

Tomasz Sobieszczyk

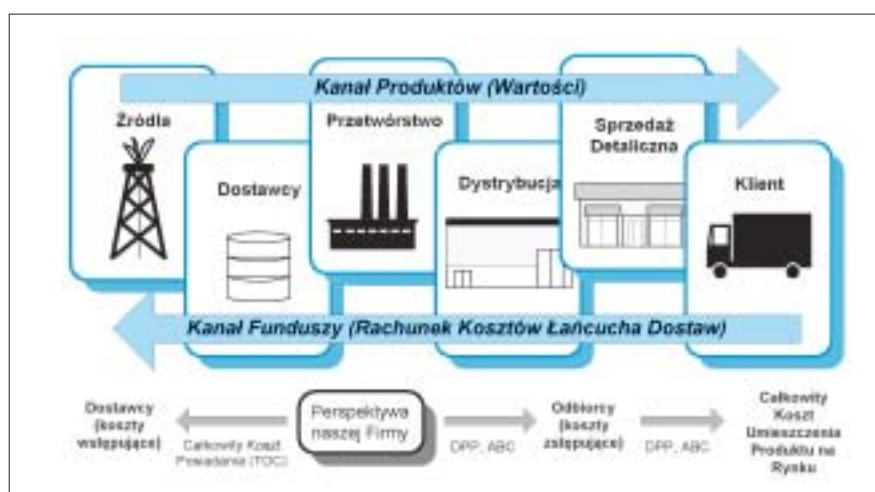
DC SA Grupa Computer Plus – Sopot

# Mierzenie kosztów łańcucha dostaw za pomocą rachunku kosztów działań ABC/M (Cz. 2)

## Historia rachunkowości kosztów łańcucha dostaw

W latach siedemdziesiątych, dystrybutorzy i pośrednicy zaczęli interesować się zyskiem i kosztami jednostkowymi poszczególnych produktów i jednostek magazynowych (SKU – *stock-keeping unit*). Opracowano i zastosowano podobną do ABC metodę, nazwaną „analizą bezpośredniej rentowności produktu – BRP” (*direct product profitability – DPP*) aby mierzyć wielkość wysiłku (pracy) pracowników przy przetadunku w stosunku do ceny. Metoda ta brała pod uwagę jednak jedynie koszty bezpośrednie, z wyłączeniem kosztów pośrednich oraz kosztów stałych.

W latach osiemdziesiątych menedżerowie odpowiedzialni za funkcje zakupu zaczęli analizować Całkowity Koszt Posiadania -CKP (*Total Cost of Ownership – TOC*). CKP informuje, że cena produktu na fakturze sprzedawcy reprezentuje jedynie część całkowitego kosztu związanego z nabyciem tego produktu. Zachowanie dostawcy wpływa na koszty zamawiania, ekspedycji, przyjęcia i kontroli towarów. Sprzedawca może być przyczyną dodatkowych kosztów, związanych z niską jakością produktów czy opóźnieniem dostawy. Ukrywanie tego typu kosztów w kosztach stałych lub pośrednich sprawia, że przestają być widoczne. ABC podnosi jakość miernika, jakim jest CKP, ujawniając te ukryte koszty oraz pozwalając na powiązanie ich z określonym dostawcą; następnie ABC pozwala na dokładne przypisanie tych kosztów zakupionym towarom, co w zestawieniu z ceną zakupu daje rzeczywistą wartość CKP (TOC). CKP – Całkowity Koszt Posiadania uwzględnia koszty pośrednie i koszty stałe, które były wyłączone z kalkulacji przy użyciu BRP – Bezpośredniej Rentowności Produktu.



Ryc. 3. Podstawowe rodzaje kosztów łańcucha dostaw

Stosując CKP do swoich dostawców, przedsiębiorstwo może ocenić wpływ relacji między firmami na swoje własne koszty. Przy wykorzystaniu CKP, firmy mogą negocjować, czy wręcz wybierać partnerów z wyższego poziomu łańcucha, kierując się wielkością całkowitych kosztów pozyskania. CKP może również uświadomić kupującemu wpływ ich zachowania na koszty ich dostawców. W łańcuchu dostaw obowiązuje dwukierunkowa współpraca pomiędzy partnerami handlowymi. W latach dziewięćdziesiątych, CKP pozwoliło firmom częściowo ocenić, jak ich wewnętrzne zmiany (*internal reengineering*) i inwestycje w technologie wpłynęły na koszty pozostałych członków łańcucha dostaw.

