

Studium przypadku

Rachunek kosztów działań
w przedsiębiorstwie MK**Michał Seheńczuk**

konsultant
w departamencie systemów
Business Intelligence
w ABC Akademia Sp. z o.o.;

Wdrożenie systemu informatycznego do zarządzania rentownością przedsiębiorstwa na podstawie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie MK Sp. z o.o. było kolejnym etapem wdrożenia koncepcji ABC. Firma, która posiada w pełni funkcjonalny zasobowy rachunek kosztów, ma już solidne podstawy do realizacji dalszego etapu wdrożenia, jakim jest implementacja modeli ABC/M, pozwalających na dokładniejszą wycenę procesów realizowanych na rzecz klientów oraz wytwarzanych i sprzedawanych produktów. Wszystkie dane dotyczące przedsiębiorstwa MK Sp. z o.o. zostały zmienione.

Pytania: czytelnicy.controlling@infor.pl

W poprzedniej części cyklu (nr 11/2009) opisaliśmy, czym jest zasobowy rachunek kosztów prezentowany na przykładzie przedsiębiorstwa MK. Wiemy już, że aby możliwe było wdrożenie systemu controllingu do zarządzania rentownością klientów i produktów, firma musiała zmodyfikować swój tradycyjny rachunek kosztów i utworzyć właściwy zasobowy rachunek kosztów, pozwalający na przy czynowo-skutkowe przypisanie kosztów zasobów do działań realizowanych w firmie.

Czym zatem jest rachunek kosztów działań?¹ Jest to technika alokowania pośrednich kosztów organizacji do czynności (działań) zużywających zasoby organizacji, a następnie przypisywania kosztów wykonywania działań do produktów, klientów lub kanałów dystrybucji zużywających te działania.

Schemat 1 przedstawia koncepcję ABC wdrażanej w przedsiębiorstwie MK. Pierwsza część schematu, obrazująca zasoby przedsiębiorstwa,

czyli zasobowy rachunek kosztów, została już omówiona w poprzedniej części cyklu. W tej części opracowania skupimy się na działaniach i obiektach kosztowych (produktach i klientach).

Druga część schematu przedstawia wybrane działania (procesy) zachodzące w przedsiębiorstwie MK. Chcąc w prawidłowy sposób wycenić poszczególne działania (procesy), należałoby poznać teraz definicje działania.

Działanie (Activity)² to czynność (praca) wykonywana w ramach organizacji. Działanie jest tym, co ludzie i systemy robią w organizacji. Podczas wykonywania działań zużywane są zasoby organizacyjne. Działania są dynamiczne, realizowane w czasie, stąd – aby poznać koszty działań, menedżerowie muszą mierzyć zużycie zasobów organizacyjnych w działaniach.

Definiowanie procesów

Znając już definicję pojęcia „działanie”, możemy przyjrzeć się bliżej procesom, które zachodzą

¹ T.M. Zieliński, *Odkrywanie prawdy o zyskach: teoria i praktyka systemów ABC/M*, Akademia Menedżera, Poznań 2007, s. 44.

² Tamże, s. 44.

w przedsiębiorstwie MK. W tym celu w przedsiębiorstwie przeprowadzone zostały wywiady z menedżerami poszczególnych wydziałów i na ich podstawie zdefiniowanych zostało kilkadziesiąt głównych procesów realizowanych w przedsiębiorstwie w obszarze produkcji i sprzedaży. W niniejszym opracowaniu skupimy się na grupie procesów na jednym z wydziałów produkcji systemów kominowych oraz na grupie procesów ogólnoprodukcyjnych.

Na wydziale produkcyjnym zostały zidentyfikowane 3 główne działania, biorące udział w podstawowych procesach produkcyjnych poszczególnych wyrobów. Są nimi procesy: produkcji, czyszczenia, spawania. Dodatkowo jako działania pomocnicze w produkcji ogólnej zdefiniowane zostały m.in. procesy: pakowania, utrzymania ruchu, magazynowania surowców i materiałów, opracowania technologii, planowania i zaopatrzenia produkcji, transportu wewnętrznego itd. Szczegółowo zdefiniowane działania dla omówionych wydziałów przedstawia widok 1.

