„As Easy As ABC" Jak uniknąć porażki przy wdrożeniu systemu ABC/M

Tomasz M. Zieliński
prezes zarządu
ABC Akademia Sp. z o.o.;

Pytania:
czytelnicy.controlling@infor.pl

Niniejsze opracowanie jest drugą częścią cyklu „As Easy As ABC". Jego celem jest logiczne i proste przedstawienie, na bazie polskich i zagranicznych doświadczeń wdrożeniowych, głównych zasad projektowania i skutecznego wdrażania systemów ABC/M. Wdrożenie rachunku kosztów działań to przedsięwzięcie wymagające zaangażowania całej organizacji. Dlaczego?

ABC/M jest koncepcją, która pozwala na budowanie systemowych, holistycznych modeli efektywności przedsiębiorstw, obejmujących swym zasięgiem całość organizacji. Koncepcja ta, jako procesowy rachunek kosztów, jest niezależna od funkcjonalnego podziału przedsiębiorstwa. Przedstawia ona organizację jako system składający się z działań realizowanych na rzecz wytworzenia produktów i obsługi sprzedażowej klientów.

Struktura systemu ABC/M wspiera procesy zarządcze przedsiębiorstw, pokazując, że:

- menedżerowie zarządzają „działaniami" (procesami biznesowymi),
- do realizacji działań menedżerowie przydzielają powierzone im „zasoby" organizacyjne,
- działania są realizowane na rzecz obsługi klientów oraz na rzecz wytworzenia i zaopatrzenia produktów/usług („obiekty kosztowe").

Rachunek kosztów działań koncentruje się na procesach biznesowych przedsiębiorstw, które w swej naturze przecinają w poprzek pionowe struktury organizacyjne. Dzięki „całościowemu" podejściu do zarządzania kosztami system ABC/M daje podstawę do optymalizowania przedsiębiorstwa jako całości, oddalając jednocześnie groźbę suboptymalizacji, jaką wzmacnia funkcjonalne podejście do zarządzania kosztami.

Ze względu na kompleksowość podejścia do przedsiębiorstwa, jakie ma miejsce w koncepcji ABC/M, wdrożenie rachunku kosztów działań musi uzyskać odpowiedni status i zaangażowanie szerokiego zespołu projektowego reprezentującego poszczególne procesy biznesowe firmy. Skalę tego przedsięwzięcia można porównać do projektów wdrażania systemów ISO, gdzie celem jest uporządkowanie wszystkich procesów i uzyskanie ich formalnego opisu w postaci map procesów i procedur.

Wiele firm wdrożyło już systemy ISO, stąd dobrze na tym przykładzie można przedstawić złożoność wdrożenia rachunku kosztów działań. Co więcej, ABC/M jest koncepcją uzupełniającą (komplementarną) do systemu ISO, ponieważ również koncentruje się wokół procesów biznesowych, jednak istotnie wzbogaca całość o informacje finansowe.

UWAGA

Porównanie złożoności wdrożenia systemu ABC/M do wdrożeń koncepcji ISO ma na celu pokazanie czytelnikom, że nie powinni traktować koncepcji ABC/M jako kolejnego pomysłu działu controllingu, lecz jako przedsięwzięcie, które wymaga zaangażowania szerszego zespołu projektowego. Brak zrozumienia złożoności wdrożenia koncepcji ABC/M przez najwyższy szczebel kierowniczy może skutkować oddelegowaniem zbyt małych zasobów do procesu wdrożeniowego i stanowić jedną z podstawowych przyczyn niepowodzeń wdrożeniowych.

Decyzja o wdrożeniu rachunku kosztów działań wynika zwykle z chęci posiadania dostępu do informacji, która będzie wyjaśniać zawiłość i wielowariantowość procesów bizne-

sowych przedsiębiorstwa oraz wspierać menedżerów w dążeniu do zwiększania zysków i obniżania kosztów. Cel jest bardzo ambitny, dlatego też wymaga odpowiedniego zaangażowania firmy.

