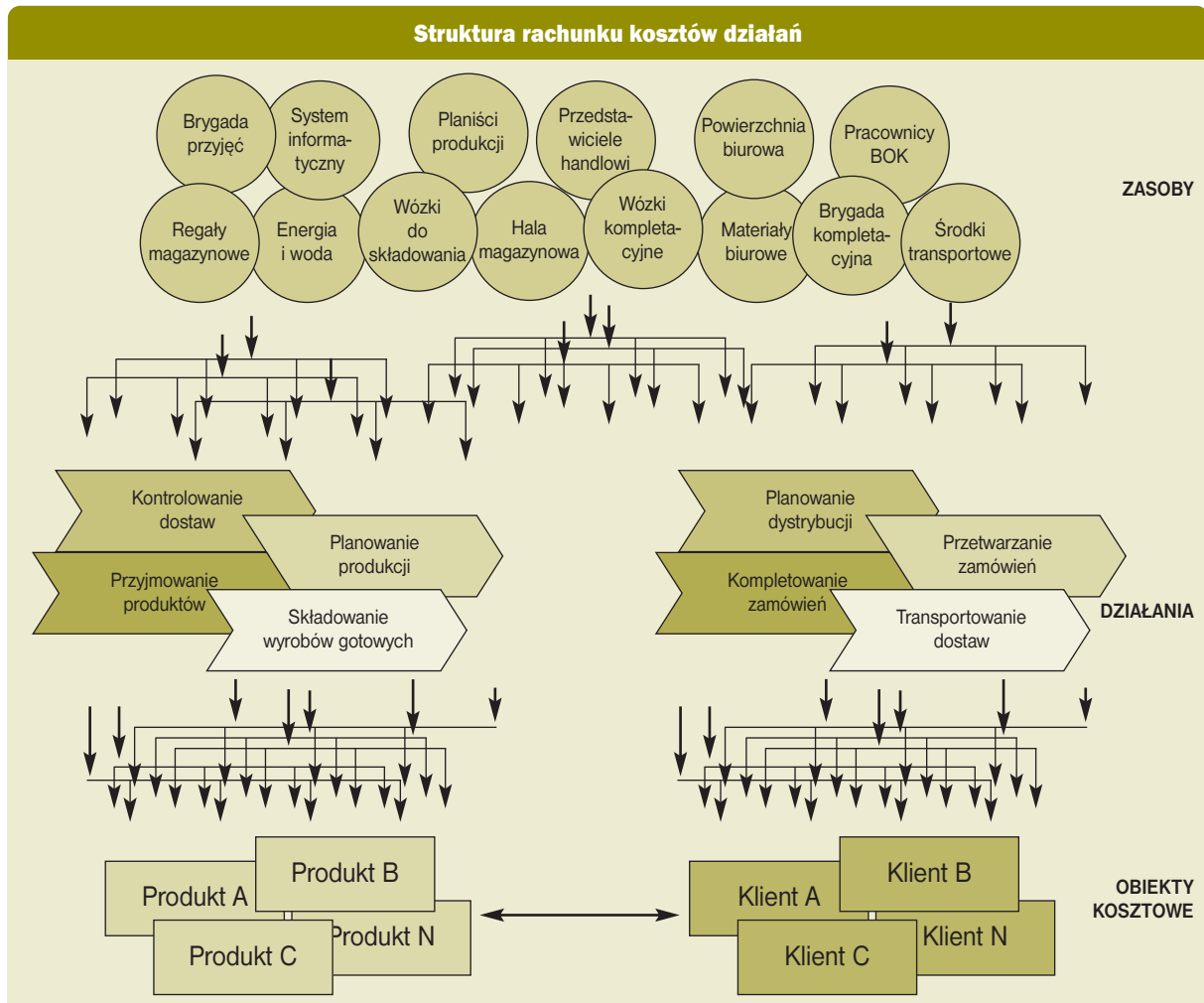
Menedżerowie zarządzają działaniami

Menedżerowie zarządzają działaniami, są odpowiedzialni za efektywność wykonywania czynności realizowanych w podległych im działach i komórkach organizacyjnych. Jednym, z zadań menedżerskich jest „projektowanie” sposobu (procedur czy instrukcji) wykonywania poszczególnych czynności (np. w jaki sposób transportowane są dostawy do klientów, w jaki sposób wykonuje się plany produkcyjne czy przezbiera linie technologiczne w przedsiębiorstwie).

