

Arkadiusz Januszewski

Akademia Techniczno-Rolnicza w Bydgoszczy

RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ W PRZEDSIĘBIORSTWIE HANDLOWYM – STUDIUM PRZYPADKU

1. Problem oceny rentowności w przedsiębiorstwach handlowych

Konkurencja panująca w gospodarce rynkowej zmusza przedsiębiorstwa do stałego poszukiwania nowych klientów. Praktyka działania małych i średnich firm (MŚP) sprowadza się często do tego, że obsługują one każdego klienta, który wyrazi chęć zakupu produktów, towarów czy usług. Tymczasem wiele przykładów potwierdza tezę, że jedynie część z nich przynosi firmie wymierne korzyści, a niekiedy współpraca przynosi straty [8, s. 245-2466; 10, s. 45]. Problem ten dotyczy przedsiębiorstw, które wytwarzają zróżnicowane produkty lub obsługują klientów o różnych wymaganiach, dotyczących np. specjalnych opakowań, warunków dostawy, różnej odległości od klienta [1, s. 20-22; 2, s. 100].

W przedsiębiorstwach handlowych nie występuje problem rozliczenia kosztów produkcji, a cała działalność sprowadza się w zasadzie do realizacji procesów zakupów i sprzedaży. Z tego względu właśnie w tych jednostkach właściwe policzenie kosztów obsługi klienta ma szczególne znaczenie. W praktyce MŚP handlowe analizują jedynie tzw. marżę handlową, czyli różnicę między wartością sprzedaży i wartością zakupu towarów. Wielkość ta nie uwzględnia ani kosztów obsługi klienta, ani kosztów współpracy z dostawcami i w konsekwencji nie pozwala ocenić, czy dany klient przynosi firmie zyski.

Prawidłową ocenę rentowności klienta można przeprowadzić, jeśli zastosuje się opracowany pod koniec lat 80. ubiegłego wieku rachunek kosztów działań (ang. *activity based costing* – ABC) [3, s. 96-103; 7, s. 61-66]. W metodzie tej jest możliwe logiczne, odpowiadające prawdziwemu zużyciu, rozliczenie kosztów zasobów przedsiębiorstwa (budynków, pracowników itp.) pomiędzy wykonywane działania. Obliczając koszty wytworzenia produktów, uwzględnia się zróżnicowane zapotrze-

bowanie na działania wytwórcze, a obliczając koszty współpracy z klientami – na działania związane z ich obsługą.

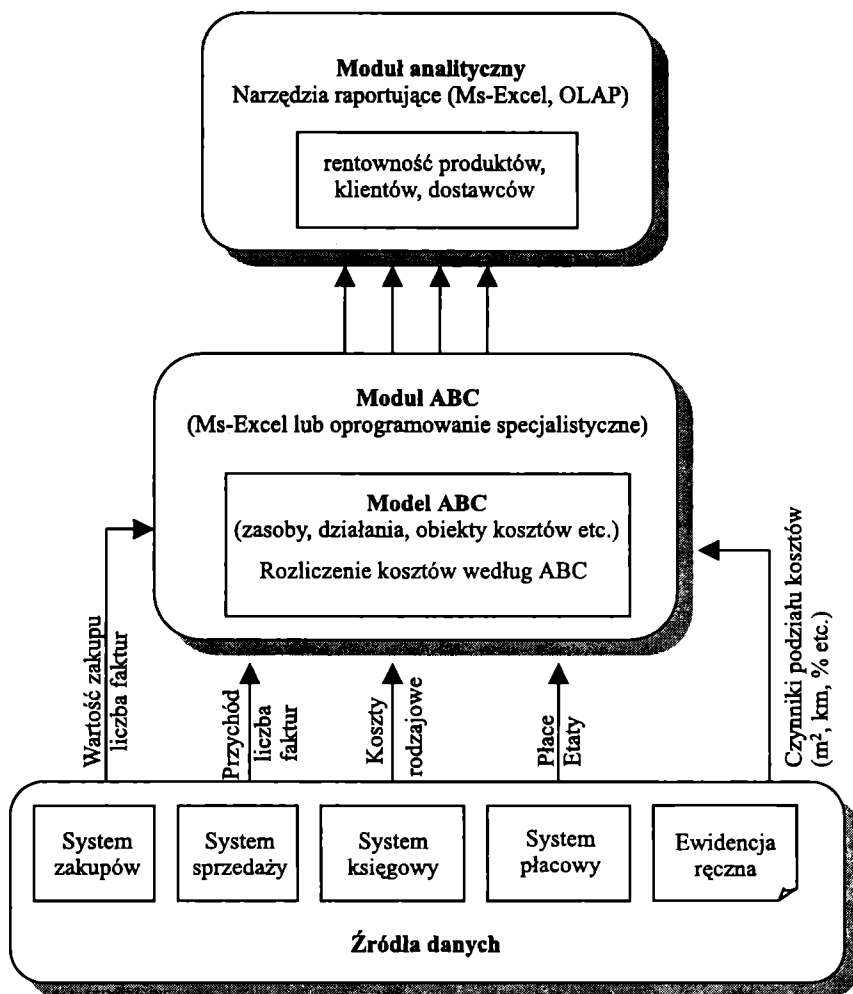
2. Przesłanki stosowania rachunku kosztów działań w małych i średnich przedsiębiorstwach handlowych

Można wymienić trzy zasadnicze powody, dla których wdrożenie rachunku ABC w przedsiębiorstwach handlowych małej i średniej wielkości jest wskazane.