Czy gra jest warta świeczki

Oto typowe problemy, przed jakimi stają współcześni menedżerowie:

1. Optymalizacja portfela produktów poprzez prawidłowe ustalanie cen na produkty i usługi firmy oraz optymalne organizowanie procesów zaopatrzeniowych, produkcyjnych i sprzedażowych. Celem jest eliminacja nierentownych produktów z oferty przedsiębiorstwa i wprowadzanie produktów o takim profilu, który umożliwi osiągnięcie zysku z ich produkcji i sprzedaży.
2. Optymalizacja struktury portfela klientów poprzez wdrażanie prawidłowych systemów rabatowania klientów oraz optymalne dopasowywanie struktury sprzedawanego portfela produktów i organizowanie procesu obsługi klientów w sposób umożliwiający realizację zadowalającego zysku ze współpracy z klientami.
3. Ustalanie optymalnych zasad współpracy z dostawcami poprzez uzyskiwanie określonych cen zakupu oraz optymalną organizację procesów zaopatrzeniowych, produkcyjnych oraz strukturę kanałów dystrybucji tych produktów.

UWAGA

Coraz większa grupa menedżerów zdaje sobie sprawę, że problemy te mają charakter systemowy. Oznacza to, że muszą oni rozpowszechnić taki sposób myślenia, który wywoła u pracowników wszystkich szczebli zrozumienie wpływu różnych działań na całość organizacji[1]. Nie jest to zadanie proste, dlatego też wdrożeniu rachunku kosztów działań musi towarzyszyć silne wsparcie menedżerskie oraz sprawny proces promocyjny i edukacyjny.

Doświadczenia firm, które wdrożyły rachunek kosztów działań oraz doświadczenia firm specjalizujących się we wdrożeniach ABC w przedsiębiorstwach mówią, że wdrożenie koncepcji ABC w procesy decyzyjne wymaga inwestycji o wysokości nie większej niż 0,1% sprzedaży dla przedsiębiorstw zatrudniających blisko 500 osób oraz nie większej niż 0,3% sprzedaży dla przedsiębiorstwa zatrudniającego mniej niż 50 osób. W porównaniu do uzyskiwanych korzyści wielkość inwestycji jest nieznacząca.

Dla przykładu wyobraźmy sobie, że jedyną korzyścią do uzyskania z wdrożonego systemu ABC/M jest poprawa rentowności wynikająca z pozyskanych nowych klientów. Nie pozyskując kilku klientów, którzy zostaliby nieumyślnie niedoszacowani przy użyciu tradycyjnego rachunku kosztów, i zamiast pozyskania takich klientów, którzy zostaliby nieumyślnie przeszacowani, przedsiębiorstwo nie powinno mieć kłopotu w uzyskaniu co najmniej 1% poprawy w rentowności (marży). Porównując powyższe z inwestycją 0,1–0,3% wartości sprzedaży, daje to 1–4 miesięczny zwrot z inwestycji, który będzie generowany niezaprzeczalnie w przyszłości[2].

Główne przyczyny niepowodzeń

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

Przyczyn jest oczywiście kilka, lecz najczęściej spotykane to:

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

Przypomnijmy, iż wyniki badań na temat przyczyn niepowodzeń we wdrożeniach rachunku

[1] D.C. Daly, T. Freeman, *The Road to Excellence. Becoming a process-based Company*, CAM-I 1997.

[2] D.T. Hicks, *Activity Based Costing – Second Edition*, Wiley 1999.

kosztów działań w polskich przedsiębiorstwach opublikowaliśmy w numerze 5/2007 „Controllingu i Rachunkowości Zarządczej".

