

CZĘŚĆ III. PRZYCZYNY BŁĘDÓW

W poprzednich częściach prezentowane były przykłady pokazujące różne sytuacje, w których wykorzystywany jest tradycyjny rachunek kosztów. Wszystkie te przykłady wskazały duże ułomności, które uzasadniają twierdzenie, że takie podejście do kosztów jest niewłaściwe, wręcz szkodliwe. Wyjaśnienie przyczyn tych błędnych podpowiedzi tradycyjnego rachunku kosztów leży w kilku obszarach. Oto one:

1. Błędne założenie, że wszystkie koszty należy doliczać do produktu;
2. Tradycyjny rachunek kosztów nie uwzględnia w swojej metodologii wąskich gardeł (ograniczeń);
3. Błędne postrzeganie wartości produktu;
4. Przekonanie, że lokalne optymalizacje przyczyniają się do optymalizacji ogólnej (całej firmy);

Ad 1. Błędne założenie, że wszystkie koszty należy doliczać do produktu.

Alokacja kosztów do produktu (kosztów nie będących kosztami proporcjonalnymi, całkowicie zmiennymi) odbywa się za pomocą kluczy rozliczeniowych (cost driver). Koszty, które nie są kosztami proporcjonalnymi (całkowicie zmiennymi) nie zmieniają się wraz z każdą, nawet najmniejszą zmianą skali produkcji czy sprzedaży. Oznacza to, że wzrost skali produkcji czy sprzedaży zwykle nie pociąga za sobą wzrostu tych kosztów. Również spadek skali produkcji czy sprzedaży nie spowoduje automatycznego spadku tych kosztów. Fluktuacje skali sprzedaży, pociągającej fluktuacje w produkcji, powodują, że praktycznie w każdym miesiącu (najczęściej spotykany okres rozliczeniowy) wyliczony w ten sposób koszt jednostkowy będzie różny. Porównanie tak wyliczonego kosztu z kosztem standardowym danego produktu powinno ujawnić nam różnicę między tym rzeczywistym a tym planowanym. Mimo, że nieodłącznym elementem rachunku kosztu standardowego jest ujawnianie takich odchyleń i zarządzanie nimi, to w praktyce okazuje się, że jest to zajęcie niezmiernie trudne i pracochłonne oraz nie umożliwiające precyzyjnej identyfikacji tych odchyleń (na poziomie każdej pozycji kosztowej) dla każdego produktu z osobna. Bo jak to zrobić w firmie, która w ofercie swojej ma 500 czy 2 000 produktów? Zakładając nawet, że

jest to robione jakimś tytanicznym nakładem pracy, to jaką pewność poprawności takiego rozliczenia mają managerowie? Nie mają. Jak sobie radzą z tym np. managerowie sprzedaży? Nie radzą sobie. Często spotykam sytuacje gdzie właśnie managerowie włącznie z prezesami mają olbrzymie problemy z pozyskaniem jednoznacznych informacji o kosztach produktu. W konsekwencji podejmują decyzje „w ciemno”. Te problemy spowodowane są przez fakt alokacji kosztów do produktu. Niezależnie od zastosowanej metody, kluczy rozliczeniowych i wielkiego nakładu pracy działów kontrolingu te problemy będą istnieć tak długo jak długo prowadzona będzie alokacja kosztów do produktu. Złem całej tej sytuacji nie jest metoda, klucz rozliczeniowy ale sam fakt alokacji tych kosztów. To właśnie alokacja kosztów powoduje, że managerowie nie otrzymują właściwych informacji a tym samym nie mogą podejmować właściwych decyzji.

Ad 2. Tradycyjny rachunek kosztów nie uwzględnia w swojej metodologii wąskich gardeł (ograniczeń).

