

Zarabiam czy tracę na współpracy z moimi klientami?

Czy moja firma potrzebuje profesjonalnego controllingu?

dr Tomasz M. Zieliński | Dyrektor Zarządzający ICV POLSKA (Międzynarodowe Stowarzyszenie Controllerów (ICV)), Prezes Zarządu ABC Akademia Sp. z o.o. oraz Akademia Controllingu Sp. z o.o.

Koncentracja biznesu na klientach jest dzisiaj kluczowym czynnikiem sukcesu przedsiębiorstw z wszystkich branż. Klienci coraz częściej decydują o tym, co nasze firmy produkują i do nich dostarczają oraz jakie świadczą usługi. Orientacja na klienta wymaga od przedsiębiorstw dostosowywania się do ich oczekiwań i niejednokrotnie przekłada się na ponoszenie extra kosztów związanych z ich obsługą. Problem nie dotyczy już wyłącznie działalności operacyjnej (produkcyjnej, usługowej), ale również sprzedażowej (logistyka, marketing, wsparcie sprzedaży) i badawczo-rozwojowej (wspólne projekty). Pojawiają się wówczas pytania: czy obsługa ta jest cały czas dla nas opłacalna?

Zaprezentowany w artykule przykład przedsiębiorstwa¹ pokazuje istotę, zastosowania, potencjał informacyjny oraz możliwości wykorzystania koncepcji zasobowo-procesowego rachunku kosztów (ZPRK/RPCA) do kalkulacji kosztów logistycznej obsługi klientów i kalkulacji rentowności tej obsługi. Ponadto celem artykułu jest pokazanie przedsiębiorstwu rodzinnym, że controlling to tematyka wartościowa, którą powinni interesować się zarówno właściciele jak i ich managerowie oraz że funkcjonowanie zespołów controllingowych w firmach rodzinnych może korzystnie wpłynąć na jakość i podniesienie profesjonalizmu procesów zarządczych.

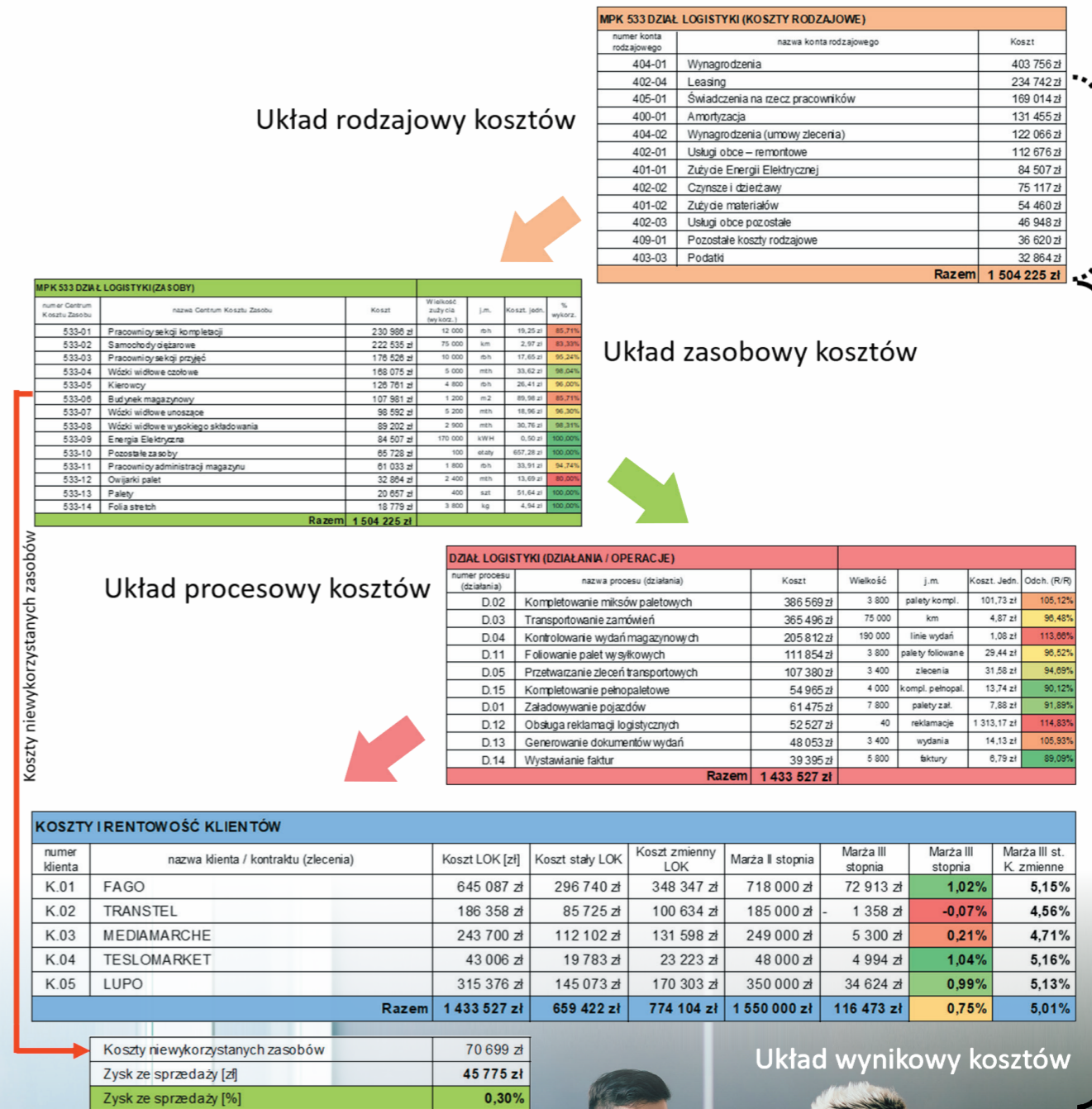
Cztery układy informacji kosztowej oraz rola Działu Księgowości i Działu Controllingu