Przyczyna 1: Niedocenianie istoty wdrożenia

Rachunek kosztów działań nie powinien być traktowany jako kolejna inicjatywa controllingowa czy informatyczna. Jest on bowiem koncepcją, która może stanowić podstawę przyszłego działania całego przedsiębiorstwa. Dlatego wymaga najwyższego zaangażowania kadry menedżerskiej i przydzielenia zasobów pracowniczych do wdrożenia i późniejszego utrzymania zaawansowanego systemu pomiaru kosztów i rentowności, jakim niewątpliwie jest rachunek kosztów działań. Dobrą praktyką jest utrzymywanie systemów ABC/M przez działy controllingu, które mogą merytorycznie wspierać menedżerów w interpretowaniu złożonej informacji kosztowej na potrzeby decyzyjne.

UWAGA

Brak odpowiedniego zaangażowania kadry menedżerskiej przedsiębiorstwa sprawia, że wdrożenie raczej jest skazane na niepowodzenie. Dlatego też dobre metodologie wdrożeniowe powinny zakładać edukację i angażowanie kadry menedżerskiej w poszczególnych fazach projektu wdrożeniowego.

Przyczyna 2: Brak zasobowego rachunku kosztów

Podczas wdrożeń systemów ABC/M elementowi zasobów poświęca się niewiele uwagi, a warto zauważyć, że element zasobów jako pierwszy wpływa na dokładność wszelkich późniejszych obliczeń. Źródłem informacji o zasobach jest podmiotowy rachunek kosztów (miejsca powstawania kosztów lub tzw. piątki). Problemem jednak jest to, że zwykle miejsca powstawania kosztów reprezentują komórki organizacyjne lub osoby odpowiedzialne za koszty, a nie poszczególne zasoby przedsiębiorstwa. Warto podkreślić, że wymagany dla wdrażania systemów ABC/M układ podmiotowego rachunku kosztów to właśnie zasobowy rachunek kosztów.

Zasobowy rachunek kosztów jest bardzo prostą koncepcją. W ramach poszczególnych miejsc powstawania kosztów reprezentujących komórki organizacyjne najpierw definiowane są pule zasobów reprezentujące poszczególne zasoby, a dopiero do puli zasobów są dokładane odpowiednie konta kosztów rodzajowych. Zasadniczą zmianą jest to, że pojawia się informacja o koszcie poszczególnych zasobów, pozwalająca na przyczynowo-skutkowe alokowanie kosztów zasobów do realizowanych przez nie działań.

Oznacza to, że przedsiębiorstwa decydujące się na wdrożenie koncepcji rachunku kosztów działań muszą liczyć się z koniecznością przebudowy podmiotowego rachunku kosztów na zasobowy rachunek kosztów. Problematyka zasobowego rachunku kosztów zostanie opisana w kolejnej części cyklu „As Easy As ABC".

Przyczyna 3: Nadmierny apetyt na informację

Menedżerowie chcą co do minuty i sekundy rozliczyć czas pracowników, maszyn i innych zasobów organizacyjnych, który poświęcono na rzecz konkretnego produktu i konkretnego klienta. Apetyt ten powoduje, że przyjmowanie pewnych uogólnień i uśrednień w modelu ABC/M traktują jako nie do zaakceptowania. Wówczas potrafią zniechęcić się do projektu.

Tymczasem należy pamiętać słynne motto konstruowania modeli kosztowych przedsiębiorstw: „Lepiej mniej więcej mieć rację niż dokładnie się mylić" cytowane przez twórców koncepcji ABC/M, profesorów R.S. Kaplana i R. Coopera[3]. „... mniej więcej mieć rację ..." oznacza, że modele kosztowe zakładają pewne przybliżenia, które menedżerowie powinni rozumieć i akceptować przy podejmowaniu decyzji. Alternatywą przecież jest „... dokładnie się mylić ...", czyli stosować tradycyjne i arbitralne metody kalkulacji kosztów produktów i klientów stosowane w systemach rachunkowości finansowej.

UWAGA

Warto pamiętać, iż wdrażany jest „model ABC/M przedsiębiorstwa", którego zadaniem jest przybliżenie rzeczywistości, a nie jego wierne odzwierciedlenie. Wierne odzwierciedlenie rzeczywistości biznesowej w modelach kosztowych wymaga bardzo zaawansowanych technik i metod pomiaru zużycia zasobów organizacyjnych, czego niestety wielu polskim przedsiębiorstwom brakuje.

