

Model 12 poziomów dojrzałości w kalkulacji kosztów

Tomasz M. Zieliński Prezes Zarządu ABC Akademia Sp. z o.o.,

Pytania: czytelnicy.controlling@infor.pl

W tej części cyklu opisujemy pierwsze cztery poziomy z modelu 12 poziomów dojrzałości w kalkulacji kosztów¹. Model ten został opublikowany przez Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accountants, IFAC).

Poziomy od 1 do 4, to poziomy, w których kalkulacja odbywa się na bazie danych historycznych, a rezultatem kalkulacji jest zagregowana informacja o kosztach na poziomie grup produktowych lub grup usług. Oznacza, to że przedsiębiorstwa realizujące kalkulacje z poziomów od 1 do 4 nie wyceniają kosztów poszczególnych produktów (indeksów) lub kosztów konkretnych usług.

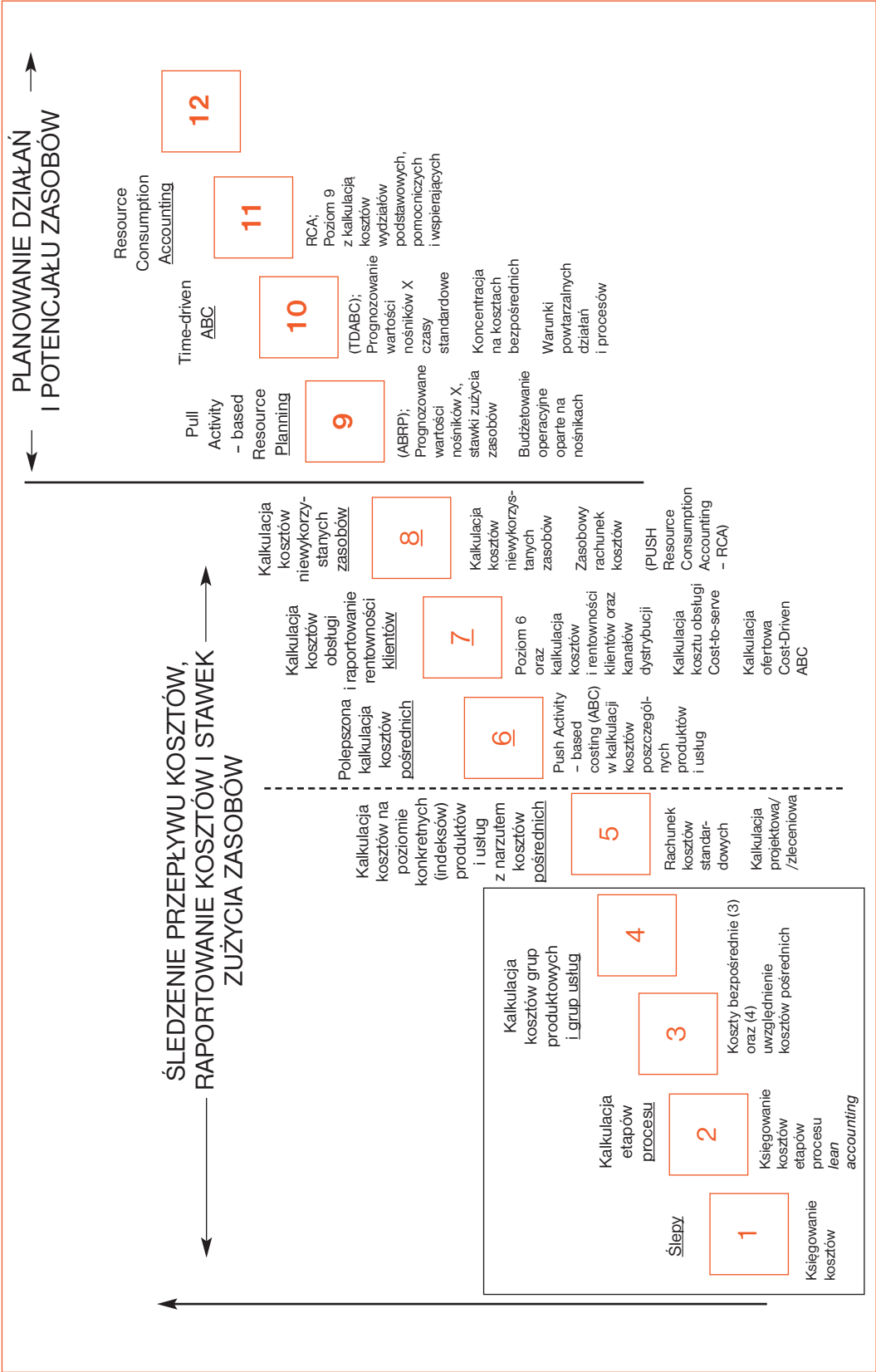
Poziom 1: Ślepy

Poziom 1 to tylko rachunkowość finansowa oraz sprawozdawczość (raportowanie) w swoim najbardziej podstawowym zakresie. Na tym poziomie przedsiębiorstwo gromadzi informacje o kosztach w księdze głównej, a dane pochodzą z dwóch podstawowych systemów: płacowego i zakupowego. Głównymi raportami finansowymi są obowiązkowe sprawozdania finansowe takie jak: bilans oraz rachunek zysków i strat. Miejsce powstawania kosztów zwykle jest tylko kilka i reprezentują bardzo zagregowany poziom np. produkcja, logistyka, sprzedaż, marketing i zarząd.

Przedsiębiorstwa znajdujące się na poziomie 1 nie wykonują żadnych kalkulacji i rozliczeń kosztów, a wyłącznie księgują dokumenty kosztowe.

¹ Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), PAIB Information Paper: Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model, July 2009.

Schemat 1. Model 12 poziomów dojrzałości w kalkulacji kosztów



Źródło: opracowanie na podstawie: Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), PAIB Information Paper: Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model, July 2009

Oznacza to, że nie są znane koszty konkretnych produktów, usług ani klientów przedsiębiorstwa. Brakuje również informacji o krańcowych (marginalnych) zmianach w wysokości kosztów różnych zasobów², jakie wywoływane są wahaniami w popycie na konkretne produkty i usługi firmy.

Schemat 2 przedstawia strukturę ścieżek przepływu kosztów dla poziomu 1 „Ślepy”.

