

Wdrożenie Zasobowo- Procesowego Rachunku Kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjno-handlowym SPOMLEK

Wdrożenie narzędzia do zarządzania kosztami jest przedsięwzięciem czasochłonnym. W czasie tego procesu controllerzy niejednokrotnie spotykają się z trudnościami – nie tylko technicznymi czy formalnymi, ale także z oporem innych działów. W artykule przeczytaj Państwo, jak firma SPOMLEK z sukcesem przeszła od wielu plików Excela do wykorzystywania narzędzia do zasobowo-procesowego rachunku kosztów.

Jak się zaczęło?

Spółdzielcza Mleczarnia SPOMLEK z Radzyna Podlaskiego jest jednym z największych producentów sera żółtego w Polsce oraz największym producentem szlachetnych serów długodojrzejających. Wytwarzane sery żółte sprzedawane są pod markami Serenada, Old Poland i Sery z Radzyna Podlaskiego. Oprócz tego produkowane są również proszki mleczne i serwatkowe oraz masło.

W 2013 r. prawie 21 tys. ton serów typu szwajcarskiego i holenderskiego trafiło do konsumentów w Polsce i za granicą. Główny kierunek eksportowy to Rosja. Odzwierciedleniem długofalowej strategii wzrostu są przychody ze sprzedaży, które w 2009 r. wynosiły prawie 290 mln zł, a w 2013 r. ok. 653 mln zł, czyli ponad 2,5-krotnie więcej.

Zmiana strategii w 2009 r., dynamiczny rozwój firmy oraz systematyczne zwiększanie udziału w rynku to czynniki, które spowodowały, że firma wkroczyła na nowe tory. We wrześniu 2010 r. nastąpiło połączenie z Elbląską Spółdzielnią Mleczarską, a w sierpniu 2013 r. z Okręgową Spółdzielnią Mleczarską w Chojnicach. Obecnie przerabianych jest ok. 300 mln

litrów mleka rocznie w czterech zakładach produkcyjnych: Radzyń Podlaski, Parczew, Młynary (koło Elbląga) i Chojnice.

Dlaczego podjęliśmy decyzję o zmianie?

Konieczność szybkiego podejmowania decyzji, realizacja strategii, a także reagowanie na zmiany zachodzące na rynku oraz konsolidacja z innymi spółdzielniami spowodowały, że położono nacisk na dostarczanie rzetelnych informacji dla zarządu i kadry menedżerskiej. Kluczowym elementem stała się wiedza o rentowności klientów i produktów. Dlatego w 2010 r. zarząd podjął decyzję o powołaniu działu controllingu. Od tego momentu rozpoczęły się intensywne prace nad rozwojem rachunkowości zarządczej. Mając wypracowane podstawy, zaczęliśmy szukać systemu, który wspomógł nas w codziennej pracy. Szczególnie zwracaliśmy uwagę na możliwość odwzorowania ścieżki produktów od dostarczenia surowca do dostawy do klienta i na rzetelną wycenę kosztów wytworzenia. O ile wycena samych procesów produkcyjnych jest możliwa w różnych systemach, to już odwzorowanie przepływu surowca i półproduktów między działami



For SPOMLEK

MONIKA BURCZANIUK

dyrektor controllingu w Spółdzielczej Mleczarni SPOMLEK; firma jest członkiem ICV; absolwentka Wydziału Ekonomicznego i studiów podyplomowych z rachunkowości i finansów przedsiębiorstwa; finansami zajmuje się od 2005 r.; posiada również doświadczenie we wdrożeniach systemów ERP w zakresie finansów oraz kadr i płac

i oddziałami oraz wpływu procesów pomocniczych na podstawowe nie zawsze jest możliwe. Przykładem takim są usługi działu utrzymania ruchu czy warsztatu samochodowego, świadczone na rzecz zasobów biorących udział w procesach głównych. Dlatego przypisanie ich wprost do produktu burzy zasadę rozliczania kosztów według przyczyn ich powstania. Dodatkowym elementem utrudniającym jest przesunięcie w czasie pomiędzy etapami produkcyjnymi – czas dojrzewania sera wynosi od kilku tygodni do kilkunastu miesięcy.