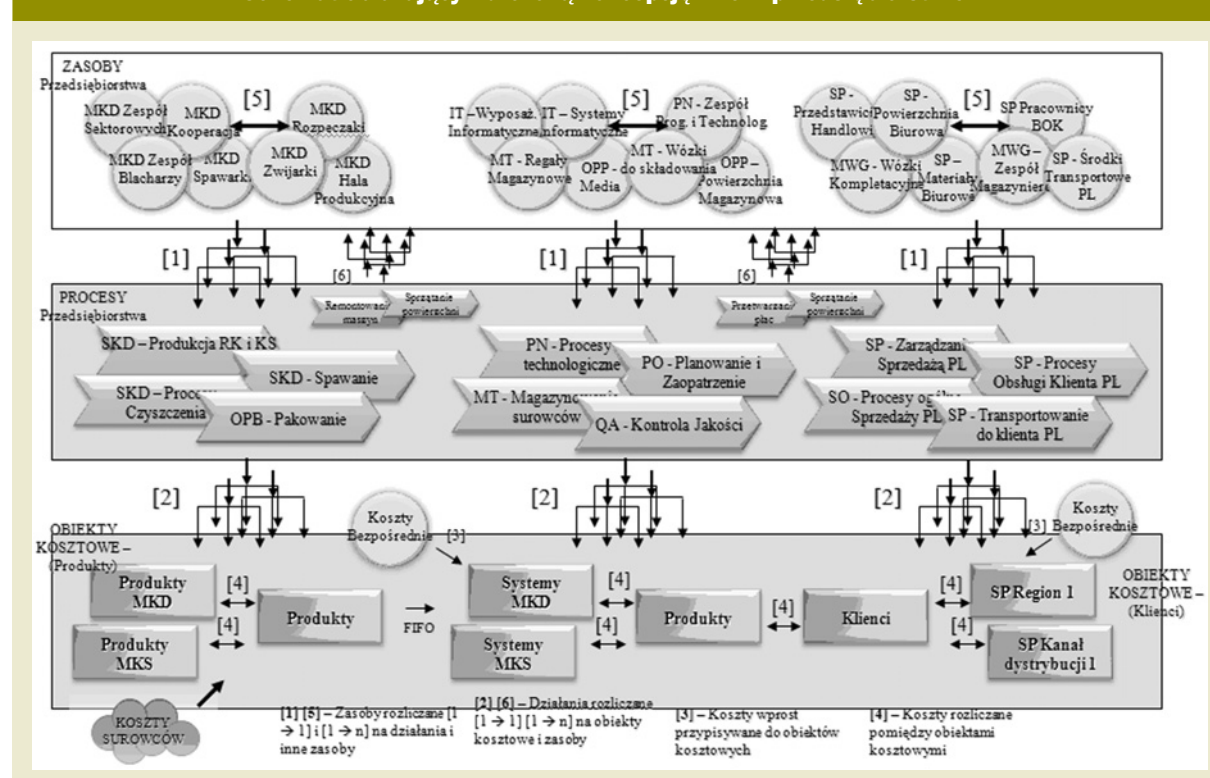
Po określeniu głównych procesów w przedsiębiorstwie MK rozpoczął się proces łączenia wcześniej zdefiniowanych zasobów przedsiębiorstwa z głównymi działaniami. Na tym poziomie wdrożenia menedżerowie musieli określić, które z wymienionych zasobów biorą udział w realizacji poszczególnych procesów. W rezultacie tego zabiegu menedżerowie otrzymali wycenione działania, realizowane w ich przedsiębiorstwie (widok 1).