Poziom 2 – Kalkulacja etapów procesu

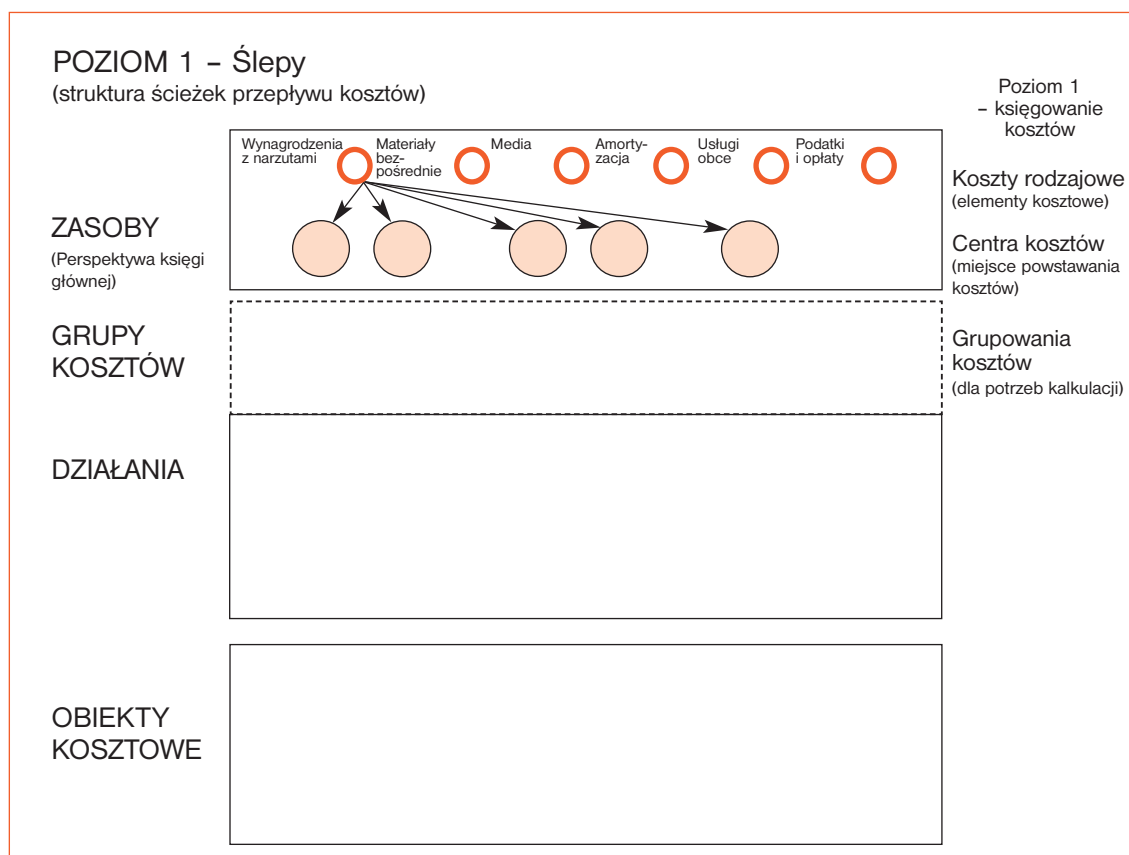
Poziom 2 polega na sumowaniu kosztów działań operacyjnych (bezpośrednich) w ujęciu sekwencji czasu, czyli jak po kolei przebiegają etapy procesów produkcyjnych i usługowych firmy. Ta technika kalkulacji czasem nazywana jest jako „lean accounting” i wykorzystywana jest jako wsparcie dla usprawniania procesów metodą mapowania strumienia wartości (value stream mapping). Stru-

mień wartości obejmuje wszystkie te etapy procesu podstawowego, które generują wartość dodaną w ramach procesu dostarczania produktów i usług do klientów (np. przygotowywanie surowców, wycinanie, malowanie, szlifowanie, montowanie, magazynowanie, transportowanie, fakturowanie).

Zazwyczaj etapy strumienia wartości oznaczane są atrybutami wartości (value-added lub non value-added) albo atrybutami ważności (bardzo ważne, średnio ważne i nieważne). Informacja ta pozwala na koncentrację na miejscach, gdzie istnieje możliwość usprawnienia procesu.

Jeżeli kalkulowane są koszty strumienia wartości dla produktów i usług to zakładane jest, że koszty są takie same dla wszystkich jednostek kalkulacji (dostępny jest tylko jeden, taki sam, uśredniony koszt produktu i usługi). W poziomie 2 pomijane są koszty procesów pomocniczych, wy-