Po pierwsze przedsiębiorstwa te prowadzą bardzo prostą ewidencję kosztów, z reguły rejestrują je tylko w układzie rodzajowym. Taki prosty sposób ewidencji kosztów skutkuje brakiem analiz rentowności klienta (towaru) poza poziomem marży handlowej. Nie daje więc praktycznie żadnych podstaw do wnioskowania o faktycznej opłacalności współpracy z konkretnymi klientami i w konsekwencji może prowadzić do obsługi klientów, którzy przynoszą straty, i jednocześnie braku należytego zainteresowania klientami o wysokim wskaźniku rentowności (którego nie znamy). Przekonało się o tym wiele przedsiębiorstw, które zastosowały rachunek ABC.

Po drugie opracowanie modelu ABC dla MŚP handlowych jest zdecydowanie prostsze niż dla przedsiębiorstwa dużego, szczególnie produkcyjnego. Wdrożenie rachunku ABC wymaga zdefiniowania posiadanych zasobów oraz wszystkich procesów i działań w przedsiębiorstwie, co jest z pewnością łatwiejsze w małej jednostce handlowej niż w dużej produkcyjnej. Dla każdego zasobu należy ustalić sposób podziału kosztów zużycia tego zasobu pomiędzy działania (tzw. czynnik podziału kosztów zasobów). Dla każdego działania konieczne jest zdefiniowanie, a następnie mierzenie wartości tzw. miary przerobu działania (inaczej czynnika podziału kosztów działania), która służy do rozliczenia kosztów działania między obiekty kosztów (towary, klientów, dostawców itp.). Nakład pracy z tym związany jest również zdecydowanie mniejszy w przypadku MŚP handlowych.

Po trzecie wreszcie konsekwencją niewielkiej złożoności modelu jest stosunkowo prosta i mało czasochłonna implementacja w środowisku informatycznym. System informatyczny wspomagający ABC ma zdecydowanie mniej złożoną architekturę w przypadku MŚP handlowych niż w przypadku dużego przedsiębiorstwa wytwórczego i wymaga mniej źródeł zasilania w potrzebne dane. W tym drugim konieczne jest bowiem dostarczenie ogromnej liczby różnych danych, nie tylko opisujących procesy zaopatrzenia i sprzedaży, ale również pochodzących z obszaru produkcji. Pozyskanie danych potrzebnych w ABC z systemów do obsługi produkcji klasy MRPII (ang. *manufacturing resources planning*), które stosują te firmy, rzadko jest zadaniem łatwym. Trudnym do rozwiązania problemem jest też ustalenie sposobu obliczania kosztów pracy maszyn i urządzeń. W jednostce handlowej problemy te w ogóle nie występują, a architektura systemu ABC może być stosunkowo prosta (rys. 1).



Rys. 1. Architektura i przepływ danych w systemie ABC w firmie handlowej średniej wielkości
Źródło: opracowanie własne.

Oczywiście, w małych i średnich przedsiębiorstwach istnieją też pewne bariery, które mogą utrudnić wdrożenie ABC. Jedną z nich są niższe niż w dużych organizacjach kwalifikacje kadry kierowniczej. Warto podkreślić, że większe przedsiębiorstwa dysponują z reguły bardziej zaawansowanymi systemami informatycznymi, za pomocą których prowadzą dokładniejszą ewidencję kosztów i przychodów niż jednostki małe. Dzięki temu posiadają stosunkowo dokładną informację o kosztach zasobów, którą można wykorzystać w ABC.

Z doświadczeń autora wynika jednak, że ograniczenia te można stosunkowo łatwo przezwyciężyć. Ostateczna postać modelu ABC w MŚP jest stosunkowo prosta i możliwa do opracowania w zasadzie przez jednego lub dwóch zewnętrz-

nych konsultantów w ciągu kilku tygodni. Stosunkowo niewielki zakres potrzebnych w obliczeniach danych (wartości przychodów, kosztów, wartości nośników kosztów) również można przygotować dość szybko.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie modelu rachunku kosztów działań dla przedsiębiorstwa handlowego średniej wielkości, jego implementacji w środowisku informatycznym oraz uzyskanych wyników. Model służy ocenie rentowności klientów oraz ocenie opłacalności współpracy z dostawcami opisywanej firmy. Wyniki obliczeń potwierdzają postawione na początku artykułu tezy. Przykłady innych modeli ABC, które autor opracował dla firm przetwórczych branży spożywczej, opisano m.in. w pracach [4, s. 471-488; 5, s. 59-68; 6, s. 45-50].