Informacja kosztowa może być prezentowana zarządzającym z różnych perspektyw. Rysunek 1 przedstawia 4 pod-

stawowe układy informacji o kosztach generowane z koncepcji zaawansowanego zasobowo-procesowego rachunku kosztów (ZPRK). Analizując rysunek od góry są to:

1. Układ rodzajowy kosztów logistyki, prezentujący informacje w podziale na rodzaje kosztów (prowadzony przez Działy Księgowości)
2. Układ zasobowy kosztów – prezentujący informacje o kosztach i wykorzystaniu ze szczegółowością do jednorodnych zasobów logistycznych.
3. Układ procesowy kosztów – prezentujący informacje o kosztach i efektywności ze szczegółowością do działań (operacji) logistycznych.
4. Układ wynikowy kosztów – prezentujący informacje o kosztach i rentowności ze szczegółowością do poszczególnych klientów przedsiębiorstwa.

Rysunek 1. Zasobowo-procesowy rachunek kosztów a koszty logistycznej obsługi klientów



Dział Księgowości

Dział Controllingu

¹ Szerzej w książce: T.M. Zieliński, Zasobowo-procesowy rachunek kosztów (ZPRK/RPCA), Akademia Controllingu, Poznań 2017, s. 73-90.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Zieliński 2017, s. 82]

Z punktu widzenia sprawozdawczości zewnętrznej wystarczający jest układ rodzajowy prowadzony przez Dział Księgowości, jednakże z punktu widzenia zarządczego zdecydowanie bardziej wartościowe są układy: zasobowy, procesowy oraz wynikowy, prowadzone przez Dział Controllingu. Omówmy krótko każdy z tych układów.

Układ rodzajowy kosztów logistyki

W pierwszej kolejności zobaczymy w jaki sposób Działy Księgowości ewidencjonują koszty sprzedaży i jakie generuje to problemy związane ze wsparciem decyzji zarządczych. Przeanalizuj ten układ i zastanów się:

1. Jak informacja o kosztach rodzajowych wspiera doskonalenie i usprawnienia procesów logistycznych? Zobacz, że przedstawianie informacji kosztowej w ujęciu kosztów rodzajowych skłania managerów do myślenia w kategoriach cięcia kosztów, a nie w kategoriach usprawnień i „optymalizacji” działalności logistycznej.
2. Jak w sposób przyczynowo-skutkowy i wiarygodny rozliczyć koszty tego działu i poznać koszty logistycznej obsługi poszczególnych klientów?