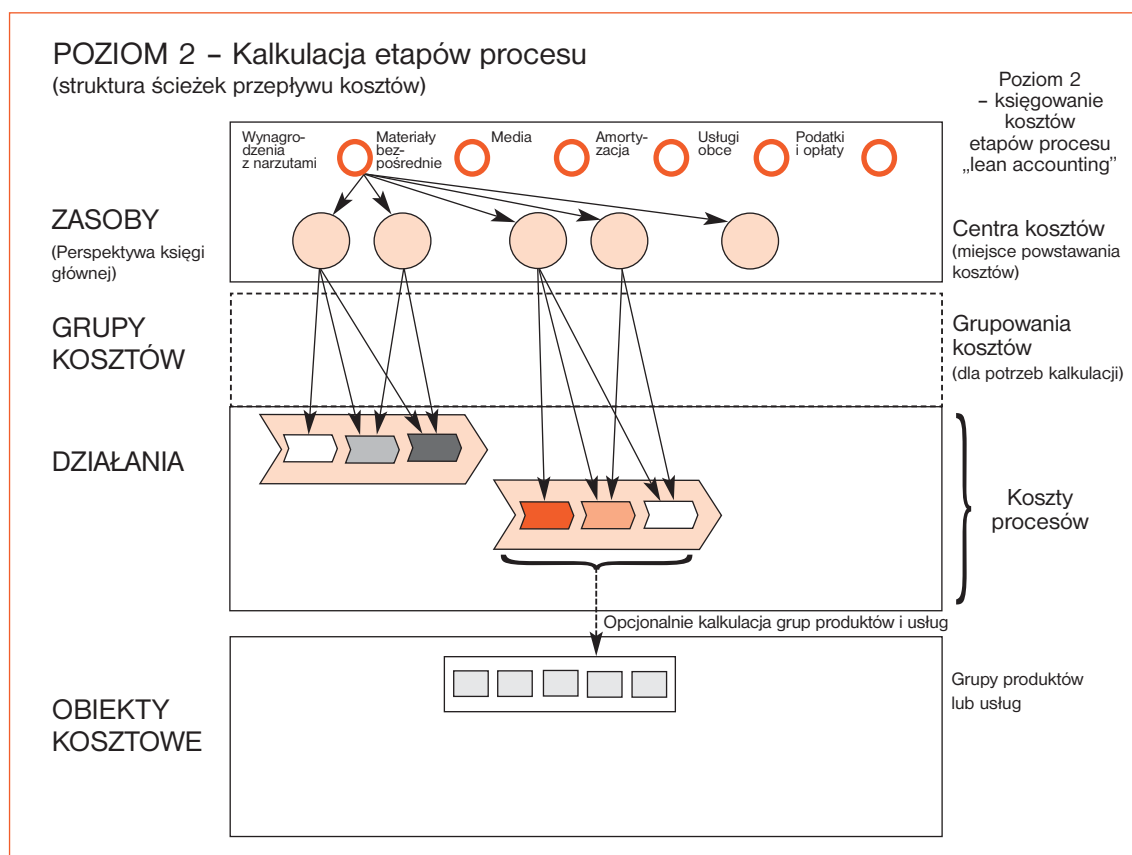
Schemat 2. Poziom 1 – ścieżki przepływu kosztów



Źródło: opracowanie na podstawie: Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), PAIB Information Paper: Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model, July 2009.

² Zasoby to konkretnie nazwane składniki ekonomiczne wykorzystywane i zużywane w trakcie realizacji procesów biznesowych firmy (np. typy materiałów, pracowników, maszyn, samochodów, mediów, systemów informatycznych, powierzchni).

Schemat 3. Poziom 2 – ścieżki przepływu kosztów



Źródło: opracowanie na podstawie: Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), PAIB Information Paper: Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model, July 2009.

działowych i administracyjnych (pośrednich) firmy a uwzględnione są wyłącznie koszty działań operacyjnych (bezpośrednich). Poziom 2 nie dostarcza również informacji o krańcowych (marginalnych) zmianach w wysokości kosztów różnych zasobów, jakie wywoływane są wahaniami w popycie na konkretne produkty i usługi firmy.

Schemat 3 przedstawia strukturę ścieżek przepływu kosztów dla poziomu 2 „Kalkulacja etapów procesu”.