Istotnym czynnikiem, który wpłynął na decyzję o rezygnacji z tradycyjnego rachunku kosztów, był niewystarczający dostęp do danych pozwalających podejmować właściwe decyzje biznesowe. Często okazywało się, że są one błędne lub właściwa interpretacja jest niemożliwa. Dlatego szukaliśmy systemu, którego efektem będą cyfry stanowiące podstawę do skutecznych działań biznesowych. Początkowo zaletą – a po pewnym czasie utrudnieniem – było to, że rozwijany system rachunkowości zarządczej prowadzony był w wielu plikach Excel. Mimo że umożliwiało to elastyczne dostosowywanie i przeliczanie danych, to wraz z ich wzrostem zaczęły narastać problemy. Potrzebowaliśmy elastycznego systemu, który chcieliśmy dostosować do nas, zamiast naszą działalność do niego.

Jak przebiegało wdrożenie ZPRK?

Wprowadzając tak dużą zmianę dla całej organizacji, mieliśmy świadomość, jak ważne jest







poparcie ze strony zarządu i kadry menedżerskiej. Z tego powodu zaangażowaliśmy ich już na etapie wyboru systemu. Powołany zespół wdrożeniowy składał się z pracowników działu controllingu, wspieranych przez osoby merytoryczne z poszczególnych obszarów oraz konsultantów z firmy ABC Akademia.

Biorąc pod uwagę wcześniejsze doświadczenia, zwracaliśmy uwagę przede wszystkim na to, aby koncentrować się na elementach najistotniejszych. Już wcześniej podejmowane były próby wprowadzenia ewidencji kosztów związanych z wyceną posiadanego majątku (samochody, maszyny, linie). Jednak rozdrobnienie wyodrębnionych pul kosztów i nadmierny apetyt na dane spowodował, że wyniki były mało użyteczne i przejrzyste. Dodatkowym utrudnieniem był brak narzędzi do ich analizy oraz niedostateczna świadomość i wiedza wśród osób zajmujących się wystawianiem i ewidencją dokumentów w systemie finansowo-księgowym. Z tego powodu podjęliśmy decyzję o przeszkoleniu tych osób oraz całej kadry kierowniczej (w sumie ponad 80 osób) z zasad nowego rachunku kosztów, sposobów ewidencjonowania i rozliczania kosztów poszczególnych procesów oraz występujących zależności na kolejnych etapach funkcjonowania biznesu. Dzięki temu udało się przełamać pierwszy opór przed wdrożeniem, zapoznać z zakresem danych, które będą potrzebne, oraz przedstawić oczekiwane efekty i korzyści z wdrożenia. Każdy z uczestników wyrobił sobie własne zdanie na temat wdrażanego rachunku kosztów. Tym samym wzmocniliśmy w ludziach potrzebę jego wdrożenia, a także rozszerzyliśmy świadomość kosztową i wiedzę controllingową.

Kolejnym krokiem była inwentaryzacja posiadanych zasobów i opracowanie ich wykazu, który stanowił podstawę nowego Zasobowo-Procesowego Rachunku Kosztów. Kierowano się zasadą jednorodności grup centrów kosztów zasobów w celu uzyskania poprawności ich ewidencji. Wyodrębnione zostały koszty związane ze stanowiskami pracowniczymi (wynagrodzenia z narzutami, badania lekarskie, sprzęt komputerowy i inne koszty związane z pracownikami), budynkami, maszynami i liniami produkcyjnymi oraz służb utrzymania ruchu,

TABELA 1.

Wycena zasobów – dane hipotetyczne

	Koszt zasobu
 Linia do produkcji sera	19 500,00 zł
 Amortyzacja środków trwałych	12 000,00 zł
 Usługi transportowe	1500,00 zł
 Zużycie materiałów	1000,00 zł
 Energia elektryczna	5000,00 zł
 Powierzchnia działu	10 000,00 zł

Źródło: Opracowanie własne

samochodami, wózkami widłowymi, kosztami marketingowymi i sprzedażowymi.