Zobacz, że ponownie układ rodzajowy kosztów nie przychodzi z pomocą i w zasadzie nie pozwala na rzetelne przypisanie kosztów do obsługiwanych klientów.

Prowadzona ewidencja kosztów rodzajowych przez Działy Księgowości nie jest wystarczająca do rzetelnego wsparcia decyzji zarządczych oraz przypisywania kosztów do obsługiwanych klientów. Oznacza to, że w przedsiębiorstwach istnieje potrzeba rozwoju Działów Controllingu prowadzących zarządcze układy kosztów.

Zasobowy układ kosztów logistyki

Pierwszym z układów zarządczych jest układ zasobowy. Układ zasobowy kosztów (rysunek 1) zakłada wyodrębnienie wielu jednorodnych „centrów kosztów zasobów” ukierunkowanych na dostarczenie zarządzającym szczegółowej informacji na temat kosztów i wykorzystania posiadanych zasobów logistycznych. Wyraźnie wskazano, że zamiast tradycyjnie wyodrębnianego jednego miejsca powstawania kosztów dla całego działu logistyki, w ramach niego wyodrębniono szczegółowe centra kosztów dla jednorodnych zasobów (np. zespołów pracowniczych, pojazdów i urządzeń logistycznych, materiałów oraz budynków i mediów). Co więcej, informacja kosztowa uzupełniona jest również o wielkości operacyjne dotyczące wielkości zużycia oraz stopnia wykorzystania zasobów logistycznych. Informacja o stopniu wykorzystania zasobów w powiązaniu z informacją o kosztach stałych danego zasobu pozwoli w łatwy sposób wyznaczyć poziom kosztów niewykorzystanych zasobów i tym samym pokazać poziom strat właścicielom i managerom wynikających z niepełnego wykorzystania zasobów.

Zobacz, że koszty niewykorzystanych zasobów są wykluczone z kalkulacji kosztów logistycznej obsługi klientów, co pozwala na uniknięcie efektu spirali śmierci kosztów stałych.

Zaprezentowane podejście do definiowania centrów kosztów dla poszczególnych zasobów stanowi doskonałą podstawę do planowania i monitorowania kosztów wykorzystania posiadanego potencjału logistycznego.

Układ procesowy kosztów logistyki

Drugim z układów zarządczych jest układ procesowy. Układ ten (rysunek 1) pokazuje koszty w podziale na jednorodne działania (operacje) logistyczne. Różnica między całkowitymi kosztami zasobów (1 504 225 zł) a całkowitymi kosztami działań logistycznych (1 433 527 zł) wynika z wyodrębnionych z kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów logistycznych. Koszty niewykorzystanych zasobów logistycznych nie powinny być rozliczane do działań (operacji) logistycznych, w przeciwnym razie koszty tych działań zostaną zawyżone. Informacja kosztowa jest uzupełniona również o wielkości operacyjne dotyczące skali wykonywanych działań logistycznych, co pozwala na ustalenie kosztów jednostkowych tych działań.

Zobacz, że prezentowanie informacji kosztowej w ujęciu działań i procesów logistycznych sprawia, że managerowie myślą w kategoriach usprawnień i optymalizacji działalności logistycznej!

Ponadto, procesowe ujęcie kosztów pozwala też lepiej przypisać koszty poszczególnych operacji logistycznych konkretnym klientom, na rzecz których były one wykonywane.

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów (ZPRK) a koszty logistycznej obsługi klienta

Istotą zasobowo-procesowego rachunku kosztów (ZPRK) (rysunek 1) jest powiązanie zasobowego i procesowego ujęcia kosztów w ramach jednego zaawansowanego, zarządczego rachunku kosztów. Działami, które prowadzą tego typu koncepcje controllingowe są Działy Controllingu. Controllerzy wówczas pełnią rolę partnerów biznesowych kadry zarządzającej istotnie podnosząc jakość i profesjonalizm procesów zarządczych.