Poziom 3 – Częściowa kalkulacja kosztów na poziomie grup produktów i usług (bez kosztów pośrednich)

(Uwzględnione tylko koszty bezpośrednie, bez kosztów pośrednich)

Poziom 3 rozpoczyna kalkulowanie kosztów na poziomie różnych grup produktów i usług (np. grupy produktowe lub standardowe linie usług). Kal-

kulacja nie jest wykonywana do poziomu konkretnych indeksów produktowych i usług. Kalkulacja ograniczona jest wyłącznie do kosztów bezpośrednio produkcyjnych, usługowych, które mogą być wprost przypisane do grup produktowych i usługowych, jak np. koszty materiałów bezpośrednich, koszty robocizny bezpośredniej. W poziomie 3 następuje agregacja kosztów bezpośrednich na poziomie grup produktowych i usługowych, a w ramach tych grup koszty są uśredniane.

W poziomie 3 nie są uwzględnione koszty pośrednie produktów i usług jak np. koszty wydziałowe, logistyki, sprzedaży, marketingu, księgowości i zarządu. Kategorie kosztów związane z klientami i kanałami dystrybucji nie są uwzględniane aż do poziomu 7.

Dla przedsiębiorstw usługowych, jak np. banków, firm telekomunikacyjnych, firm logistycznych, szpitali, uczelni, gdzie ich produkty nie mają charakteru materialnego (np. kredyt samochodowy, konsul-

tacja okulistyczna, przesyłka kurierska) termin „produkt” można zastąpić terminem „standardowa linia usług”, a znaczenie będzie takie samo. Koszty niestandardowych usług kalkulowane są metodą „cost-to-serve” (koszty obsługi) i przypisywane bezpośrednio do kosztów klienta lub segmentu klientów.

Schemat 4 przedstawia strukturę ścieżek przepływu kosztów dla poziomu 3 „Częściowa kalkulacja kosztów na poziomie grup produktów i usług (bez kosztów pośrednich)”.

Poziom 4 – Kalkulacja kosztów na poziomie grup produktów i usług z uwzględnieniem kosztów pośrednich

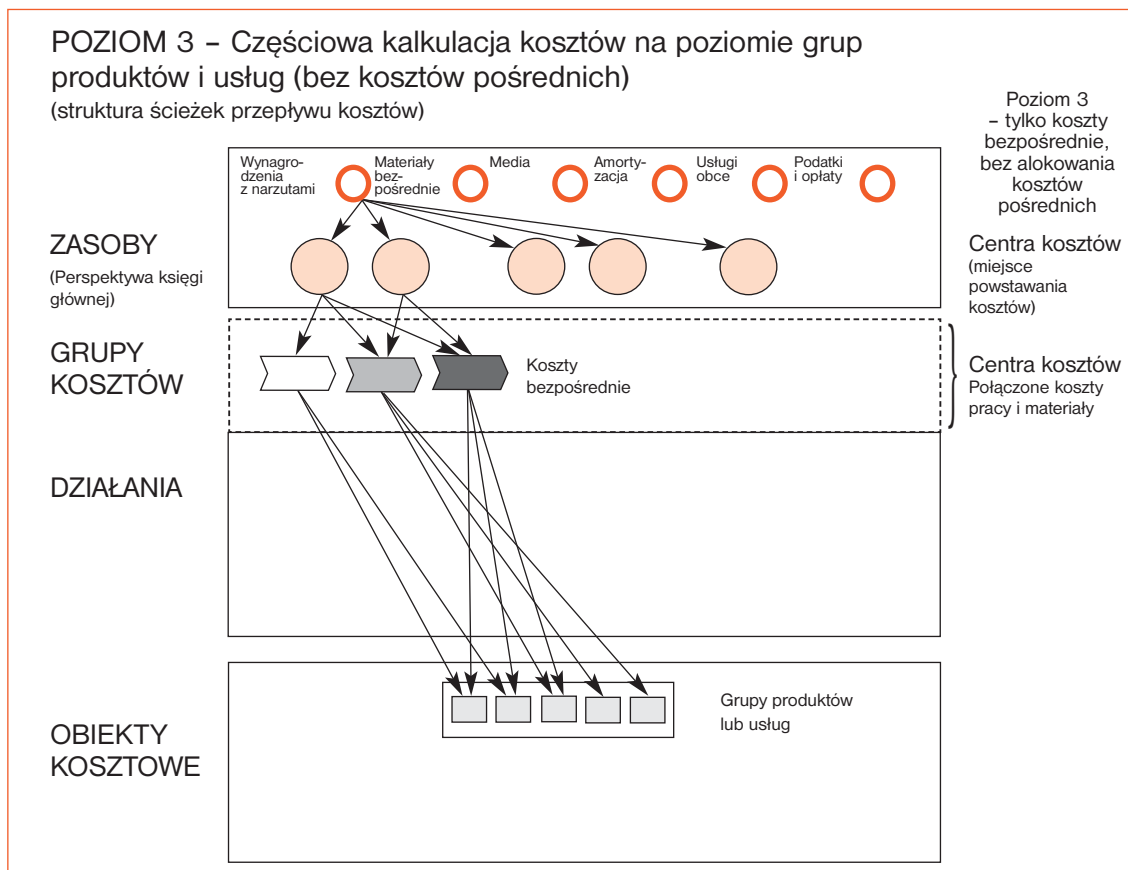
(Uwzględnione koszty bezpośrednie plus jedna lub kilka alokowanych puli kosztów pośrednich)

