

Mierzenie kosztów łańcucha dostaw za pomocą rachunku kosztów działań ABC/M (cz. 1)

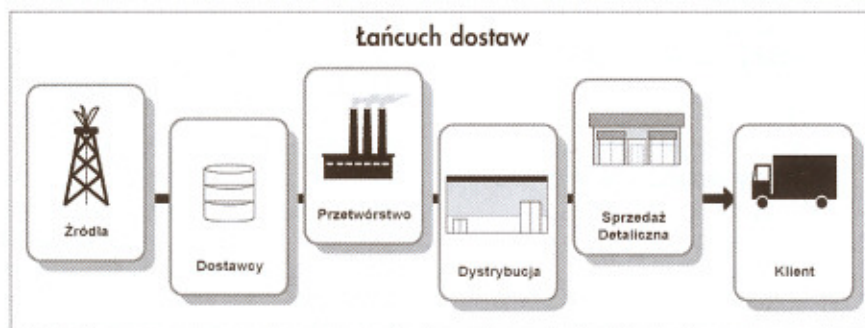
W artykule przedstawiono podstawowe wiadomości dotyczące metodyki pomiaru kosztów, zwanej rachunkiem kosztów działań (ang. *Activity Based Costing – ABC*), w aspekcie korzyści uzyskiwanych dzięki jej stosowaniu w praktyce. Metoda ta pozwala nadać tradycyjnym (najczęściej niepełnym) danym o kosztach taką strukturę, która znacznie ułatwia podejmowanie właściwych decyzji przez zarządy przedsiębiorstw łańcucha dostaw oraz ich końcowych odbiorców.

Reorganizacja i co dalej?

Zdarza się, że firma dokonała reorganizacji, „odchudziła” i usprawniła swoje procesy produkcji, a jej zarząd i właściciele nadal żądają wzrostu efektywności, rentowności i coraz lepszych wartości wskaźników ekonomicznych. Dalsza redukcja kosztów własnych z gwałtownym obniżeniem poziomu jakości obsługi klienta nie wchodzi w grę. Nieznaczna nawet wyżka cen może spowodować zwłokę w płatnościach klientów czy wręcz ich utratę na rzecz konkurencji. Obie metody prowadzą do obniżenia dochodów ze sprzedaży.

Następna możliwość to eliminacja nie dochodowych produktów, obszarów usług, kanałów i klientów – wymaga to jednak uprzedniego dokładnego określenia rzeczywistych zysków krańcowych. Mierzenie przychodów nie następuje trudności, jednak określenie rzeczywistych kosztów tak. Znając rozkład udziału w całkowitym zysku zysków z poszczególnych grup produktów lub segmentów rynku (grup klientów), można dokonać takiej eliminacji w sposób bardziej racjonalny. Niestety, eliminując produkty, usługi czy niektórych klientów, stajemy w obliczu konieczności jednoczesnej redukcji niepotrzebnych kosztów, najczęściej w postaci redukcji zatrudnienia.

Trzecie rozwiązanie to zmiana zachowania



Ryc. 1. Łańcuch dostaw

wania partnerów handlowych przedsiębiorstwa. Dzięki współdziałaniu lub stwarzaniu odpowiednich bodźców można sprawić, że dostawcy i/lub klienci obniżą popyt na pracę pracowników naszej firmy. Uwolniony w ten sposób czas pracy oraz wiążące się z nim koszty mogą być zaangażowane na rzecz nowych klientów lub zwiększonego popytu ze strony starych klientów. (Można również odesłać pracowników do innych zadań.)

Ostatnia metoda nie zyskała jeszcze należytej popularności. Większość przedsiębiorstw zwyczajowo koncentruje się na zarządzaniu kosztami, jakie powstają wewnątrz firmy. **Pomysł, aby obniżyć wkład pracy własnych pracowników poprzez spowodowanie zmiany zachowania klientów czy dostawców, łamie utarte schematy myślenia obowiązujące w wielu firmach.** Zarządzanie łańcuchem dostaw narzuca firmom potrzebę poznania kosztów powstających na zewnątrz firmy.

Doprowadzenie do zmiany postępowania partnerów handlowych wymaga wzajemnego zaufania pomiędzy dostawcami i odbiorcami. Dotychczas firmy zwykle obawiały się udostępniać informacje partnerom, nawet jeśli miałyby to ułatwić wzajemne poznanie. Jedną ze sfer wymagającą ujawnienia są dane dotyczące struktury kosztów przedsiębiorstwa. Samo poznanie rzeczywistych kosztów nie wystarczy, ale stanowi istotną część procesu mającego zwiększyć wzajemne zaufanie.