3. Charakterystyka opracowanego modelu ABC

3.1. Krótka charakterystyka obiektu badań i etapów projektu

Badane przedsiębiorstwo BERG HURT Spółka Jawna zajmuje się handlem słodyczami i zatrudnia 50 pracowników. Obszarem działania jest teren całej Polski. Firma ma ok. 400 stałych odbiorców hurtowych (hurtownie, sieci handlowe) oraz 6 własnych punktów sprzedaży detalicznej zlokalizowanych w supermarketach. Zaopatrzenie zapewnia ponad 100 stałych dostawców.

Przed rozpoczęciem opisywanego projektu BERG HURT nie przeprowadzało analiz rentowności klientów. Jedyne analizy dotyczyły wartości sprzedaży. Do obsługi działalności firma stosuje system obrotu towarowego oraz system księgowy. W księdze głównej koszty są ewidencjonowane jedynie w układzie rodzajowym. W konsekwencji informacje kosztowe pochodzące z systemu księgowego są mało przydatne do celów zarządzania.

Głównym celem projektu było zastosowanie rachunku kosztów działań do obliczenia kosztów obsługi klientów i dostawców i na tej podstawie dokonanie oceny rentowności. Realizacja projektu wymagała wykonania następujących prac:

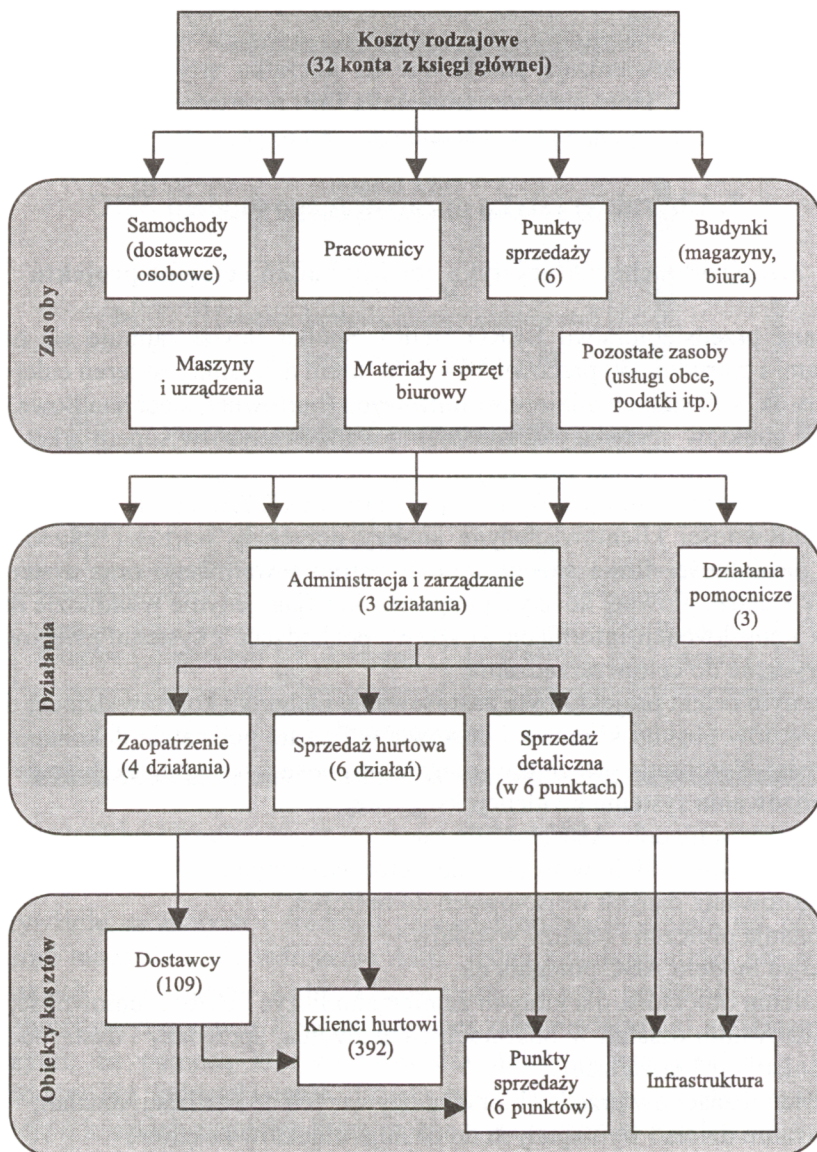
- zanalizowania systemu ewidencji księgowej,
- opracowania modelu ABC,
- implementacji modelu w środowisku informatycznym,
- przygotowania danych wejściowych do obliczeń,
- dokonania obliczeń i analizy wyników.