Ostatecznie to właśnie „całkowity koszt umieszczenia produktu na rynku” (*total landed marketplace costs*) dla danego łańcucha dostaw jest tym co sprawia, że klient dokonuje zakupu na końcu łańcucha wartości. Przy pomocy BRP i CKP możemy wychwycić jedynie wewnętrzny składnik kosztów związanych z pozyskiwaniem, obrotem i magazynowaniem produktów. Dokładniej-

szy – pełniejszy system kalkulacji kosztów łańcucha dostaw musi nie tylko uwzględniać koszty wstępne – płynące od naszych dostawców, ale również koszty zstępne – koszty związane ze spełnianiem oczekiwań naszych klientów (na produkty i usługi). Koszty te nazywamy „kosztami obsługi klienta” (*cost-to-serve*) (ryc. 3).

Potrzeby naszego klienta mogą „przeskoczyć” na naszego dostawcę i odbić się na jego kosztach. Może to prowadzić do zwiększenia naszej ceny zakupu, która przechodzi na końcowego konsumenta. Nie uwzględniając kosztów wstępnych i zstępnych wzdłuż łańcucha dostaw, funkcjonujące w nim firmy tracą szansę znalezienia optymalnych rozwiązań w zakresie kosztów międzyfirmowych. Powoduje to przekazywanie dalej zawyżonych kosztów do ostatecznego konsumenta, nieuchronnie prowadząc do obniżenia całkowitego popytu w całym łańcuchu.

Dlatego nieodzownym staje się określenie i zrozumienie wszystkich kosztów każdego z ogniw łańcucha, w celu określenia i symulacji wpływu zmian na kosz-



**Ryc. 4.** Związki międzyfirmowe łańcucha dostaw

ty całkowite łańcucha dostaw. „Niewidzialny” charakter kosztów, połączony z obawami partnerów handlowych przed ujawnianiem informacji na temat kosztów, stanowi nie lada przeszkodę w mierzeniu efektywności łańcucha dostaw. Czynnikiem, który może przyspieszyć zmiany w rozumieniu wzajemnych wpływów, jest rosnąca popularność stosowania oprogramowania wspierającego zarządzanie na podstawie ABC.

**Wewnątrzfirmowe ABC a międzyfirmowe ABC**

Odchudzone i sprawne, dzięki redefinicji swoich procesów, firmy postrzegają zasadniczą część swojej struktury kosztów jako wynik „popytu na pracę”, pochodzącego od ich dostawców i klientów. Dla przykładu, pewne prace muszą być poświęcone wyłącznie albo na pozyskiwanie i wypełnianie zamówień, albo na opracowywanie nowych produktów i usług. (Te dwie szerokie kategorie zadań są rozumiane jako kluczowe procesy w przedsiębiorstwie.) W wyniku tego nowego spojrzenia, w firmach wykorzystujących ABC dostrzega się, że zarządzanie kosztami najlepiej realizuje się poprzez zarządzanie popytem na pracę pochodzącym od partnerów handlowych. W żargonie ABC mówi się tu o częstotliwości, wielkości i intensywności czynników kosztotwórczych – nośników kosztów, które są przyczyną powstawania kosztów działań.

Gdy posiadamy wiedzę, że część popytu na pracę ze strony odbiorców lub dostawców jest nieuzasadniona, nie tworzy wartości, jest wynikiem błędu; w ten czy inny sposób możemy go ograniczyć lub całkowicie wyeliminować czynnik kosztotwórczy, który taki popyt powoduje. Powstaje zatem możliwość przedyskutowania tego z partnerami handlowymi. Przy zastosowaniu ABC, dyskusję można oprzeć się na rzetelnych – faktycznych danych. W pozostałych przypadkach, aby lepiej zaspokajać potrzeby odbiorców, dostawca ma możliwość – reagując

na zwiększony popyt na swoją pracę – zwiększyć wymiar swoich usług i być może powinien zażądać dodatkowej zapłaty. Dzięki stosowaniu ABC, menedżerowie łańcucha dostaw mogą rozważać alternatywne warianty łańcucha czy struktur. Lepiej poznają złożoność systemu kosztów, z którym mają do czynienia i którym próbują zarządzać. Mogą nawet rozważyć alternatywy w wyborze partnerów handlowych.