Rysunek pokazuje, poczynając od kosztów rodzajowych poprzez zasoby i procesy logistyczne – jak przyczynowo-skutkowo rozliczane są koszty w odniesieniu do poszczególnych klientów (pięciu klientów wskazano w dolnej części rysunku – co stanowi trzeci, wynikowy układ zarządczy kosztów). Ponadto istotą zasobowo-procesowego rachunku kosztów jest dostarczenie managerom informacji finansowych i operacyjnych wspierających zarządzanie kosztami i wykorzystaniem zasobów oraz kosztami i efektywnością procesów logistycznych. Analizując rysunek od góry widzimy, że poszczególne pozycje kosztów rodzajowych są ujmowane na poziomie jednorodnych zasobów logistycznych (centrów kosztów zasobów). Dalej na podstawie wielkości operacyjnych dotyczących zużycia i wykorzystania zasobów kalkulowane są koszty poszczególnych operacji logistycznych (magazynowych, transportowych). Koszty niewykorzysta-

„
Istotą zasobowo-procesowego rachunku kosztów jest dostarczenie managerom informacji finansowych i operacyjnych wspierających zarządzanie kosztami i wykorzystaniem zasobów oraz kosztami i efektywnością procesów logistycznych.

nych zasobów nie są rozliczane w odniesieniu do działań (operacji) logistycznych oraz w odniesieniu do obsługiwanych klientów. W sytuacji niepełnego wykorzystania zasobów koszty całkowite zasobów (1 504 225 zł) są wyższe od kosztów całkowitych działań logistycznych i kosztów obsługiwanych klientów (1 433 527 zł).

Ostatnim krokiem jest rozliczenie kosztów działań (operacji) logistycznych w odniesieniu do obsługiwanych klientów. Jest to realizowane w oparciu o wielkości wykonywanych działań na rzecz poszczególnych klientów.

Przedstawiony przykład ZPRK wskazuje, że koszty logistycznej obsługi klientów wynikają z wykonanych operacji logistycznych (kompletowania, transportowania, foliowa-

nia palet, załadowania). Z kolei koszty działań (operacji) logistycznych wynikają z wykorzystania zasobów logistycznych (pracowników, pojazdów, urządzeń, materiałów), na których koszty składają się odpowiednie koszty rodzajowe (wynagrodzenia, świadczenia, amortyzacja, zużycie materiałów, usługi obce itp.). W dolnej części rysunku pokazano, że koszty logistycznej obsługi klientów (LOK) wynoszą przykładowo: klient FAGO – 645 087 zł, klient TRANSTEL – 186 358 zł, klient TESLOMARKET – 43 006 zł itd. Koszty logistycznej obsługi klientów uwzględniają wyłącznie koszty wykorzystanych zasobów.

Zobacz, że zasobowo-procesowy sposób prezentowania informacji o kosztach logistyki jest zgodny ze sposobem patrzenia na organizację przez managerów i pracowników działów logistycznych. Pozwala to controllerom dyskutować z managerami na równorzędnym poziomie o kosztach i efektywności działalności operacyjnej i pełnić rolę partnerów biznesowych kadry zarządzającej.

Pracownicy i managerowie logistyki doskonale znają posiadane zasoby logistyczne (zespoły magazynierów, kierowców, samochody ciężarowe, wózki widłowe, hale magazynowe, owijarki itp.) oraz wykonywane przez te zasoby działania i operacje logistyczne (kompletowanie, transportowanie, foliowanie palet, załadowanie pojazdów, ge-





Wiedza o tym, którzy klienci są rentowni, a którzy nie, może znacząco wesprzeć Twoje negocjacje warunków handlowych z klientami.

nerowanie dokumentów wydań itp.). Dzięki tej wiedzy informacja kosztowa generowana z ZPRK również jest lepiej zrozumiała oraz efektywniej może zostać włączona do dyskusji dotyczącej optymalizacji i usprawnienia obszaru logistyki. Oczywiście przecież dla logistyków jest, że aby dostarczyć towary do klienta, należy przetransportować dostawy (działanie) samochodami ciężarowymi (zasób) kierowanymi przez kierowców (zasób). Oznacza to, że zasobowo-procesowe podejście ma szansę być szeroko akceptowane przez managerów logistyki i stanowić wspólny język między controllerami a managerami operacyjnymi przedsiębiorstw. Tym samym zasobowo-procesowy rachunek kosztów jest prawdziwym źródłem informacji zarządczych i trwale włącza się we wsparcie procesów zarządczych przedsiębiorstw.