Budowa modelu ABC polegała na:

- określeniu obiektów, dla których zamierzano liczyć koszty i rentowność;
- zanalizowaniu działań w obszarach zaopatrzenia, sprzedaży i dystrybucji oraz administracji i zarządzania;
- określeniu zasobów przedsiębiorstwa używanych do realizacji działań;
- wskazaniu działań wymaganych do obsługi obiektów kosztów;
- wskazaniu zasobów używanych do realizacji poszczególnych działań;
- wskazaniu, w jaki sposób będą rozliczane koszty zasobów pomiędzy działania i koszty działań pomiędzy obiekty kosztowe.

3.2. Struktura modelu ABC

W modelu ABC ustalono 30 różnych zasobów w 7 grupach. Po dokładnej analizie planu kont każdemu z nich przyporządkowano odpowiednie koszty rodzajowe. Zdefiniowano 5 procesów biznesowych, w ramach których wyróżniono



Rys. 2. Ogólna struktura modelu ABC opracowanego dla przedsiębiorstwa BERG HURT

Źródło: opracowanie własne.

22 działania oraz ponad 500 obiektów kosztów w 4 grupach. W modelu utworzono blisko 10 000 powiązań między zasobami, działaniami i obiektami kosztów. Powiązania te pokazują przepływ kosztów z kont rodzajowych do zasobów i dalej – poprzez działania – do dostawców i klientów (rys. 2).

4. Implementacja modelu w środowisku informatycznym

Jako środowisko implementacji wybrano OROS Modeler, który stanowi część pakietu SAS ABM firmy SAS Institute i jest jednym z popularniejszych narzędzi typu *stand-alone* do modelowania ABC [9, s. 172-175]. Sposób postępowania przy implementacji modelu ABC jest podobny w środowisku każdego innego narzędzia typu *stand-alone*.

Ramy dla struktury modelu ABC tworzą trzy moduły:

- moduł „Zasoby”, zawierający koszty zasobów;
- moduł „Działania”, obliczający koszty działań;
- moduł „Obiekty kosztów”, obliczający koszty obiektów kosztów.

W każdym module definiuje się tzw. centra kosztów i konta kosztów, którym przypisuje się elementy kosztowe. Rysunek 3 pokazuje fragment struktury centrów i kont kosztów w module „Zasoby”. Pozostałe dwa moduły mają podobną postać.

Name	Cost
ZASOBY	1 546 722,28 zł
KOSZTY RODZAJOWE	1 546 722,28 zł
SAMOCHODY	319 770,55 zł
dostawcze	189 902,51 zł
osobowe	129 868,04 zł
PRACOWNICY	741 281,28 zł
PUNKTY SPRZEDAŻY	99 861,67 zł
BUDYNKI	234 117,51 zł
budynki razem	25 213,25 zł
magazyny	212 954,44 zł
biura	21 163,08 zł
księgowość i kadry	2 090,72 zł
biuro właścicieli	1 357,34 zł
kasa	514,56 zł
dział sprzedaży	6 786,71 zł
gabinet pielęgniarstwa	908,60 zł
szatnie i łazienki	8 147,81 zł
portiernia	1 357,34 zł
MASZYNY I URZĄDZENIA	16 940,53 zł
wózek widłowy	15 334,56 zł
pozostałe urządzenia	1 605,97 zł
MATERIAŁY	49 130,29 zł
sprzęt biurowy	1 009,25 zł
materiały biurowe	28 872,62 zł
środki czystości	19 248,42 zł
POZOSTAŁE KOSZTY	85 620,45 zł

Rys. 3. Fragment modułu „Zasoby”

Źródło: opracowanie własne.

The screenshot shows the 'Oros Modeler - [DZIAŁANIA [Period 1] [Named View -]]' window. It displays a tree structure of activities on the left and a list of cost objects on the right. The activities are categorized into 'DZIAŁANIA' (Activities), 'ZADANIA OGÓLNE' (General Tasks), and 'POZOSTAŁE ZADANIA' (Remaining Tasks). The cost objects are listed with their respective driver quantities.