[3] R.S. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, OE i DWABC, Kraków 2000.

Przyczyna 4: Brak odpowiedniego środowiska informatycznego

Modele ABC/M przedsiębiorstw produkcyjnych i dystrybucyjnych zawierają w sobie setki tysięcy powiązań pomiędzy „zasobami, działaniami, produktami oraz klientami (obiektami kosztowymi)". Standardowy model ABC/M przedsiębiorstwa może zawierać 100–500 tys. ścieżek alokacji kosztów[4]. Modele kosztowe są odzwierciedleniem złożoności biznesu przedsiębiorstwa i tym samym są również złożone, chociaż w nieco mniejszym stopniu. Oznacza to, że środowisko informatyczne wykorzystywane do projektowania, wdrażania i późniejszego utrzymania systemu ABC/M powinno posiadać dedykowane funkcjonalności wspierające wdrażanie procesowego rachunku kosztów.

UWAGA

Próby budowy modeli ABC/M w modułach finansowo-księgowych systemów ERP niestety kończą się ogromnym niepowodzeniem i frustracją wdrażających. Najczęściej podawane przyczyny niepowodzeń to brak wizualizacji przepływu kosztów, brak możliwości dociekania „po ścieżkach" alokacji kosztów oraz szereg innych, związanych np. z wygodą aktualizacji, łatwością budowania scenariuszy czy tworzenia analiz i raportów.

Dedykowane środowisko informatyczne do projektowania i wdrażania rachunku kosztów działań daje menedżerom i controllerom szansę na utrzymanie aktualności modelu kosztowego oraz szybkość w interpretowaniu wyników modelu ABC/M.

W przypadku wielu wdrożeń informacje, jakie przedstawia rachunek kosztów działań w porównaniu do informacji dostarczanych przez tradycyjne systemy księgowe, są dla menedżerów zdumiewająco różne. Odkrywana jest prawda o kosztach i zyskowności poszczególnych produktów i klientów[5]. Wskazywani są klienci generujący ogromne straty oraz nierentowne produkty. W wielu przedsiębiorstwach oznacza to konieczność zweryfikowania wielu założeń i metod podejmowania decyzji, gdyż okazuje się, że wcześniej były wspierane zniekształconą informacją kosztową.

To jest tak naprawdę kluczowy moment, w którym potrzebne jest silne wsparcie i nadzorowanie zmian przez najwyższy szczebel kierowniczy. Menedżerowie muszą więc doskonale rozumieć istotę koncepcji rachunku kosztów działań oraz znać konstrukcję modelu ABC/M swojego przedsiębiorstwa, aby samemu być przekonanym o konieczności radykalnych zmian w procesach decyzyjnych firmy. Brak odpowiedniego zaangażowania kierownictwa sprawia, że istnieje realne ryzyko zmarnotrawienia wysiłków organizacyjnych i przeoczenie ogromnej szansy znacznej poprawy konkurencyjności.

Warto pamiętać, że rachunek kosztów działań jest koncepcją, która może stanowić podstawę przyszłego działania „całego" przedsiębiorstwa. Stąd jego wdrożenie wymaga od menedżerów dużego zaangażowania i zapewnienia odpowiednio szerokiego zespołu projektowego. ■

OD REDAKCJI

W kolejnych częściach cyklu „As Easy As ABC" zostanie rozwinięta problematyka: (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 doświadczeń wdrożeniowych firmy ABC Akademia, głównych zasad projektowania i skutecznego wdrażania systemów ABC/M.

[4] Doświadczenia firmy ABC Akademia z wdrażania systemów ABC/M w przedsiębiorstwach produkcyjnych i dystrybucyjnych (lata 2004–2007).

[5] Część 5 i 6 cyklu „As Easy As ABC" dotyczyć będzie zasad wyceny produktów i klientów przedsiębiorstwa metodą ABC/M.

Zajrzyj na stronę www.infor.pl