Definiowanie obiektów kosztowych (produktów)

Kolejnym wyzwaniem, przed którym stanęło przedsiębiorstwo MK, było zidentyfikowanie głównych odbiorców poszczególnych procesów, czyli tzw. obiektów kosztowych, którymi są produkty wytwarzane lub sprzedawane w przedsiębiorstwie oraz klienci, na rzecz których realizowane są poszczególne działania w firmie. Do zidentyfikowania produktów wytwarzanych w firmie MK posłużył wywiad z menedżerem produkcji oraz

Schemat 1

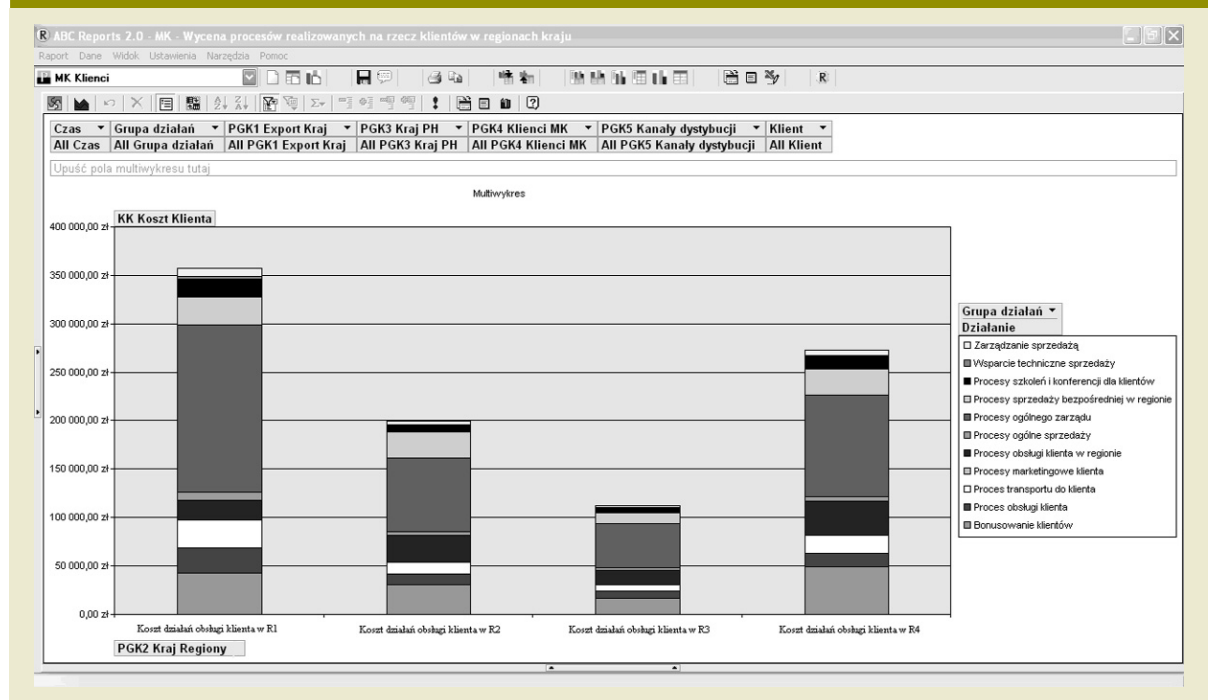
Schemat obrazujący wdrożoną koncepcję ABC w przedsiębiorstwie MK



Źródło: opracowanie na podstawie materiałów wdrożeniowych ABC Akademia

Widok 3

Przykład wyceny procesów realizowanych na rzecz klientów przedsiębiorstwa MK w poszczególnych regionach kraju



Źródło: opracowanie na podstawie materiałów wdrożeniowych ABC Akademia

analiza kartoteki wytwarzanych produktów przedsiębiorstwa.

Widok 2 przedstawia raport analizy jednostkowych kosztów wytworzenia produktów w ujęciu poszczególnych procesów produkcyjnych. Pokazuje on trzy wybrane produkty, które wytwarzane są na wydziale systemów kominowych, o zbliżonym koszcie wytworzenia produktu (KWP) na poziomie 30,5 tys. zł³. Jednostkowy KWP został jednak zróżnicowany na poziomie poszczególnych działań realizowanych na rzecz pojedynczego indeksu produktu. W raporcie tym widać, że do wyceny kosztowności produkcji tych wyrobów posłużyły (od dołu) procesy: czyszczenie, produkcja, spawanie, opracowania technologii, wykrajanie, działania ogólnoprodukcyjne, magazynowanie surowców i materiałów, pakowanie produktów, transport wewnętrzny, zarządzanie produkcją, utrzymanie ruchu i inne.