Name	DriverName	Name	DriverQuantity
DZIAŁANIA		Next Vita	441,00
SPRZEDAŻ DETALICZNA		K. Rupnik	400,00
punkt 1 - Toruń	EVENLY ASSIGNED	Expol	349,00
punkt 2 - Toruń	EVENLY ASSIGNED	Malnex	311,00
punkt 3 - Wrocławek	EVENLY ASSIGNED	Rela	325,00
punkt 4 - Grudziądz	EVENLY ASSIGNED	B. J. Rydychowscy	265,00
punkt 5 - Gniezno	EVENLY ASSIGNED	Aramis	396,00
punkt 6 - Słupsk	EVENLY ASSIGNED	Skama	356,00
SPRZEDAŻ HURTOWA		Resler	346,00
przyjmowanie zamówień od klientów	Liczba faktur sprzedaży	Kaja	396,00
pakowanie okolicznościowe	Liczba przygotowanych paczek	Raczek	376,00
wydawanie towaru z magazynu	Liczba faktur sprzedaży	Milano	385,00
wystawianie faktur	Liczba faktur sprzedaży	Ewa	296,00
przyjmowanie zapłaty	Liczba faktur sprzedaży	D. Plaszczyńska	295,00
transport od klientów	Kilometry*ilość faktur sprzedaży	Nadwiłłanka	300,00
ZADPATRZENIE		Doran	196,00
wystawianie przelewów	Liczba faktur zakupu	Michał	25,00
transport od dostawców	Kilometry*ilość faktur zakupu	Ola Bis	195,00
przyjęcie towaru do magazynu	Liczba faktur zakupu	Mir hurt	186,00
magazynewanie	Liczba faktur zakupu	Grola	200,00
ZADANIA OGÓLNE		Deko	183,00
prowadzenie księgowości	EVENLY ASSIGNED	Candy Shops	163,00
pozostała administracja i zarządzanie	EVENLY ASSIGNED	Mago Plus	200,00
obsługa informacyjna	Liczba komputerów	Food Export	380,00
POZOSTAŁE ZADANIA		ABS	196,00
utrzymanie czystości	EVENLY ASSIGNED	OH-Kar	142,00

Rys. 4. Przykład przypisania kosztów działania do obiektów kosztów

Źródło: opracowanie własne.

The screenshot shows the 'Oros Modeler - [OBIEKTY KOSZTOWE [Period 1] [Named View -]]' window. It displays a table of cost objects with columns for Name, przychody (revenues), wartość zakupu (purchase value), marża I (margin I), Wsk. marży I (margin I probability), koszty obsługi (service costs), marża II (margin II), and Wsk. marży II (margin II probability). The total revenue is 1,546,722.

Name	przychody	wartość zakupu	marża I	Wsk. marży I	koszty obsługi	marża II	Wsk. marży II
OBIEKTY KOSZTOWE	538 378	249 432	288 946	53,7%	168 258	120 688	22,4%
KLIENCI SPRZEDAŻ DETALICZNA	53 279	26 194	27 085	50,8%	30 291	3 206	6,0%
punkt 1 - Toruń	108 135	49 491	58 644	54,2%	18 917	39 727	36,7%
punkt 3 - Wrocławek	125 108	53 518	71 590	57,2%	36 600	34 990	28,0%
punkt 4 - Grudziądz	119 989	55 540	64 249	53,6%	34 820	29 429	24,5%
punkt 5 - Gniezno	51 736	24 165	27 573	53,3%	15 022	12 561	24,3%
punkt 6 - Słupsk	90 229	40 424	39 805	49,6%	32 608	7 197	9,0%
KLIENCI - SPRZEDAŻ HURTOWA	14 462 717	12 483 270	1 979 447	13,7%	1 073 844	905 603	6,3%
Next Vita	601 527	499 267	102 260	17,0%	30 965	71 305	11,9%
K. Rupnik	574 092	476 496	97 596	17,0%	18 692	78 904	13,7%
Expol	551 009	468 357	82 652	15,0%	23 963	56 689	10,7%
Malnex	555 675	472 324	83 351	15,0%	26 604	56 747	10,2%
Rela	377 446	313 280	64 166	17,0%	22 017	42 149	11,2%
B. J. Rydychowscy	318 684	270 882	47 802	15,0%	18 476	29 326	9,2%
Aramis	311 351	258 421	52 930	17,0%	22 505	30 425	9,8%
Skama	289 033	251 459	37 574	13,0%	16 412	21 162	7,3%
Resler	279 794	237 825	41 969	15,0%	17 544	24 425	8,7%
Kaja	275 289	233 995	41 294	15,0%	19 465	21 829	7,9%
Raczek	243 020	206 567	36 453	15,0%	16 265	20 098	8,3%
Milano	226 363	194 672	31 691	14,0%	23 545	8 146	3,6%
Ewa	204 357	173 704	30 653	15,0%	13 953	16 700	8,2%
D. Plaszczyńska	205 995	175 096	30 899	15,0%	10 984	20 315	9,9%
Nadwiłłanka	198 833	169 078	29 755	15,0%	12 306	17 449	8,8%
Doran	192 768	163 853	28 915	15,0%	6 956	21 959	11,4%
Michał	181 196	157 641	23 555	13,0%	11 828	11 727	6,5%
Ola Bis	183 306	155 810	27 496	15,0%	13 534	13 962	7,6%
Mir hurt	165 679	142 484	23 195	14,0%	12 045	11 150	6,7%
Grola	166 565	141 580	24 985	15,0%	6 599	18 426	11,1%
Deko	173 854	152 824	20 840	12,0%	17 623	3 217	1,9%
Candy Shops	151 874	132 131	19 743	13,0%	16 290	3 463	2,3%
Mago Plus	146 712	124 705	22 007	15,0%	9 876	12 431	8,5%
Food Export	196 651	168 120	27 531	14,0%	28 106	575	0,3%
ABS	195 848	115 470	20 378	10,0%	7 074	13 304	9,8%
OH-Kar	137 296	109 474	27 822	20,3%	8 390	19 432	14,2%
Jar - Pol	128 875	110 832	18 043	14,0%	5 718	12 325	9,6%
Drogan 2	124 409	105 747	18 662	15,0%	7 185	11 477	9,2%
Stowianka	139 276	118 384	20 892	15,0%	9 747	11 145	8,0%
Kapisy	112 576	96 815	15 761	14,0%	7 003	8 758	7,8%
Dropod	106 357	93 594	12 763	12,0%	5 959	6 804	6,4%