Oznacza to, że menedżerowie potrzebują informacji kosztowej w ujęciu działań, aby mogli ocenić skuteczność wdrażanych inicjatyw czy projektów usprawnień. Ten zakres informacji kosztowej prezentowany jest przez „działania” przedstawione w centralnym miejscu modelu ABC/M.

Podczas wdrożeń systemów ABC/M działania są identyfikowane różnymi technikami (np. wywiady bezpośrednie z menedżerami lub analiza i mapowanie procesów biznesowych). Dwustopniowość rozliczeń (rozliczanie kosztów na obiekty kosztowe poprzez działania), jaka występuje w koncepcji ABC/M, sprawia, że działania stanowią centralny element modelu, który w największym stopniu wpływa na dokładność i prawidłowość obliczeń. System ABC/M przedsiębiorstwa powinien obejmować całość procesów biznesowych firmy.

Schemat 1



Źródło: materiały szkoleniowe ABC Akademia

UWAGA

Kluczowym czynnikiem sukcesu we wdrażaniu systemów ABC/M jest przyjęcie procesowej mentalności postrzegania przedsiębiorstwa i zrozumienie pojęcia „działanie” (*activity*). Menedżerowie nie powinni postrzegać firmy przez pryzmat komórek organizacyjnych, pionów i wydziałów, lecz przez pryzmat realizowanych procesów biznesowych i składających się na nie poszczególne działania.

Przykładowe działania (*activities*) to: przetwarzanie zapytań ofertowych i ofertowanie, przyjmowanie, wpisywanie i potwierdzanie zamówień, składowanie produktów, kompletowanie produktów, transportowanie do klienta, wystawianie faktur, planowanie produkcji, przezbieranie maszyn produkcyjnych, produkowanie, kontrolowanie jakości wyprodukowanych produktów, pakowanie produktów itd.

W procesowym rachunku kosztów to właśnie działania są wyceniane w pierwszej kolejności i dopiero koszty tych działań alokowane są na klientów i produkty firmy. Dobrze skonstruowany model ABC/M obejmuje najważniejsze działania, które generują ok. 80% kosztów przedsiębiorstwa. Zazwyczaj słowniki działań systemów ABC/M obejmują 50–200 działań.

Zasoby do realizacji działań

Do wykonywania działań (czynności) menedżerowie przydzielają zasoby organizacyjne (np. pracowników, wózki widłowe, systemy informatyczne, powierzchnie biurowe, hale produkcyjne i magazynowe, linie produkcyjne, środki transportowe). Dla przykładu, menedżer logistyki wyznacza, które środki transportowe i kierowcy będą zajmować się transportowaniem dostaw do klientów, czy też którzy planiści, na jakich

komputerach, z wykorzystaniem którego modułu informatycznego i na jakiej powierzchni biurowej będą zajmować się planowaniem produkcji.

Oznacza to, że menedżerom potrzebna jest również informacja kosztowa w ujęciu poszczególnych zasobów organizacyjnych, którymi dysponują. Ten zakres informacji kosztowej jest prezentowany przez „zasoby” przedstawione w górnej części modelu ABC/M (**schemat 1**). Istotą zasobów jest to, że są statyczne, tzn. widoczne „gołym okiem”, stąd większość z nich łatwo jest zidentyfikować.

! UWAGA

Innym czynnikiem sukcesu wdrażania rachunku kosztów działań jest przyjęcie zasobowego postrzegania kosztów przedsiębiorstwa. Menedżerowie nie powinni postrzegać kosztów przez pryzmat komórek organizacyjnych i rodzajów kosztów, ale przez pryzmat posiadanych zasobów, które są wykorzystywane do wykonywania konkretnych działań. Istotą rachunku kosztów działań jest przeciwieństwo, że koszt działania to suma kosztów zasobów wykorzystywanych do realizacji tego działania.

Przykładowe zasoby (*resources*) to: środki transportowe, wózki widłowe, regały magazynowe, powierzchnia biurowa, powierzchnia magazynowa, system ERP, energia elektryczna, energia cieplna, planiści produkcji, linie produkcyjne, urządzenia pakujące itd. Dobrze skonstruowany model ABC/M wyszczególnia najważniejsze zasoby, które generują ok. 80% kosztów przedsiębiorstwa.

Realizowane działania

Część działań realizowanych w przedsiębiorstwie jest realizowana na rzecz zaopatrzenia i wytworzenia produktów. Natomiast druga część wiąże się z obsługą sprzedażową, marketingową i logistyczną klientów.