Obecnie ewidencjonujemy koszty na 1700 centrach kosztów zasobów. Koszty przypisane do nich zostały podzielone na zmienne (koszty proporcjonalne) ponoszone w celu wytworzenia produktów i ich sprzedaży. Do nich zaliczają się surowce, materiały i opakowania, energia, usługi remontowe, transportowe, koszty pracy pracowników produkcyjnych i inne. Są to koszty zależne od wielkości i struktury produkcji. Druga grupa to koszty stałe (koszty struktury), które związane są z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa jako całości: amortyzacja, podatki i opłaty, ubezpieczenia, wynagrodzenia pracowników nieprodukcyjnych, koszty sprzedaży i marketingu. Etap ten trwał około czterech miesięcy.

Następny etap prac zbiegł się w czasie z wdrożeniem nowego systemu informatycznego typu ERP. Zmiana ta pozwoliła na dostosowanie i wprowadzenie nowych danych potrzebnych do wdrożenia zasobowo-procesowego rachunku kosztów. Zostały wprowadzone nowe słowniki produktów, kontrahentów oraz słowniki wymiarów księgowych. Jednocześnie w trakcie analizy przedwdrożeniowej i samego wdrożenia zwracaliśmy uwagę na elementy, które są niezbędne do prawidłowego rozliczania kosztów. Dotyczyło to nie tylko modułu finansowego, ale przede wszystkim innych modułów operacyjnych – sprzedaż, logistyka, produkcja, kadry. Wymiana systemu ERP nie była elementem niezbędnym do zaimplementowania Zasobowo-Procesowego Rachunku Kosztów, jednak stanowiła doskonałą okazję do uporządkowania danych operacyjnych.

Po okresie wdrożenia i stabilizacji systemu ERP przystąpiliśmy do dalszych prac nad rachunkiem kosztów. Zaczęliśmy od zestawu działań, które są wyceniane w modelu. Istotne okazało się podejście przyczynowo-skutkowe. Powiązaliśmy centra kosztów zasobów, patrząc na to, w jakie działania są zaangażowane lub w jakim celu są zużywane. Na tym etapie niezbędne było zaangażowanie i współpraca z osobami z działów operacyjnych. W ten sposób powstały trzy grupy działań:

- podstawowe – produkcyjne, sprzedażowe i logistyczne – świadczone na rzecz klientów





lub związane z produkowaniem i dostarczaniem towarów,

- wspierające – kadrowe, informatyczne, utrzymania ruchu, zapewnienia jakości, transport wewnętrzny – wykonywane w celu wsparcia innych działów,
- zarządcze – związane z zarządzaniem przedsiębiorstwem, finansami, administracją itd.

W modelu rozliczanych jest łącznie 278 działań.

TABELA 2.

Wycena działań – dane hipotetyczne

	Koszt działania
 Transport mleka obcym taborem	51 000,00 zł
 Stacja paliw	1000,00 zł
 Cysterny skupowe	30 000,00 zł
 Kierowcy skupowi – stanowisko pracownicze	20 000,00 zł

Źródło: Opracowanie własne






Istotnym elementem było określenie sposobu rozliczenia kosztów na poszczególnych etapach za pomocą nośników kosztów zasobów i nośników kosztów działań. Pozwoliło to na powiązanie kosztu z wielkościami służącymi do mierzenia rozmiarów produkcji i sprzedaży (kg, szt., litry, km). Dzięki temu możemy pokazywać zależności między wynikami działalności przedsiębiorstwa w procesach produkcyjnych, sprzedażowych i logistycznych a zużyciem zasobów. W efekcie mamy dostęp do pełnej informacji o kosztach całkowitych i jednostkowych realizowanych operacji rozliczonych na obiekty kosztowe. W modelu zostało wycenionych 710 indeksów produktów oraz 3600 klientów. Dodatkowo zostały wyodrębnione obiekty pośrednie, takie jak regiony sprzedaży czy marki, do których również przypisywane są koszty, rozdzielane później na finalne obiekty kosztowe (klienci, produkty). Pozwala to na wielowymiarową analizę rentowności produktów i klientów na różnych poziomach marż pokrycia kosztów.