Rys. 5. Widok w OROS Modeler ukazujący marżę I i II stopnia

Źródło: opracowanie własne.

W następnym kroku utworzono tzw. ścieżki przypisań kosztów. Ukazują one przepływ kosztów pomiędzy elementami modelu. Każdej ścieżce (połączeniu) należało następnie przydzielić stosowny czynnik podziału kosztów (rys. 4).

W ostatnim kroku budowy modelu należało zaprojektować odpowiedni „widok” w module „Obiekty kosztów”, który ukazuje zysk i marże procentowe dla wyróżnionych obiektów kosztów. W tym celu zdefiniowano następujące kolumny:

- wartość zakupu,
- przychody,
- marża I stopnia (przychody–wartość zakupu),
- wskaźnik marży I stopnia (marża I stopnia/przychody * 100%),
- marża II stopnia (marża I stopnia – zakupu – koszty obsługi),
- wskaźnik marży II stopnia (marża II stopnia/przychody *100%).

Następnie wprowadzono do systemu dane o:

- kosztach rodzajowych,
- wartościach czynników podziału kosztów zasobów i działań,
- wartości przychodów i wartości zakupu towarów.

Szczególnie dużego nakładu pracy wymagało ustalenie wartości czynników podziału kosztów¹. Po wykonaniu obliczeń otrzymano informacje o wartości marży I i II stopnia (rys. 5).

5. Wyniki analizy

5.1. Analiza rentowności klientów

W badanym okresie (rok 2004) przedsiębiorstwo wypracowało marżę I stopnia (tzw. marżę handlową) w wysokości blisko 2 230 tys. zł, co odpowiada wskaźnikowi 15,1% (tab. 1). Marża ta stanowi różnicę między wartością sprzedaży i wartością zakupu. Nie uwzględnia ona żadnych kosztów obsługi działania przedsiębiorstwa i jest możliwa do obliczenia bez metody ABC, na podstawie danych z systemu obrotu towarowego. Wskaźnik rentowności na tym poziomie kształtował się zdecydowanie inaczej w przypadku sprzedaży detalicznej (aż 53,7%) i hurtowej (tylko 15,1%). Uwzględnienie kosztów obsługi klientów w wysokości blisko 1250 tys. zł (które obejmowały także koszty współpracy z dostawcami – zob. rys. 2) zniwelowało w pewnym stopniu te dysproporcje. Całkowita rentowność na poziomie marży II stopnia wyniosła 6,8%, podczas gdy sprzedaż w punktach sprzedaży detalicznej wyniosła aż 22,4% wobec 6,3% w przypadku sprzedaży odbiorców hurtowym.

Jak wykazały obliczenia wśród punktów sprzedaży detalicznej, tylko jeden z nich (nowo otwarty) charakteryzuje ujemny wskaźnik (–6%). Także jeden punkt

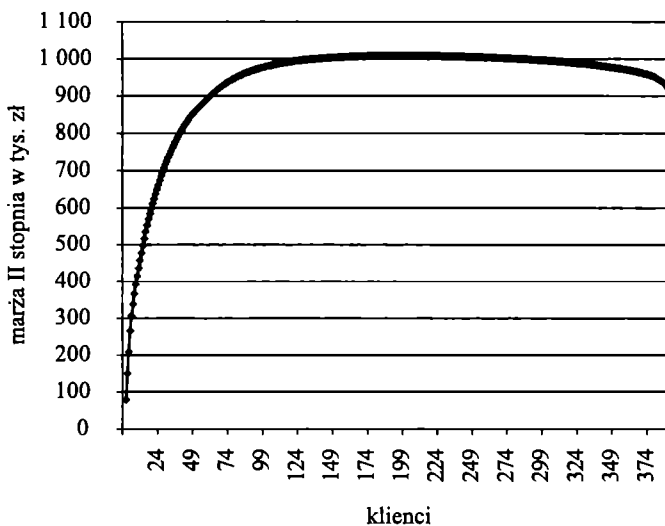
¹ Na przykład wartości zakupu towarów, które sprzedano poszczególnym klientom, trzeba było spisać z faktur. Wprowadzono je do arkusza MS-Excel i tam dokonano odpowiednich podsumowań.

wykazuje zdecydowanie wyższy wskaźnik marży niż inne (36% wobec 22%-28% w pozostałych 4 punktach).