W przykładzie pokazano również marżę II stopnia uzyskaną ze sprzedaży towarów poszczególnym klientom, która w porównaniu z kosztami logistycznej obsługi klientów pozwala na wyznaczenie marży III stopnia (marża poziomu klienta). W przypadku klienta Fago marża III (poziomu klienta) to 1,02%, natomiast w przypadku klienta Transtel jego obsługa jest nieopłacalna i generuje stratę (-0,07%). Całość logistycznej obsługi klientów jest rentowna i generuje marżę III stopnia w wysokości 116 473 zł (0,75%).

Zobacz, że wiedza o tym, którzy klienci są rentowni, a którzy nie, może znacząco wesprzeć Twoje negocjacje warunków handlowych z klientami.

Warto zwrócić uwagę na rozwiązanie problemu kosztów niewykorzystanych zasobów, które poniesione w wysokości 70 699 zł zostały przeniesione na wynik finansowy całego przedsiębiorstwa i pozwoliły na wyznaczenie końcowego zysku ze sprzedaży na poziomie 45 775 zł (0,3% rentowności).

Zobacz, że zaprezentowane podejście pozwala wykluczyć negatywne konsekwencje spirali śmierci kosztów stających się z nieuzasadnionego zawyżania kosztów i cen sprzedaży towarów oraz braku dostępności informacji wspierającej zarządzanie poziomem i wykorzystaniem zasobów logistycznych.

Koszty niewykorzystanych zasobów przenoszone są na wynik finansowy okresu, w którym zostały faktycznie poniesione.

Controlling - to się opłaca - podsumowanie

Zaprezentowana w niniejszym artykule koncepcja zasobowo-procesowego rachunku kosztów stanowi rozwiązanie wielu problemów związanych z rzetelnym wsparciem managerów w odpowiednie informacje zarządcze oraz wyzwania z rentownym rozwojem współpracy z klientami. Koncepcja ZPRK jest doskonałym narzędziem wspierającym negocjacje cenowe oraz podstawą systemu cenowo-rabatowego. Oczywiście jednak jest fakt, że tego typu narzędzia controllingowe nie będą prowadzone przez Działy Księgowości tylko przez profesjonalne Działy Controllingu. Przykład pokazał również, że controllerzy będący partnerami biznesowymi kadry zarządzającej mogą, z wykorzystaniem koncepcji ZPRK, wnieść dużą wartość i podnieść jakość procesów zarządczych w firmach rodzinnych.



Przyszłość firm rodzinnych oczami rodzeństw biznesowych

Panel dyskusyjny sukcesorów - rodzeństw biznesowych. Panel odbył się w czasie III Ogólnopolskiego Kongresu Next Generation 18 października 2018 roku.

- Wydaje się, że sukcesję wewnątrzrodzinną najłatwiej jest zaplanować wtedy, gdy sukcesor jest tylko jeden. Jednak tak jest w przypadku tylko 13% polskich firm rodzinnych – w prawie co drugiej firmie jest przynajmniej dwójka rodzeństwa, a kolejne ponad 40% to rodziny z 3 lub więcej rodzeństwa. Sukcesyjnych zawłości może być wtedy dużo więcej, jednak ta siła rodzeństw przekłada się na ogromną siłę firm rodzinnych – rozpoczął panel dyskusyjny biznesowych rodzeństw jego moderator Łukasz Tylczyński, Ekspert ds. Badań i Rozwoju Instytutu Biznesu Rodzinnego. O tym, jak tę energię braci i sióstr wykorzystać, jak nauczyć się dobrej współpracy, jak motywować się nawzajem, opowiadali: Milena i Grzegorz Inglot (INGLOT), Adrian i Artur Majsterek (A&A) oraz Jan i Grzegorz Burzyńscy (Arhelan).