Jak to funkcjonuje teraz?

Zasobowo-Procesowy Rachunek Kosztów prowadzony jest w oprogramowaniu klasy ABC/RCA Doctor Coster. Dane uzupełniane są co miesiąc. Jak już opisano wyżej, głównym źródłem jest

TABELA 3.

Wycena produktów – dane hipotetyczne







	Koszt produktu
 Ser Radamer	31 600,00 zł
 Działania marketingowe	1000,00 zł
 Serenada	600,00 zł
 Koszt sprzedaży	20 000,00 zł
 Koszt proporcjonalny	10 000,00 zł

Źródło: Opracowanie własne

system ERP. Po ustaleniu źródeł, sprawdzeniu poprawności danych, ich modyfikacji lub uzupełnieniu został zbudowany interfejs, która pozwala na szybkie zasilenie. Poza tym dane pozyskiwane są z innych programów funkcjonujących w firmie, a także przygotowywane przez osoby merytorycznie odpowiedzialne za dany obszar.

TABELA 4.

Wycena klientów – dane hipotetyczne

	Koszt klienta
 Klient A – hala 1	18 800,00 zł
 Obsługiwanie klienta	5000,00 zł
 Transport do klienta	2000,00 zł
 Koszty centrali klienta A	800,00 zł
 Koszty ogólnego zarządu	1000,00 zł
 Koszt sprzedanych produktów	10 000,00 zł

Źródło: Opracowanie własne

Dział controllingu pełni nadzór nad aplikacją, dba o rzetelność wprowadzonych danych i zasila nimi bazę, a także raportuje wyniki do kadry menedżerskiej. Zajmuje się również nieustającym rozwojem rachunku kosztów. Samodzielnie dostosowuje się do zmian zachodzących w firmie, rozmawia z kierownikami o wynikach i wprowadza modyfikacje w rachunku kosztów, dostosowując go do aktualnych potrzeb. Sytuacja wymagająca modyfikacji ZPRK zdarzyła się bardzo szybko, bowiem już w trakcie wdrożenia systemu okazało się, że konieczne było rozszerzenie posiadanego rachunku kosztów o nową spółdzielnię przyjmowaną w struktury firmy.

Członkowie działu controllingu przeprowadzili szkolenia wewnętrzne dotyczące rozliczania kosztów w Zasobowo-Procesowym Rachunku Kosztów, a następnie opracowali wykaz zasobów i działań oraz ustalili sposoby rozliczeń na poszczególnych etapach dla nowego oddziału firmy.

Jak zareagowali menedżerowie?

Jak każda wprowadzana zmiana, ta również wywołała opór wewnątrz organizacji. Mając to na uwadze, rozpoczęliśmy prace tam, gdzie nowy rachunek kosztów został najszybciej zaakceptowany i zaadaptowany przez kadre menedżerską. Dotyczy to szczególnie tych obszarów, które zaangażowały się na etapie wdrożenia, jednocześnie wnosząc duży wkład w jego kształtowanie. Aby zainteresować pozostałe działy, pokazujemy korzyści z wykorzystania Zasobowo-Procesowego Rachunku Kosztów w innych obszarach.