Tabela 1. Rentowność współpracy z klientami

Wyszczególnienie	Hurt	Detal	Razem
Przychody netto sprzedaży	14 462 717	538 378	15 001 095
Wartość netto zakupu	12 483 270	249 432	12 732 702
Marża I stopnia	1 979 447	288 946	2 268 393
Marża I stopnia (%)	13,7%	53,7%	15,1%
Koszty obsługi klienta	1 073 844	168 258	1 242 102
Marża II stopnia	905 603	120 688	1 026 291
Marża II stopnia (%)	6,3%	22,4%	6,8%

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 6. Skumulowana marża II stopnia – klienci hurtowi

Źródło: opracowanie własne.

Niezmiernie ciekawych wyników dostarczyła analiza marży w grupie 392 klientów hurtowych (rys. 6). Około 20 z nich (5%) wypracowało łącznie marżę w wysokości blisko 500 tys. zł. Kolejnych 100 klientów (25% wszystkich klientów hurtowych) dodało kolejne 500 tys. zł. Okazało się też, że uwzględnienie kosztów obsługi prowadzi do wniosku, że blisko 2/3 odbiorców hurtowych (249) nie przynosi żadnego zysku, a współpraca z co ósmym z nich (12,5%) przynosi straty. W efekcie łączna marża II stopnia, którą wygenerowało pierwszych 120 klientów, została obniżona z poziomu ponad 1 073 tys. do poziomu niewiele ponad 900 tys. zł.

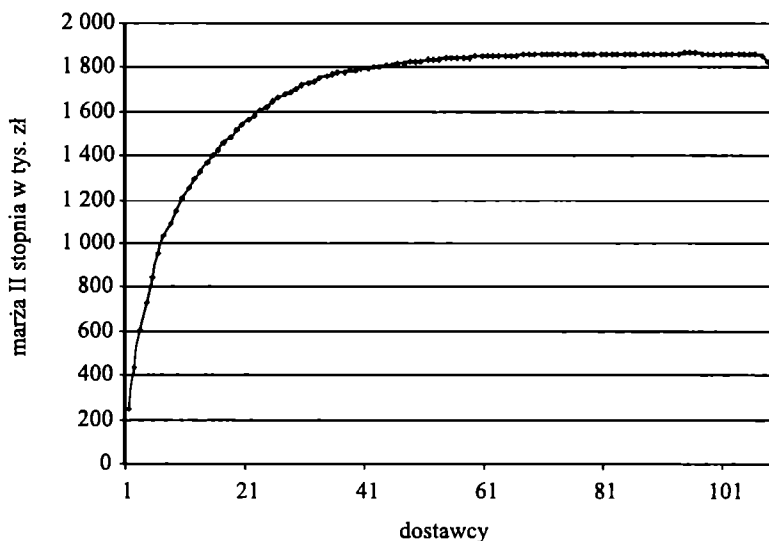
5.2. Analiza rentowności dostawców

Podobną analizę można przeprowadzić w odniesieniu do dostawców. Dla każdego dostawcy należy obliczyć przychód ze sprzedaży wszystkich towarów u niego zakupionych (pochodzących od niego) oraz ich wartość zakupu. Różnica tych wartości stanowi marżę I stopnia. Po odjęciu kosztów współpracy z dostawcami otrzymujemy marżę II stopnia. Marża ta nie uwzględnia kosztów obsługi klientów i dlatego jest wyższa niż przedstawiona w poprzednim podpunkcie marża II stopnia służąca do oceny rentowności klientów (por. tab. 1 i tab. 2).

Tabela 2. Rentowność współpracy a dostawcami

Wyszczególnienie	Razem
Przychody netto sprzedaży	15 001 095
Wartość netto zakupu	12 732 702
Marża I stopnia	2 268 393
Marża I stopnia (%)	15,1%
Koszty współpracy z dostawcami	473 831
Marża II stopnia	1 794 552
Marża II stopnia (%)	12%

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 7. Skumulowana marża II stopnia – dostawcy

Źródło: opracowanie własne.

Szczegółowa analiza według ABC (uwzględniająca koszty współpracy) wykazała, że opłacalność zakupu towarów w różnych źródłach jest bardzo zróżnicowana.

wana. Wykres przedstawiający skumulowaną marżę II stopnia wygenerowaną przez dostawców (rys. 7) wskazuje, że zaledwie 6 najlepszych dostawców (na 109) wypracowało aż 950 tys. zł, czyli ponad połowę całkowitej marży. Kolejnych 35 dostawców dodało do tej kwoty blisko 850 tys. zł, co dało łącznie 1 800 tys. zł, a 54 następujących jedynie niecałe 62 tys. zł. Współpraca z ostatnimi 14 dostawcami (prawie 13% wszystkich dostawców) przyniosła straty w wysokości ponad 80 tys. zł.