Najbliższe ogniwo łańcucha

Istnieje wiele popularnych recept na sukces w łańcuchu dostaw. Bill Copacino, doradca oddziału firmy Arthur Andersen zajmującego się wspieraniem zarządzania w łańcuchu dostaw, podzielił je na cztery kategorie – według sfer: różnicowanie klientów, dostawa o niskich kosztach, efektywne wykorzystanie zasobów oraz elastyczność. Poszczególne działy przedsiębiorstwa z reguły starają się optymalizować swoje działanie w tych czterech sferach. Udział menedżerów łańcucha dostaw będzie polegał zatem na pomocy w podejmowaniu właściwych decyzji dotyczących sieci dystrybucji, planowania zapasów i opracowywania alternatyw w zakresie logistyki. Porównawcza analiza kosztów (analiza rentowności) nabiera więc tutaj szczególnego znaczenia. „Czy powinniśmy np. zwiększyć powierzchnię magazynową o 25% i pomijać dystrybutorów na rzecz dostaw bezpośrednich? „Rozważenie tej alternatywy wymaga informacji na temat kosztów m. in. pakowania i transportu poszczególnych produktów, szlaków handlowych, przewoźników i odbiorców. Tradycyjne systemy księgowo nie zapewniają potrzebnych w takiej sytuacji danych. Tradycyjna księgowość nie służy rozważaniom na temat „co by było, gdyby”.

W miarę jak przedsiębiorstwo zaczyna wprowadzać w swoim działaniu filozofię opartą na „analizie procesów”, jaśnie staje się konieczność zarządzania re-

zultatami działań, a nie skupianiu się tylko na realizacji zhierarchizowanych funkcji. Procesy biznesowe tworzą i powiększają wartość dla klienta, w miarę jak działania wykraczają poza organizacyjne ramy przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwa zorientowane na procesy postrzegają się już nie jako w pełni samodzielne jednostki, a raczej jako ogniwa łańcucha.

W szerszym znaczeniu, takie łańcuchy dostaw rywalizują z innymi łańcuchami o te same, ograniczone fundusze konsumentów (ryc. 1).

Utrzymanie klienta staje się podstawowym celem organizacyjnym przedsiębiorstwa. Można to uzyskać poprzez dostosowanie do jego potrzeb produktów i obszarów działalności. Dokładne dane dotyczące kosztów mają znaczenie nie tylko w chwili obecnej, ale są ważne także dla rozwoju nowych strategii w przyszłości.

Każdy uczestnik łańcucha staje się potencjalnie zainteresowany efektywnością działania wszystkich pozostałych partnerów. Pracując w duchu kooperacji, partnerzy handlowi tworzą niejako rozszerzone przedsiębiorstwo. Muszą współpracować jak pracownicy jednej firmy. Do lamusa odchodzi zasada „co dobre dla mnie jest złe dla ciebie”. W nadchodzącej erze będzie raczej obowiązywać zasada: „jeden zespół – jeden cel”. Łańcuch dostaw wykorzystuje technologie informacyjne, aby działać jako łańcuch wartości. Każdy element łańcucha zostanie przebadany pod kątem wartości, jaką dodaje do produktu, a niska skuteczność doprowadzi do jego eliminacji.

Postrzeganie partnerów handlowych jako generujących koszty dla siebie nawzajem to jeszcze dzisiaj rzadkość. Na przykład: odbiorca wymaga od pewnego dostawcy dostarczenia towarów pięć razy w tygodniu. Co się stanie, jeśli klient zadowolony jest dostawami tylko trzy razy w tygodniu? Zmiana nawyków odbiorcy zaprocentuje znaczną oszczędnością czasu i nakładu pracy dostawcy. Zaopatrzeniowiec musiałby osobiście sprawdzić i wypełnić dokumenty dla dostawcy, a papierkową robotę można przecież wykonać drogą elektroniczną (ograniczyć czy nawet wyeliminować). W rezultacie obie strony oszczędzają czas i nakład pracy. Bliższe przyjrzenie się łańcuchowi dostaw może ujawnić dalsze możliwości znacznych redukcji kosztów.