Współpraca z menedżerami pozwala na wypracowywanie nowego systemu raportowania i zastępowanie części raportów przygotowywanych poza systemem. Szczególnie ważnym czynnikiem, który przyczynił się do sukcesu, była możliwość odniesienia danych kosztowych do fizycznych wielkości, którymi zarządzają menedżerowie. Przykłady takich wskaźników to koszt transportu międzyoddziałowego do 1 kg przewiezonego produktu, przewiezienia 1 palety do klienta, zwiezienia 1 litra mleka, pracy linii produkcyjnej do 1 sztuki lub kilograma wyprodukowanej na tej linii, a nie w całym dziale. Początkowo prowadzony tradycyjny rachunek kosztów nie umożliwiał obliczenia wskaźników z taką dokładnością oraz podziałem na koszty stałe i zmienne. Zazwyczaj były one odnoszone do całkowitej wielkości produkcji lub ilości sprzedanych produktów. Wdrożenie zasobowo-procesowego rachunku kosztów spowodowało, że menedżerowie obserwują wskaźniki, na które mają realny wpływ, a jednocześnie rzeczywisty wpływ na wynik finansowy firmy. Jest to dodatkowy aspekt wdrożenia, ważny dla nas jako działu controllingu. Wyliczenia i rozliczenia marż, kosztów wytworzenia oraz przychodów przestały być tajemnicą działów finansowych, gdyż menedżerowie mają dostęp do tych informacji i odpowiadają za nie.

TABELA 5.

Przykłady działań i nośników – dane hipotetyczne

Rodzaj działania	Nośnik działania	Koszt działania [zł]	Wartość nośnika	Stawka nośnika	Jednostka
1. Obsługiwanie klienta	Liczba faktur	25 000	5000	5,00	zł/faktura
2. Transport mleka obcym taborem	Liczba km	800 000	50 000	16,00	zł/km
3. Przyjęcie surowca do zakładu	Liczba litrów mleka	500 000	150 000	3,33	zł/litr
4. Materiały bezpośrednie produkcji	Wartość zużytych materiałów	120 000	9800	-	zł
5. Produkcja serów	Liczba kg wyprodukowanych serów	210 000	250 000	0,84	zł/kg
6. Produkcja proszków mlecznych	Liczba kg wyprodukowanych proszków	100 000	170 000	0,59	zł/kg
7. Utrzymanie ruchu	Liczba rbh (roboczogodzin)	10 000	200	50,00	zł/rbh
8. Transport do klienta	Liczba przewiezionych palet	20 000	250	80,00	zł/paleta
9. Działania marketingowe	Wartość przychodów produktów	360 000	28 500	-	zł

Źródło: Opracowanie własne

Jakie efekty przyniosło wdrożenie?

Przede wszystkim udaje się zwiększyć świadomość kosztową wśród pracowników firmy poprzez przekrojową analizę kosztów działań i zasobów – od momentu pozyskania surowca aż do sprzedaży gotowych wyrobów. Oznacza to odwzoro-

wanie ścieżki przepływu produktu i wycenę wartości dodanej na różnych etapach życia produktu, z uwzględnieniem kosztów stałych i zmiennych.

Dostęp do prawidłowych informacji kosztowych pozwala na budowanie przewagi konkurencyjnej, szczególnie ze względu na wspar-

REKLAMA

13 KONGRES

XIII Międzynarodowy Kongres Kontroli Wewnętrznej, Audytu Wewnętrznego, Antykorupcji i Zwalczania Oszustw