W Części II rozważaliśmy przypadek decyzji w zakresie wyboru produktu przy wykorzystanych mocach produkcyjnych gniazda 2 (Tabela 8 i Tabela 9). Rachunek kosztu wskazał nam produkt A jako produkt lepszy i wyprodukowaliśmy go w maksymalnych ilościach. Wynik firmy był ujemny. Intuicja podpowiedziała nam aby spróbować odwrotnie. Wyprodukowaliśmy wyrób B w maksymalnych ilościach. Wynik był dodatni. Dlaczego? Powód jest właśnie taki, że nie zostało uwzględnione w rachunku kosztów wąskie gardło (ograniczenie). Wąskie gardło to miejsce (w naszym przypadku gniazdo produkcyjne), którego moce są w pełni wykorzystane, kiedy nie mamy już ani minuty czasu wolnego (produkcyjnego) na tym gnieździe. Wydawać się może, że w takiej sytuacji już nic nie da się zrobić, że nie mamy możliwości „wyciśnięcia” większych profitów dla firmy. Tak jest jeśli słuchamy tradycyjnego rachunku kosztów i postępujemy zgodnie z jego zgubną podpowiedzią. Taka sytuacja jest w wielu firmach i we wszystkich, które znam. Tradycyjny rachunek kosztów nie interesuje się czasem, jaki jest absorbowany na wąskim gardle (ograniczeniu) przez poszczególne produkty na ich wytworzenie. A przecież ten czas (czas dostępu do wąskiego gardła) jest ograniczony. Każdy produkt zajmuje jakiś czas i każdy produkt generuje jakąś marżę. W związku z tym, aby podjąć właściwą decyzję musimy mieć informację o produktach i ich marży na jednostkę czasu pracy wąskiego gardła. Każdy

produkt będzie generował różną marżę na np. godzinę pracy wąskiego gardła. Lepszy jest ten produkt, który generuje wyższą marżę na godzinę. W interesie firmy jest produkowanie wyrobów o najwyższej marży na godzinę. Oczywiście marża, o której tutaj mowa to nie taka sama marża, o której traktuje Część II Tabele 12.1., 12.2., 12.3. Ale o szczegółach w dalszych częściach opracowania. Reasumując, należy stwierdzić, że jeśli mamy do czynienia z produkcją na wąskim gardle, to tradycyjny rachunek kosztów nie podpowie nam jakie produkty produkować. To co podpowiada, to błędne podpowiedzi, które mogą skutkować odwrotnie w stosunku do zamierzonych celów. Możemy spotkać się wtedy z sytuacją, że będziemy produkować i sprzedawać jakiegoś produktu (lepszego) sporo więcej a wyniki firmy będą coraz gorsze. Tak jest w naszych przykładach.

Ad 3. Błędne postrzeganie wartości produktu.

Aby dobrze wyjaśnić ten problem, należałoby najpierw wyjaśnić co to jest wartość produktu. Nie chcąc wkraczać w obszary zbyt odległe od tematu tych artykułów, warto jedynie stwierdzić, że wartość produktu to komplet wszystkiego, co wiąże się z produktem w sposób bezpośredni jak i pośredni. Ogólnie rzecz biorąc, można powiedzieć, że są to: fizyczne cechy użytkowe, które nabywca może w sposób jednoznaczny ocenić (trwałość, estetyka, niezawodność, przydatność, forma, kolorystyka), korzyści wynikające z marki nabywanego produktu (przekonanie nabywcy o osiągnięciu prestiżu poprzez taki zakup), korzyści (zyski) wynikające z użytkowania nabywanego produktu, warunki zakupu, obsługa posprzedażowa, możliwość korzystania z wiedzy dostawcy (producenta) w zakresie obsługi czy stosowania produktu, cena produktu a tak naprawdę stosunek ceny do ocenianej przez nabywcę wartości tego produktu. Czy dostawca postrzega wartość produktu w ten sam sposób? W dużej mierze tak. Tak postępuje projektując dany produkt (ocena potrzeby), tak postępuje wytwarzając ten produkt (realizacja ulokowanych w projekcie produktu jego cech), tak postępuje dostarczając produkt (stara się to robić zgonie z umówionymi zasadami- czas, termin). Ale w jednym miejscu bardzo często popełniany jest duży błąd. Mianowicie dostawca kalkuluje cenę tego produktu. Kalkulacja ta, to najczęściej CKW plus marża (zysk). Na podstawie tak sporządzonej kalkulacji dostawca „wystawia” cenę sprzedaży. Dostawca jest tak mocno przekonany o słuszności takiego postępowania, że w przypadku, gdy oferowana przez nabywcę cena nie pokrywa CKW plus marża (zysk) nie jest w stanie

sfinalizować transakcji. Ten konflikt wynika z faktu, że finalnie dostawca postrzega wartość tego produktu przez pryzmat swoich kosztów, niezależnie czy są one zasadne czy nie. Dodajmy jeszcze do tego fakt, iż takie liczenie kosztów (tradycyjny rachunek kosztów – alokacja wszystkich kosztów do produktu) nie odzwierciedla rzeczywistych kosztów wytworzenia tego produktu. Ponad to, takie patrzenie na produkt wskazuje, że to rentowność produktu jest celem a nie rentowność firmy. Dostawca w ten sposób podejmuje próbę optymalizacji lokalnej (oczekiwana rentowność produktu), nie analizując skutków takich decyzji w kontekście rentowności globalnej firmy. Przykłady opisane w poprzednich częściach dostarczają niezbitych dowodów na to.