Należy pamiętać, że w przypadku dostawców marża II stopnia nie obejmuje ani kosztów obsługi klientów, ani pozostałych kosztów działań pomocniczych (rys. 2), zatem rzeczywiste straty są jeszcze większe niż przedstawione powyżej.

6. Wnioski

Jedną z ważnych części systemu informacyjnego przedsiębiorstwa jest podsystem rachunku kosztów, który tworzy informacje stanowiące podstawę do oceny rentowności i podejmowania ważnych decyzji o portfelu produktów i współpracy z klientami. Modelując system informacyjny, należy przykładać dużą wagę do wyboru metody kalkulacji kosztów, która przesądza o prawdziwości informacji kosztowej. Ani zaawansowane technologie, ani prawidłowo zaprojektowane przepływy informacyjne i integracja podsystemów nie wystarczą, aby zapewnić wiarygodną informację dającą odpowiedź na pytania takie, jak: które produkty są opłacalne, którzy klienci przynoszą zyski, a którzy generują straty.

W przedsiębiorstwach handlowych zalecaną metodą kalkulacji kosztów obsługi klienta jest rachunek kosztów działań. Korzyści z jego zastosowania mogą odnieść nie tylko duże przedsiębiorstwa z rozbudowaną siecią dystrybucji, ale też jednostki małe, co potwierdza przykład opisany w artykule.

Realizacja opisanego projektu oraz wcześniejsze doświadczenia autora pozwalają stwierdzić, że ewidencja kosztów w małych i średnich przedsiębiorstwach jest mało przydatna z punktu widzenia potrzeb zarządzania. Informacja kosztowa jest często w dużym stopniu zniekształcona, co prowadzi do błędnej oceny rentowności. W takich przypadkach warto zastosować rachunek kosztów działań, którego model można łatwiej opracować dla MŚP handlowych niż dla dużego przedsiębiorstwa produkcyjnego, a procedura jego implementacji może zostać wykonana stosunkowo szybko. Zdaniem autora, wdrażając ABC, warto skorzystać ze specjalistycznego oprogramowania, ponieważ nawet w małych jednostkach w modelu ABC może występować sporo elementów i powiązań, których obsłużenie w arkuszu kalkulacyjnym może okazać się trudne.

Literatura

- [1] Cokins G., *Activity-Based Cost Management. Making It Work*, McGraw Hill, 1996.
- [2] Cokins G., *Activity-Based Cost Management. An Executive's Guide*, John Wiley & Sons, Inc., New York 2001.

-
- [3] Cooper R., Kaplan R.S., *Measure Costs Right: Make the Right Decisions*, „Harvard Business Review”, September-October, 1988.
- [4] Januszewski A., *Komputerowo wspomagany model rachunku kosztów działań dla firmy garmazeryjnej*, Acta Universitatis Lodziensis, Folia Oeconomica 183, Łódź, 2004.
- [5] Januszewski A., *Zastosowanie oprogramowania OROS Modeler do modelowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie przetwórstwa mięsnego*, [w:] *Nowoczesne technologie informacyjne w zarządzaniu*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu nr 986, Wrocław 2003.
- [6] Januszewski A., Kujawski J., *Using SAS ABM Package for ABC Modelling – a Case Study*, [w:] *Proceedings of the 2005 International Conference on E-Business, Enterprise Information Systems, E-Government, and Outsourcing, EEE'05*, H.R. Arabia (red.), CSREA Press, Las Vegas, Nevada, USA, June 20-23, 2005.
- [7] Kaplan R.S., *One Cost System Isn't Enough*, „Harvard Business Review”, January-February, 1988.
- [8] Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000.
- [9] Miller J.A., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- [10] Zieliński T., *Wieloryby w dystrybucji – wykorzystanie systemów ABC/M*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005, nr 11.

ACTIVITY BASED COSTING IN A TRADE COMPANY – CASE STUDY

Summary

This paper presents a model of activity-based Costing developed for a medium-sized wholesale and retail enterprise. The model has been applied in the environment of a stand-alone ABC modelling software. The implementation project aimed at developing a system of measuring profitability for numerous clients and suppliers of the company. In order to do this, above 30 kinds of resources categorized in 6 groups, 5 sorts of processes, 22 types of activities, as well as near 400 clients and over 100 suppliers have been identified within the model. Over 9500 relations between the elements of the model have been defined. The paper describes subsequent steps of implementing the model into IT environment, i.e. defining resources, activities and cost objects, cost flows mapping, data inputting, calculating relevant outcome figures and analysis of final results.