Jeśli jeden z partnerów dysponuje systemem ABC a pozostali nie, zakres dyskusji może pozostawać ograniczony. Firma taka rozumie wpływ czynników kosztotwórczych na własną strukturę kosztów, pozostali nie będą świadomi, w jaki sposób wpływają na powstawanie kosztów u swoich partnerów. Gdy wszyscy partnerzy zdają sobie sprawę z powstawania kosztów w „punktach styku”, tj. w obszarach, gdzie działania przekraczają granice poszczególnych przedsiębiorstw, możliwa staje się dyskusja, w jaki sposób wspólnie zmienić, obniżyć czy wyeliminować koszty.

„Punkty styku” (analogicznie do płaskiej powierzchni w miejscu zetknięcia dwu balonów) charakteryzują się trzema parami związków organizacyjnych:

|             |   |                    |
|-------------|---|--------------------|
| DOSTAWCA    |   | ODBIORCA           |
| Wysyłka     | ↔ | Odbiór             |
| Sprzedaż    | ↔ | Zakup              |
| Projektanci | ↔ | Analitycy Procesów |

Dla przykładu, jeżeli dostawca stosuje skomplikowany sposób pakowania swoich produktów oraz, np. niestandardowe pojemniki, wtedy można się spodziewać dodatkowego nakładu pracy wymaganego w punkcie odbioru klienta (ryc. 4). Jakikolwiek zmiany, które przyniosą oszczędność czasu i nakładów pracy, uwalniając posiadane moce i stwarzając możliwość ich zaangażowania w inne działania lub je eliminuje.

W miarę lepszego poznawania kosztów międzyfirmowych staje się jasne,

który z partnerów handlowych powinien dokonać zmian w celu podniesienia efektywności wykonywanych działań, a działania dublujące się mogą być eliminowane. „Elastyczność funkcjonalna” i wiedza, który z partnerów wykonuje jakie działanie, może być użyta do odpowiednich zmian. Koszty międzyfirmowe stają się z reguły oczywiste na końcu łańcucha wartości, a klienta najczęściej interesuje ich najniższy poziom.

**Kto korzysta?**

Jak powinien wyglądać podział wygospodarowanych nadwyżek? Tematy te zawsze stanowią drażliwą kwestię. ABC wprowadzić nie daje nam odpowiedzi, ale na pewno dostarcza wiarygodnych danych do dyskusji.

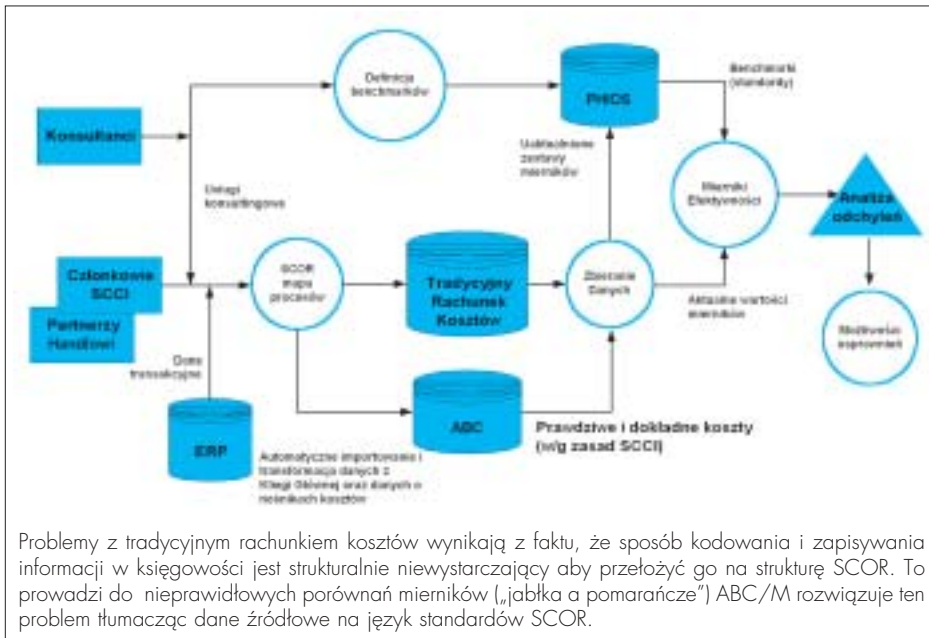
Istnieje trzech potencjalnych beneficjentów usprawnień i oszczędności: dostawca, odbiorca, oraz klient odbiorcy. Tymi ostatnimi możemy być sami nabywając produkt po niskiej cenie. Aby tak się stało, obaj stojący nad nami partnerzy łańcucha muszą zastosować usprawnienia obniżające koszty, a oszczędności w ten sposób osiągnięte, zgodnie „zainwestować” nie w bezpośrednie zwiększenie zysków, lecz w obniżenie finalnej ceny produktów dla końcowego klienta. W praktyce oznacza to, że oszczędności uzyskane dzięki znacznemu zwiększeniu produktywności – jak „smakowite ciastko”- trzeba będzie podzielić na trzy kawałki różnej wielkości. Można przypuszczać, że chęć zysku uczyni taki podział wygospodarowanych oszczędności sprawą niesłychanie trudną. Zastosowanie metody ABC może znacznie wpłynąć na załagodzenie sporów, a dyskusja staje się łatwiejsza w miarę osiągania przez partnerów biegłości w stosowaniu ABC.