Menedżerowie, ustalając metody zaopatrzenia i produkcji poszczególnych produktów, decydują o tym, które działania będą wykonywane na rzecz poszczególnych produktów. Podobnie, określając warunki handlowe klientów, decydują, jakie działania sprzedażowe, marketingowe i logistyczne będą realizowane w celu sprzedaży i dostarczenia tych produktów do poszczególnych klientów. Istotą jest, że menedżerowie podejmują decyzje skutkujące wykonywaniem działań, a w rezultacie ponoszeniem kosztów angażowanych zasobów.

Oznacza to, że menedżerowie potrzebują informacji kosztowej w ujęciu poszczególnych pro-

duktów i klientów przedsiębiorstwa, aby mogli ocenić kosztochłonność i zyskowność zaprojektowanej przez siebie organizacji produkcji, logistyki, marketingu i sprzedaży przedsiębiorstwa. Ten zakres informacji kosztowej jest prezentowany przez „obiekty kosztowe” przedstawione w dolnej części modelu ABC/M (**schemat 1**).

Analizując strukturę rachunku kosztów działań, można wnioskować, że jego podstawowym zadaniem jest dostarczanie menedżerom informacji zwrotnej o kosztach i efektywności przedsiębiorstwa. Struktura systemu ABC/M wspiera procesy zarządcze przedsiębiorstw, pokazując, że:

- menedżerowie zarządzają „działaniami”,
- do realizacji działań menedżerowie przydzielają powierzone im „zasoby” organizacyjne,
- działania są realizowane na rzecz obsługi klientów lub na rzecz wytworzenia produktów/usług („obiekty kosztowe”).

! UWAGA

W takim razie, aby móc sprawnie i efektywnie zarządzać, menedżerowie potrzebują z rachunku kosztów działań informacji zwrotnej w ujęciu:

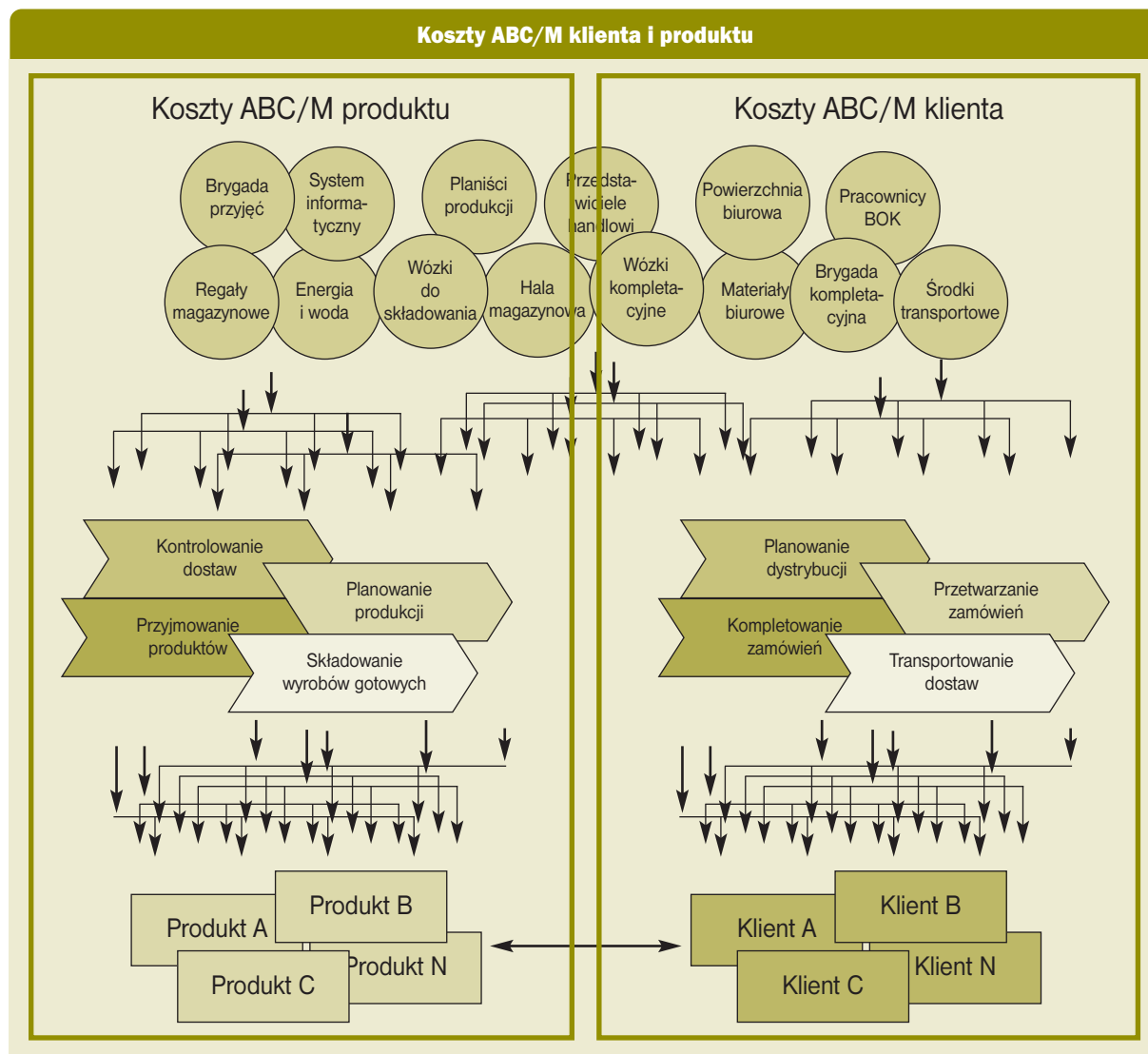
- poszczególnych zasobów organizacyjnych, którymi dysponują,
- poszczególnych działań i całych procesów biznesowych, za realizację których odpowiadają,
- poszczególnych obiektów kosztowych, na których rzecz są realizowane działania i procesy biznesowe, aby móc ocenić rentowność sprzedaży produktów do poszczególnych klientów.