Przewyższanie konfliktów i nieufności

Jeśli łańcuch dostaw obejmuje znaczące obszary generujące straty, powstaje

Koszty wg Głównego Księgowego				Koszty wg układu ABC	
Dział Realizacji Reklamacji				Dział Realizacji Reklamacji	
	Realizacja	Plan	Odechylenie		
Wynagrodzenia	621 400 zł	600 000 zł	- 21 400 zł	Wprowadzanie/skanowanie reklamacji	31 500 zł
Amortyzacja	161 200 zł	150 000 zł	- 11 200 zł	Analiza reklamacji	121 000 zł
Delegacje	58 000 zł	60 000 zł	2 000 zł	Zawieszenie reklamacji	32 500 zł
Zapasy	43 900 zł	40 000 zł	- 3 900 zł	Zgłoszenie reklamacji do dostawcy	101 500 zł
Wynajem	30 000 zł	30 000 zł	0 zł	Rozczytywanie problemów	83 400 zł
				Wysyłka reklamowanych towarów	45 000 zł
				Obiór towarów po naprawie	119 000 zł
				Przygotowanie dokumentacji	145 500 zł
				Szkolenia Pracowników	77 100 zł
				Zarządzanie i Administracja Działem	158 000 zł
Razem	914 500 zł	880 000 zł	34 500 zł	Razem	914 500 zł

Rys. 2. Porównanie układów kosztów na przykładzie jednego działu przedsiębiorstwa

pytanie o ich lokalizację. Zaobserwowano, że gotowe już do sprzedaży produkty przebywają średnio trzykrotnie dłużej drogą od tej, jaką muszą przebyć, aby dotrzeć do końcowego odbiorcy. Stanowi to kosztowne tonokilometry.

Jedną z metod promowania wzajemnej współpracy to uświadomienie, w jaki sposób partnerzy handlowi wzajemnie wpływają na swoje struktury kosztów, a jeszcze lepiej – dostrzeżenie korzyści wynikających z wzajemnego badania wpływu partnera na koszty. Wiarogodne informacje umożliwiają efektywną komunikację, pomagają w określeniu sposobów redukcji kosztów.

Problem leży w mierzeniu rzeczywistych kosztów, zarówno wewnętrznych, jak i między firmami. Tradycyjny system księgowy, chociaż bardzo pomocny w księgowaniu operacji na poszczególnych kontach księgowych, jest strukturalnie bezwartościowy, jeśli potrzebuje się danych mających wspierać podejmowanie decyzji menedżerskich. Comiesięczny raport księgowy, który otrzymuje dyrekcja, może wprawdzie precyzyjnie określić wysokość plac podstawowych i dodatków w każdym dziale, ale praktycznie nie daje obrazu kosztów, które można by ograniczyć, ani wkładu pracy poszczególnych pracowników.

Pokonywanie trudności wynikających ze stosowania tradycyjnej księgowości

W pewnym sensie dane głównego księgowego są niewystarczające, system ABC stanowi powszechnie uznaną metodę uzupełniającą i rozwijającą tradycyjną księgowość. ABC pozwala precyzyjnie przypisać wszystkie koszty, włączając koszty bezpośrednie, oraz tak zwane całkowite koszty pośrednie, do poszczególnych produktów i klientów. Daje to całościowy obraz tego, jak całkowite kosz-

ty zasobów firmy rozkładają się na poszczególne usługi i produkty wykonywane lub dostarczane odbiorcom.

Na ryc. 2 pokazano przetransponowanie pozycji księgowych na poszczególne działania. Przy zastosowaniu ABC działania otrzymują nazwy zgodnie z wzorem działaniem-przymiotnik-rzeczownik, np. „przetworzyć międzynarodowe faktury”. Koszty opisane w tej konwencji stają się bardziej zrozumiałe dla pracowników i zachęcają ich do szukania sposobów wpływania na nie. Na koszt działania składa się suma kosztów zasobów, które można mu przypisać (zasobów konsumowanych w trakcie wykonywania działania). ABC następnie przypisuje koszty wszystkich działań na odpowiadające im produkty pracy, a następnie koszty produktów pracy na poszczególne produkty, usługi, rynki, kanały dystrybucji i klientów (tzn. ostatecznych konsumentów kosztów), którzy dane koszty wykorzystują.

Metoda ABC nie alokuje kosztów, ale śledzi (odzwierciedla) ich przepływ w oparciu o zależności przyczynowo-skutkowe, a więc to, w jaki sposób i jak bardzo poszczególne produkty, zamówienia czy klienci są przedmiotem działania danego przedsiębiorstwa. ABC analizuje wielkość kosztów poprzez pracę i uzmiennia tzw. koszty stałe.