Zróżnicowanie kosztów jednostkowych w ujęciu poszczególnych procesów na poziomie

wybranych indeksów produktów zależało głównie od ilości wytwarzanych produktów oraz od jednostkowych kosztów poszczególnych działań realizowanych na rzecz danego produktu. Jednostkowy KWP (w ujęciu wszystkich procesów realizowanych na rzecz tego produktu) wynosił 33,7 zł dla produktu pierwszego, 44,3 zł dla produktu drugiego oraz 37,6 zł dla produktu trzeciego.

Definiowanie obiektów kosztowych (klientów)

Definiowanie obiektów kosztowych typu klient w przedsiębiorstwie MK odbyło się na podobnej zasadzie, jak definiowanie obiektów kosztowych typu produkt, czyli na podstawie wywiadów z menedżerami i analizy kartoteki produktów i klientów. Zdefiniowane zostały różne kanały sprzedaży oraz klienci eksportowi i krajowi. W ramach klienta krajowego rynek został podzielony na cztery regiony.

³ Wszystkie prezentowane opracowaniu dane zostały zmodyfikowane do celów artykułu.

W wycenie poszczególnych klientów przedsiębiorstwa MK pomogły procesy związane z obsługą poszczególnych klientów eksportowych i krajowych. Widok 3 przedstawia raport kosztów klienta w ujęciu poszczególnych procesów realizowanych na rzecz klientów w danym regionie kraju.

Zauważyć można, że koszt procesów związanych z obsługą klienta w regionie 1 (R1) był najwyższy i wynosił przeszło 350 tys. zł. Na drugim miejscu pod względem najwyższych kosztów klienta klasyfikowali się klienci z regionu 4 (R4), których koszt wynosił ponad 270 tys. zł. Na trzecim miejscu byli klienci z regionu 2 (R2) z kosztem obsługi 200 tys. zł. Najmniej kosztochłonny okazał się region 3 (R3), w którym koszt związany z obsługą klientów tego regionu wynosił zaledwie 112 tys. zł.

Analizując wykres (widok 3), możemy zauważyć, które procesy mają największy udział w kosztach danego klienta. Znany jest nam również koszt poszczególnych procesów realizowanych na rzecz klientów w tym regionie, co pozwala na sprawne zarządzanie rentownością nawet na poziomie poszczególnych klientów firmy.

Wnioski

Wdrożenie koncepcji rachunku kosztów działań oraz zasobowego rachunku kosztów w przedsiębiorstwie MK pozwoliło w pierwszym etapie wdrożenia poznać pełen koszt poszczególnych zasobów przedsiębiorstwa. Umożliwiło również budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa w ujęciu posiadanych zasobów oraz opcję kontroli kosztów posiadanych zasobów w przedsiębiorstwie w celu redukcji niepotrzebnych kosztów. Jednak najważniejszą korzyścią z wdrożenia zasobowego rachunku kosztów była możliwość skutecznego wdrożenia systemu ABC/M do zarządzania rentownością klientów i produktów.

Wdrożenie rachunku kosztów działań umożliwiło wycenę procesów zachodzących w firmie. Odpowiednia wycena tych procesów pozwoliła na identyfikację profilu rentownego i nierentownego klienta oraz profilu rentownego i nierentownego produktu wytwarzanego oraz sprzedawanego w przedsiębiorstwie MK. Wdrożenie ABC pozwoliło również na identyfikację nierentownych klientów i produktów oraz podjęcie decyzji zmierzających do zwiększenia zyskowności firmy. ■

Controlling i Rachunkowość Zarządcza

W 2010 r. w „Controllingu i Rachunkowości Zarządczej” znajdziesz m.in.:

- ▶ Analiza odchyleń wyniku finansowego
- ▶ Czy BSC eliminuje całkowicie budżetowanie
- ▶ Rynek systemów wspomagających zarządzanie wydajnością przedsiębiorstwa
- ▶ Analiza rachunku przepływów pieniężnych w praktyce
- ▶ Business Process Management w usprawnieniu procesów finansowo-księgowych
- ▶ Analiza możliwości poprawy wyników ekonomicznych
- ▶ Performance Management a konsolidacja sprawozdań finansowych
- ▶ Dojrzałość strategiczna przedsiębiorstw
- ▶ Segmentacja klientów kluczem do sukcesu rynkowego