Koszty ABC/M klienta i produktu

Część działań realizowanych w przedsiębiorstwie jest niezależna od kanałów dystrybucji (klientów), w których są sprzedawane produkty firmy. Dobrymi przykładami takich działań są np.: planowanie produkcji, kontrolowanie dostaw, przyjmowanie produktów i składowanie produktów. Działania te są realizowane w przedsiębiorstwie na rzecz poszczególnych produktów i w momencie ich wykonywania nie wiadomo jeszcze, którzy klienci kupią te produkty. Koszty tych procesów są alokowane na poszczególne produkty, są to tzw. koszty ABC/M produktu. Na **schemacie 2** koszty ABC/M produktu prezentuje lewa część modelu kosztowego.

Druga część działań to działania wykonywane na rzecz obsługi poszczególnych klientów. Koszty tych działań są zależne od kanału dystrybucji (klientów). Przykładami tych działań są np.: transportowanie do klientów, kompletowanie za-

Schemat 2



Źródło: materiały szkoleniowe ABC Akademia

mówień, planowanie dystrybucji czy wystawianie faktur. W momencie wykonywania tych działań można zidentyfikować, na rzecz których klientów są one wykonywane. Koszty tych procesów są alokowane na poszczególnych klientach, są to tzw. koszty ABC/M klienta. Na **schemacie 2** koszty ABC/M klienta prezentuje prawa część modelu kosztowego.

Dwumodułowa budowa modelu

Warto przez moment zastanowić się, co tak naprawdę jest wyceniane w lewej, a co w prawej części modelu ABC/M przedsiębiorstwa.

Zadaniem lewej części modelu jest wycena organizacji produkcji i zaopatrzenia poszczególnych produktów poprzez przypisywanie do nich

kosztów odpowiednich działań. Zakres informacji kosztowych zawartych w lewej części modelu pozwala na optymalizację produkcji i zaopatrzenia firmy. Menedżerowie mają dostęp do informacji, która pozwala na określenie kosztocłonności różnych wariantów produkcji i zaopatrzenia. W rezultacie możliwe jest np. wyznaczenie optymalnych długości serii produkcyjnych czy optymalnych strategii zaopatrzeniowych.

Zadaniem prawej części modelu kosztowego jest odzwierciedlenie zróżnicowanej kosztocłonności odmiennych zachowań sprzedażowych i logistycznych poszczególnych klientów w zakresie sprzedaży i dostarczania im produktów i usług. Można również to interpretować jako wycena warunków handlowych oferowanych

przez przedsiębiorstwo poszczególnym klientom. W efekcie możliwe jest wyznaczenie optymalnego poziomu obsługi klientów np. w zakresie minimum logistycznych, wsparcia przedstawicieli handlowych, wsparcia marketingowego czy transportowania dostaw.