Poziom 4 to dalej kalkulacja na poziomie grup produktów i usług, ale jest to pierwszy z poziomów dojrzałości, gdzie alokowane są koszty po-

średnie i ogólne do obiektów kosztowych. Koszty całkowite działów pomocniczych są przypisywane i dodawane do kosztów działów operacyjnych (z poziomu 3) z wykorzystaniem jednego nośnika (klucza podziału) kosztu (np. koszty dzielone są proporcjonalnie do liczby wytworzonych produktów lub usług przez działy operacyjne (bezpośrednie)). Tak rozliczone koszty pośrednie dodawane są do kosztów materiałów bezpośrednich i robocizny bezpośredniej wcześniej przypisanych do grup produktowych i usługowych.

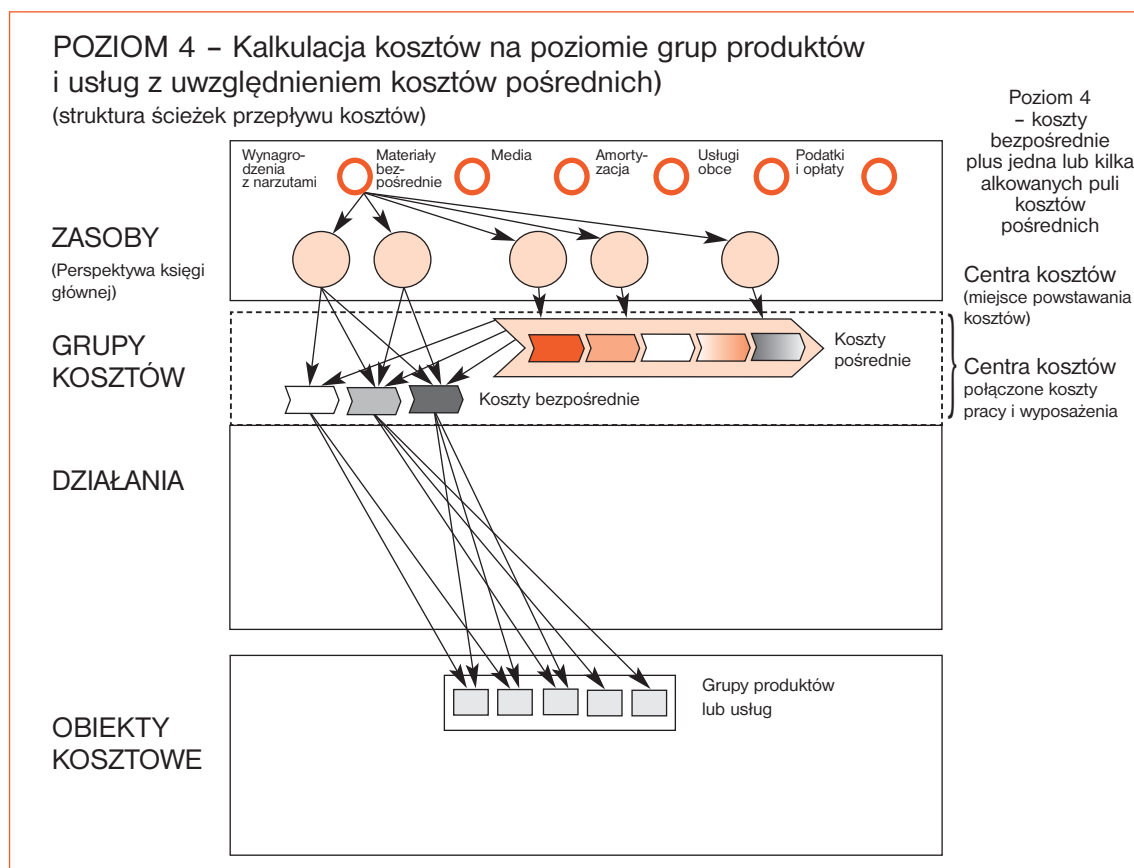
Definicje zmienności kosztów w poziomie 3 i 4 są bardzo uproszczone i ograniczone do finalnych obiektów kosztowych (np. koszty zmienne od ogólnej wielkości produkcji lub ilości usług, a reszta to koszty stałe). Oznacza to, że ograniczona jest również informacja o krańcowych (marginalnych) zmianach w wysokości kosztów różnych zasobów, jakie wywoływane są wahaniami w popycie na konkretne produkty i usługi firmy.