Na początku zdarza się, że partnerzy handlowi wykorzystują informacje z ABC wyłącznie dla własnej korzyści. Służą im one do przyrostowej analizy cen i kosztów lub do analizy kosztów rozwiązań alternatywnych. I tak, aby np. skusić klientów do obniżenia poziomu popytu na usługi (intensywną obsługę), mogą oni potrzebować odrębnych bodźców cenowych. Przyjmując, że klient zaaprobuje zmiany, firma musi zdawać sobie sprawę, gdzie leżą obszary potencjalnych oszczędności.

Zyskowną równowagę pomiędzy ceną a kosztem można zachować również w inny sposób. Można zwiększyć poziom usług, ale wtedy przypuszczalnie zarówno

c.d na s. 30 ➔

c.d ze s. 27



Problemy z tradycyjnym rachunkiem kosztów wynikają z faktu, że sposób kodowania i zapisywania informacji w księgowości jest strukturalnie niewystarczający aby przełożyć go na strukturę SCOR. To prowadzi do nieprawidłowych porównań mierników („jabłka a pomarańcze”) ABC/M rozwiązują ten problem tłumacząc dane źródłowe na język standardów SCOR.

Ryc. 5. Rola danych ABC/M w zarządzaniu łańcuchem dostaw

cena, jak i wynikające z tego przychody wzrosną, aby zapewnić przyrost zysku. W XXI wieku nowoczesne firmy internetowe będą oferowały swoim klientom możliwości wyboru opcji cenowych z użyciem danych z sieci. Będzie to możliwe dzięki danym pochodzącym z systemów ABC/M oraz w wyniku kalkulacji cen, opartych na zaspakajaniu specyficznych potrzeb zgłaszanych przez klientów (ang.: *rule-based price calculations*).

**ABC a model SCOR dla łańcucha dostaw**

Jednym ze sposobów zapewnienia efektywnej komunikacji pomiędzy partnerami handlowymi jest posługiwanie się przez nich wspólnym zestawem metod badania i wzajemnie zrozumiałej terminologii. Niedawno utworzone stowarzyszenie o nazwie Supply Chain Council International (SCCI) stawia sobie za cel sprostanie właśnie tym wyzwaniom. Jednym z elementów pracy SCCI – wzbudzających największe zainteresowanie, jest opracowany przez nią, w oparciu o powszechnie uznany zestaw pojęć, szkielet pojęciowy o nazwie SCOR – Supply Chain Operations Reference-model (*Wzorcowy Model Operacyjny łańcucha Dostaw*). SCOR wprowadza podział, poczynając od najwyższego poziomu organizacyjnego przedsiębiorstwa z jego czterema podstawowymi procesami gospodarczymi (planowaniem, zaopatrzeniem, produkcją i dostawą), aż do setek poszczególnych podstawowych działań na piątym pozi-

mie. Znaczna część modelu i elementów SCOR czerpie z istniejących już materiałów, np. z Amerykańskiego Centrum Efektywności i Jakości (*American Productivity and Quality Center – APQC*).