Dwumodułowa budowa modelu kosztowego nie oznacza, że na poszczególnych produktach nie można uzyskać informacji o pełnym koszcie wytworzenia i sprzedaży produktu. Zapewnia to relacja obustronna pozwalająca na alokowanie kosztów pomiędzy obiektami produktów i obiektami klientów. Podobnie dostępna jest informacja o pełnym koszcie klienta (relacja ta jest pokazana w dolnej części modelu zaprezentowanym na **schemacie 2**).

Koszt całkowity produktu

Koszt całkowity produktu to suma kosztów wszystkich działań zrealizowanych na rzecz produktu (koszty ABC/M produktu) plus ta część kosztów klientów, która przypada na ten produkt. Oznacza to, że na koszt produktu składają się 2 elementy. Pierwszy to koszty organizacji produkcji i zaopatrzenia produktu, a drugi to koszty kanału dystrybucji, w którym sprzedawany jest ten produkt.

Jeżeli wyrób jest produktem nierentownym, to przyczyny tej sytuacji mogą być dwie: nieefektywna organizacja produkcji i zaopatrzenia produktu (lewa część modelu) lub zbyt kosztochłonne zachowania zakupowe, logistyczne i marketingowe klientów kupujących ten produkt (prawa część modelu).

Koszt całkowity klienta

Koszt całkowity klienta to suma kosztów wszystkich działań zrealizowanych na rzecz klienta (koszty ABC/M klienta) plus ta część kosztów produktów, która przypada na produkty nabyte przez tego klienta. Oznacza to, że na koszt klienta, podobnie jak w przypadku produktu, składają się 2 elementy. Pierwszy to koszty sprzedaży, logistyki i wsparcia handlowego oraz marketingowego realizowanego na rzecz danego klienta, a drugi to koszty organizacji produkcji i zaopatrzenia produktów, jakie kupuje ten klient. I tak, w przypadku gdy dany odbiorca jest klientem nierentownym, przyczyny tej sytuacji mogą być ponownie dwie: zbyt kosztochłonna obsługa sprzedażowa, logistyczna i marketingowa klienta (prawa część modelu)

lub nieefektywna organizacja produkcji i zaopatrzenia produktów, jakie kupuje ten klient (lewa część modelu).

Problematyka kosztu całkowitego klienta i produktu w systemach ABC/M oraz techniki zwiększania zyskowności zostaną przedstawione w kolejnych częściach cyklu „As Easy As ABC”.

Skoro koncepcja rachunku kosztów działań jest taka prosta i logiczna (bo przecież chodzi o zasoby i wykonywane przez nie działania na rzecz produktów oraz klientów), to jaka jest przyczyna częstych niepowodzeń wdrożeniowych?

Przyczyn jest oczywiście kilka, lecz najczęściej spotykane to:

1. Brak zasobowego rachunku kosztów przekładający się na niedostępność informacji o kosztach poszczególnych zasobów organizacyjnych, przez co już w pierwszej fazie rozliczeń kosztów zespoły wdrożeniowe napotykały na duże problemy.
2. Nadmierny apetyt menedżerów na informację o rzeczywistym, faktycznym i w 100% dokładnym koszcie obsługi każdego produktu i każdego klienta.
3. Niedocenianie istoty wdrożenia systemu ABC/M przejawiające się słabym merytorycznym zaangażowaniem najwyższej kadry kierowniczej i brak odpowiedniego zaangażowania pracowników firmy.
4. Brak przyjaznego i specjalistycznego środowiska informatycznego do projektowania i utrzymania złożonych modeli kosztowych przedsiębiorstw.

Szczegółowy opis wymienionych przyczyn niepowodzeń wdrażania systemów ABC/M oraz skutecznych sposobów ich unikania przedstawiony zostanie w kolejnym artykule cyklu „As Easy As ABC”.

OD REDAKCJI

W kolejnych częściach cyklu „As Easy As ABC” zostanie rozwinięta problematyka: (2) eliminowania przyczyn niepowodzeń wdrażania systemów ABC/M, (3) zasobowego rachunku kosztów, (4) kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów, (5) kalkulacji całkowitego (pełnego) kosztu produktu oraz (6) kalkulacji całkowitego (pełnego) kosztu obsługi klienta. Zadaniem tych opracowań jest przedstawienie Czytelnikom, na bazie polskich i zagranicznych doświadczeń wdrożeniowych firmy ABC Akademia, głównych zasad projektowania i skutecznego wdrażania systemów ABC/M.