25-26 września 2014 r.
KRAKÓW

Partnerzy i patroni



wiedza i narzędzia praktyczne
controlling



eurogospodarka

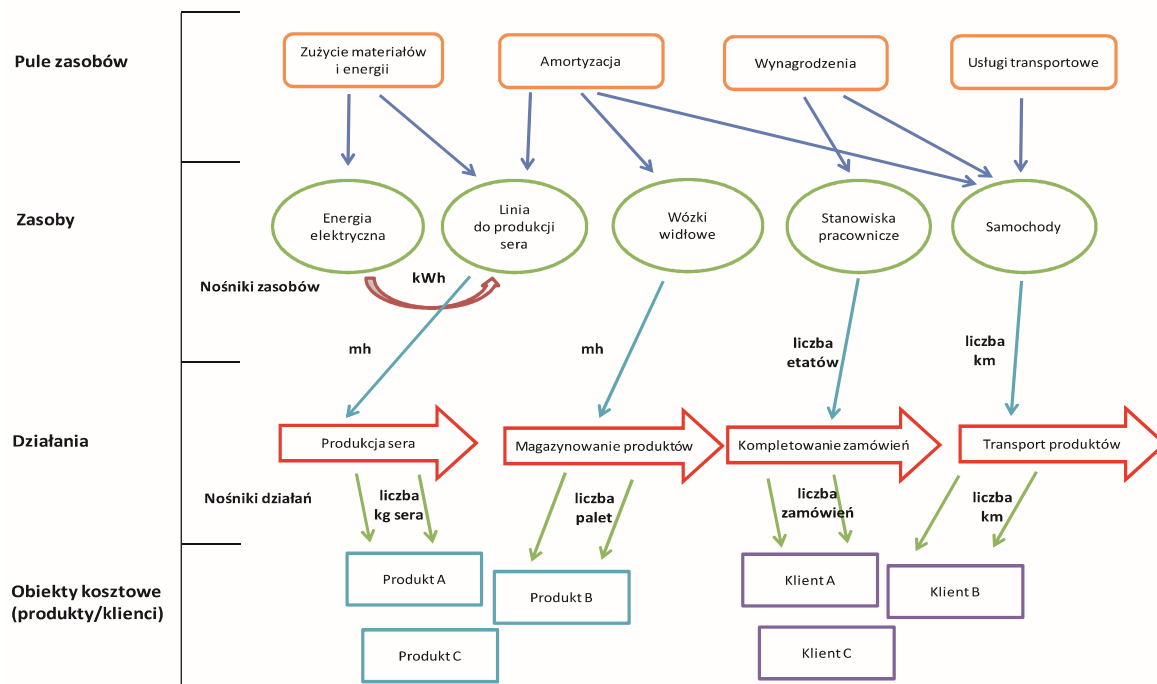
Organizatorzy



Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej Sp. z o.o., ul. Sienna 93 lok. 35, 00-815 Warszawa,
Tel. (22) 654 10 44, fax. (22) 620 94 36, e-mail: biuro@pikw.pl

RYSUNEK 1.

Przepływ kosztów w Zasobowo-Procesowym Rachunku Kosztów



Źródło: Opracowanie własne

cie procesów zarządzania rzetelną informacją o wycenie zasobów i działań, a także możliwość monitorowania trendów krótko-, średnio- i długoterminowych.

Pomimo tak intensywnych prac wdrożeniowych nie spoczywamy na laurach. Przed nami jeszcze wiele obszarów, w których można prowadzić działania optymalizacyjne. Każda zmiana wewnątrz organizacji pociąga za sobą potrzebę dostosowania rachunku kosztów. Planowane są również takie kroki jak zasilenie modelu kolejnymi danymi, pozwalającymi mierzyć zużycie zasobów (czasy pracy, kWh, km, m²) czy wprowadzenie kalkulacji kosztów niewykorzystanych zasobów. Cały czas prowadzimy również działania nad ulepszeniem funkcjonującego modelu – upraszczamy tam, gdzie pojawiają się małe pozycje kosztowe, a zwiększamy dokładność tam, gdzie są one istotne.

Co zadecydowało o sukcesie?

Wiele z tych czynników zostało już wymienionych powyżej. Podsumowując, wpływ na to miały:

- przejrzystość Zasobowo-Procesowego Rachunku Kosztów i koncentracja na najważniejszych elementach,
- współpraca controllingu z działami operacyjnymi i menedżerami na każdym etapie wdrożenia i eksploatacji systemu, zaangażowanie szerokiej grupy pracowników oraz poparcie zarządu,
- rozmowy z kierownikami działów ich językiem (wskaźniki dotyczące tego, czym zarządzają) zamiast języka księgowego (konta czwórkowe, MPK-i, piątki itd.),
- wykorzystanie specjalistycznego oprogramowania klasy ABC/RCA,
- wsparcie działu IT w trakcie wdrożenia. ■