Warto w tym miejscu zauważyć, że konflikt w postrzeganiu wartości produktu skupia w sobie również dwa inne (opisywane tutaj) problemy – przyczyny. Są Ad 1. Błędne założenie, że wszystkie koszty należy doliczać do produktu; Ad 4. Przekonanie, że lokalne optymalizacje przyczyniają się do optymalizacji ogólnej (całej firmy).

Ad 4. Przekonanie, że lokalne optymalizacje przyczyniają się do optymalizacji ogólnej (całej firmy).

Już samo podejście dostawcy do produktu jak to opisano w Ad 3., świadczy o chęci lokalnej optymalizacji. Walka (negocjacje) o uzyskanie ceny produktu pokrywającej wszystkie doliczone do niego koszty (doliczone prawidłowo i nieprawidłowo, zasadnie i niezasadnie) oraz marżę (zysk) ma wszelkie znamiona takiego podejścia. Nic złego w tym, aby walczyć o jak najwyższą cenę, ale walka w oparciu o wynik alokacji wszystkich kosztów do produktu jest błędna żeby nie powiedzieć szkodliwa. O szkodliwości takiego postępowania świadczy przykład z Tabeli 8 i 9 części II. Produkt jest lokalnym nośnikiem zysku i pomijanie badania wpływu decyzji (cenowej) dotyczącej pojedynczego produktu w kontekście rentowności całej firmy jest oczywistym błędem. O tym świadczy przykład z Tabeli 12.1., 12.2., 12.3. pokazujący rezygnację z podpisania kontraktu, który okazuje się kontraktem przynoszącym korzyści dla firmy.

Wskazane wyżej przypadki ściśle związane są z tradycyjnym rachunkiem kosztów i jego podpowiedziami. W decyzjach cenowych wykorzystywany jest błędny rachunek kosztów. Jaka negatywna siła tkwi w takim połączeniu – lokalna optymalizacja wykorzystująca szkodliwy rachunek kosztów, dostarczający błędne informacje.

Lokalne optymalizacje mają o wiele szerszy zasięg niż tylko produkt. To chęć poprawiania funkcjonowania firmy w każdym jej obszarze lub w tylko w obszarach „losowo” wybranych. Często w firmach wymuszone są działania optymalizacyjne poprzez narzucanie nieprzemysłanych KPI na managerów. Często te KPI są sprzeczne ze sobą. Np. KPI managera ds. logistyki – minimalny poziom zapasów, a KPI dla dyr. Ds. produkcji – maksymalne wykorzystanie parku maszynowego (np. OEE dla każdej maszyny na poziomie 85%). Drugi przykład to długie partie produkcyjne i coraz to niższe partie dostawy do klienta. Trzeci przykład to poprawa funkcjonowania gniazda produkcyjnego nie będącego wąskim gardłem.

Przytaczając te przykłady nie chcę powiedzieć, że lokalne optymalizacje nie mają sensu. One mogą przynieść jakieś efekty, ale ich skala nie jest duża, często jest nieistotna, często jest niezauważalna w globalnym wyniku firmy.

Dlaczego tak się dzieje? Firma jako organizacja jest swoistym systemem. Każdy system, w tym organizacja jaką jest firma, jest siecią przyczyn i skutków. Wydawało by się, że przyczyn jest tyle samo co skutków. Ale tak nie jest. Istnieje w takim systemie konwergencja przyczyn, czyli zbieżność przyczyn. To oznacza, że za tę dużą ilość skutków odpowiedzialnych jest niewiele przyczyn. Naprawa lub eliminacja tej niewielkiej ilości przyczyn daje prawdziwe efekty, które mają rozmiary nieporównywalnie większe niż te pochodzące z lokalnych optymalizacji. Można zająć się niewielką ilością problemów aby uzyskać duże efekty poświęcając o wiele mniej czasu i środków. Poza tym, lokalne optymalizacje, które nie dotyczą ograniczenia (wąskiego gardła) nie przyniosą należytych efektów, ponieważ to ograniczenie limituje możliwości systemu w osiągnięciu lepszych efektów i to właśnie to ograniczenie powinno być przedmiotem optymalizacji, wyzyskania, eliminacji. Ale o tym wszystkim w następnej części.

Jerzy Kuncicki.