Znaczenie takiego spojrzenia na zagadnienie kosztów dla osób zarządzających łańcuchem dostaw staje się oczywiste i zaczyna być doceniane. Zarządzający proszeni są o okresowe sprawozdania i opieranie swoich decyzji na informacji o kosztach dotyczących poszczególnych obszarów geograficznych, produktów, kanałów dystrybucji, metod sprzedaży, rodzaju transakcji, wielkości zamówienia, jednostki magazynowej, sposobu dostawy, trasy, przewoźnika,

warunków zapłaty itp. Przy tak ogromnym zróżnicowaniu danych w każdej z wymienionych kategorii ABC staje się narzędziem umożliwiającym określenie, jak wszystkie z wymienionych kosztów są indywidualnie konsumowane przez każdego odbiorcę. Dodatkowo otrzymujemy wyliczenie kosztów działań występujących pomiędzy ogniwami łańcucha wartości. ABC dostarcza szczegółowych informacji w zakresie udziału poszczególnych elementów łańcucha zarówno w tworzeniu jego kosztów, jak i jego wartości. Dzięki temu umożliwia przeprowadzanie precyzyjnych analiz porównawczych i oceny alternatywnych rozwiązań. Będzie to następnie stymulować potrzebę poznania wpływu kosztów reklamy, magazynowania, zakupów, zapasów, transportu, upustów na marże osiągnięte na produktach i klientach.

Podsumowując, w miarę jak poszczególne przedsiębiorstwa (partnerzy handlowi) lepiej poznają mechanizmy wzajemnego generowania kosztów, mogą zacząć poszukiwać metod, które doprowadzą do ich redukcji zarówno dla ich firmy, jak i u ich partnerów handlowych.

Wyjście poza mury zakładu

Rośnie liczba przedsiębiorstw, które osiągnęwszy biegłość w stosowaniu metod ABC, zaprojektowały, stworzyły i wdrożyły systemy ABIS [automatyzowane modele kosztowe ABC – *Activity Based Information Systems*] i zmieniły je

w obowiązujące i wiarygodne źródło sprawozdawczości zarządczej (ABRS – *Activity Based Reporting System*). Systemy te przez połączenie z systemami magazynowymi, księgowymi, sprzedaży, produkcyjnymi, CRM, stały się prawnie usankcjonowanymi metodami rozliczeń finansowych pomiędzy partnerami w łańcuchu wartości. W miarę jak menedżerowie i pracownicy działów korzystają z ciągłego dostępu do informacji na temat kosztów i rezultatów własnych działań, zaczynają rozumieć nie tylko, ile co kosztuje, ale poznają też przyczyny zmienności tych kosztów – czyli tzw. czynniki kosztotwórcze – nośniki kosztów.

Kosztowy elementarz

Zanim przystąpi się do analizy kosztów, należałoby najpierw zrozumieć, czym są koszty. Są one pojęciem abstrakcyjnym i nieuchwytnym, nie można ich ani zobaczyć, ani dotknąć, a jednak istnieją. Podobnie jak echo, istnieją niezależnie od tego, czy staramy się je zmierzyć, czy nie. Wiemy, że koszty rosną lub spadają w zależności od nakładu włożonej pracy spowodowanego zmianami wielkości czynników kosztotwórczych – nośników kosztów. Wracając do abstrakcyjności pojęcia kosztów i przyjmując, że są one nienamacalne, system ABC działa jak diagnostyka obrazowa, posługując się stworzonym przez siebie obrazem; w pewnym sensie podobny jest do radaru, sonaru czy

echo-kardiogramu.

Koszty, będąc miarą efektów, odstawiają ich źródła i przyczyny. Metody ABC dostarczają obrazu wszystkich złożonych przyczyn i ich wzajemnych związków w powstawaniu kosztów, a zarazem efektów całego przedsiębiorstwa. Dają wgląd w źródła kosztów, najczęściej poprzez analizę, a czasami bezpośrednio. „Zarządzenie kosztami” to w rzeczywistości nie zarządzanie kosztami, ale poznanie przyczyn ich występowania.

Poznanie czynników kosztotwórczych – nośników kosztów – ma zasadnicze znaczenie dla zrozumienia struktury i zachowania kosztów w przedsiębiorstwie. Wykorzystując dane z systemu ABC, można uświadomić sobie, że nie ma się kontroli nad kosztami. W rzeczywistości kontroluje się: przyczyny występowania kosztów (tzn. czynniki kosztotwórcze – nośniki kosztów) oraz efektywność i wydajność sposobów, w jakie pracownicy i sprzęt reagują na te bodźce. Poprzez samopoznanie, stawiając zupełnie nowe pytania, w przedsiębiorstwach zaawansowanych w użyciu ABC udało się stopniowo zrozumieć funkcjonującą strukturę kosztów, dając perspektywę na całościową ich redukcję w przedsiębiorstwie.

ABC dostarcza podstawowych informacji nie tylko czysto wewnętrznych. Naciski wywierane w kierunku usprawnienia całego łańcucha dostaw zmuszają firmy do wyjścia poza mury zakładu, do wszystkich elementów łańcucha wartości.