Taki SCORowski „szablon” jest idealnym materiałem do wdrażania zarządzania kosztami działań, czyli ABC, na dowolnym poziomie, ogólnym lub szczegółowym, w całej strukturze dowolnego łańcuch dostaw.

Mamy obecnie do dyspozycji około 200 wzorcowych mierników (*benchmarks*) opracowanych przez SCOR, wiele z nich jest ściśle związanych z rachunkiem panaceum na wszystkie problemy, lecz analogicznie do ABC umożliwia zespołom rozpoznanie i zrozumienie własnego środowiska biznesowego. Przedsiębiorstwa wykorzystują SCOR dla porównania swojej efektywności z wzorcowymi wynikami innych firm, aby ocenić rozmiar „luki”, jaka dzieli ich od standardów efektywności w tej branży – starając się ustalić, gdzie i dlaczego „luki” te występują.

ABC zachęca do stosowania požądanego w przypadku SCOR ujednoczonego i spójnego systemu miar. Pozwala też wyliczyć i przedstawić wolne od arbitralnej alokacji koszty jednostkowe działań (np. jednostkowy koszt obsługi faktur), na co tradycyjna księgowość nie potrafi udzielić precyzyjnej odpowiedzi. ABC daje się również elastycznie skalować w harmonii ze SCOR, w zależności od tego, na jakim poziomie organizacji chcemy ją zastosować. I ostatecznie,

poprzez użycie swoich atrybutów (np. mierniki, znaczniki – atrybuty numeryczne i tekstowe), ABC umożliwia dodatkowo dokonanie pomiaru stopnia współdziałania oraz zgodności struktury kosztów firmy z celami wytyczonymi przez zarząd. Oczywiście, ABC zapewnia również szerokie możliwości analiz i zestawień w zakresie wielowymiarowej rentowności produktów, obszarów działalności, kanałów i klientów.

SCCI zawarło umowę z PHIOS, dostawcą specjalistycznych repozytoriów danych, na przechowywanie schematów SCOR i danych porównawczych z biorących udział w badaniu przedsiębiorstw oraz firm doradczych. Ryc. 5 pokazuje umiejscowienie metodologii ABC i narzędzi kalkulacyjnych OROS ABC/M, spełniających rolę narzędzia automatycznego gromadzenia danych i sprawozdawczości, ale – co ważniejsze – filtra wzorcowych opracowań na potrzeby PHIOS.

W miarę jak wewnątrz i zewnątrz doradcy w dziedzinie zarządzania łańcuchem dostaw oraz dostawcy systemów ERP zachęcają (celem lepszego analizowania, komunikacji i nowych rozwiązań) do wprowadzania filozofii opartej na modelu SCOR, ABC stanie się z pewnością standardem mierzenia kosztów.

**Przyszłość ABC w łańcuchach wartości**

Obecnie menedżerowie i ich zespoły odnoszą znaczne korzyści ze stosowania i rozwijania ABC/M w swoich organizacjach. Stopniowe, coraz dojrzałe zrozumienie metod ABC sprawia, że ich pewność w podejmowaniu decyzji jest coraz większa. *Kiedy na przełomie lat 80. i 90. ABC się pojawiło, natychmiast okrzyknięte zostało absolutnym panaceum na bóle związane z zarządzaniem. Do dzisiaj pokutuje też przekonanie, że ABC jest programem usprawniającym, ale tak nie jest. Dane z ABC to jedynie środek do celu. Z tego powodu nie należy nazywać ABC programem usprawniającym. Jeśli zarządowi i pracownikom usiłuje się sugerować, że ABC jest następną cudowną tabletką, ma ono szansę stać się jedynie „przebojem miesiąca”. Dane z ABC pozwalają jedynie poddać analizie ekonomikę przedsiębiorstwa i koszty. Takie dojrzałe spojrzenie na związek ABC z kluczowymi systemami w firmie, daje dyrektorowi finansowemu i głównemu księgowemu bardziej optymistyczny obraz tego, co go czeka.*