Schemat 4. Poziom 3 - ścieżki przepływu kosztów



Źródło: opracowanie na podstawie: Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), PAIB Information Paper: Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model, July 2009.

Schemat 5. Poziom 4 – ścieżki przepływu kosztów



Źródło: opracowanie na podstawie: Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), PAIB Information Paper: Evaluating the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model, July 2009.

Niewielka poprawa wyników kalkulacji może wynikać z zastosowania kilkustopniowych rozliczeń kosztów pośrednich, gdzie jeden lub kilka działów pomocniczych otrzymuje koszty pośrednie z „wyższych” departamentów (np. dział szkoleń rozliczony do działu administracji a dział administracji do działu operacyjnego (bezpośredniego)). Jednak koszty każdego z działów pomocniczych rozliczane są tylko jednym nośnikiem kosztu (kluczem podziału). Dopiero w poziomie 6b pojawia się wiele nośników kosztów działań do rozliczania kosztów działów pomocniczych na inne działy.

Schemat 5 przedstawia strukturę ścieżek przepływu kosztów dla poziomu 4 „Kalkulacja kosztów na poziomie grup produktów i usług z uwzględnieniem kosztów pośrednich”.

Przypomnieć należy, że każdy z 12 poziomów dojrzałości w kalkulacji kosztów oceniany jest

z perspektywy dwóch kryteriów: (1) prawidłowa kalkulacja kosztów oraz (2) Jakość informacji o kosztach krańcowych (marginalnych).

Przedstawione w niniejszej części cyklu poziomy od 1 do 4 tylko w niewielkim stopniu spełniają wyżej wymienione kryteria. Oznacza to, że przedsiębiorstwa, które aktualnie znajdują się na tym poziomie muszą poważnie zastanowić się nad zmianą swojego rachunku kosztów, aby w przyszłości zapewniać menedżerom bardziej dokładną informację do podejmowania decyzji. ■

OD REDAKCJI

W kolejnych częściach cyklu artykułów prezentowane będą wyższe poziomy dojrzałości w kalkulacji kosztów jak: rachunek kosztów standardowych, rachunek kosztów działań (Activity Based Costing) oraz metodyka Resource Consumption Accounting.