

## Studium przypadku

# Wdrożenie systemu rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie Nadwiślanka S.A.

### Andrzej Gordon

dyrektor hurtowni  
Mega cash & carry  
w przedsiębiorstwie  
Nadwiślanka S.A. Toruń,  
zwycięzca Konkursu  
„Controller Roku 2007”;

Po raz pierwszy z metodyką rachunku kosztów działań przedsiębiorstwo zetknęło się w latach 2001–2003. W tym okresie do firmy zaproszono zewnętrznych konsultantów w celu zbudowania prototypu modelu ABC oraz przekonania kadry zarządczej do celowości wdrożenia rachunku kosztów. Dotąd nikt firmie nie zastanawiał się nad rentownością współpracy z poszczególnymi klientami czy rentownością obrotu poszczególnymi produktami. Wszystkie koszty prowadzonej działalności gospodarczej były konfrontowane ze wszystkimi przychodami – wynik był dodatni, szczegóły zatem nie martwiły.

Pytania: czytelnicy.controlling@infor.pl

**W** przedsiębiorstwie wyczuwano dość wyraźnie, że rynek staje się coraz bardziej konkurencyjny i coraz trudniej jest wypracować zysk. Stąd wynikała potrzeba poszukiwania nowych metod zarządzania biznesem.

Prototyp modelu ABC otworzył oczy menedżerom. Okazało się na przykład, że największy klient przedsiębiorstwa generuje straty! W organizacji popełniano wiele błędów, a system cenowo-rabatowy nie miał nic wspólnego z rentownością realizowanych transakcji. Szybko podjęto decyzję o wdrożeniu Activity Based Costing w hurtowni. Projekt był realizowany przez firmę ABC Akademia. Zadbano również o dofinansowanie projektu ze środków Unii Europejskiej.

Zakres prac obejmował następujące główne zagadnienia:

- wykonanie analizy procesowej w hurtowni,
- identyfikację założeń strategicznych i czynników wpływających na budowę rachunku kosztów w hurtowni,

- wdrożenie nowego, „zasobowego” rachunku kosztów według miejsc powstawania kosztów,
- budowę modelu ABC w specjalistycznym oprogramowaniu,
- realizację cyklu szkoleń dla szerokiej kadry zarządczej przedsiębiorstwa Nadwiślanka S.A.,
- wdrożenie modelu ABC do zastosowania w codziennej pracy hurtowni.

Prace trwały rok. Wyzwanie nie było proste, ponieważ hurtownia to 2500 klientów, ponad 7000 produktów w ofercie, 340 dostawców, 4500 m<sup>2</sup> powierzchni magazynowej (w tym 660 m<sup>2</sup> chłodni), dwa kanały dystrybucji towarów (cash & carry oraz kanał dystrybucji bezpośredniej oparty na działających w terenie przedstawicielach handlowych). Obszar działania hurtowni to teren województwa kujawsko-pomorskiego.

Do budowy modelu ABC zaangażowano jak najwięcej pracowników. Chodziło o zwiększenie ich wiedzy i świadomości w celu wdrożenia ABC. Na dziś dzień można jednoznacznie

stwierdzić, iż wysiłek ten się opłacał. Dzięki wdrożeniu metody ABC/M decyzje menedżerów stały się bardziej rozważne, łatwiej radzą oni sobie w negocjacjach z kontrahentami, a opracowany na podstawie danych z modelu nowy system cenowo-rabatowy znakomicie poprawił rentowność poszczególnych transakcji. Kapitalne znaczenie dla przedsiębiorstwa ma również wzrost kwalifikacji i świadomości biznesowej pracowników.

## Wykonanie analizy procesowej

Budowę modelu ABC rozpoczęto od precyzyjnej identyfikacji procesów w hurtowni Mega cash & carry. Poprzez szczegółowe ankietowanie wszystkich pracowników i wspólne rysowanie map procesów w szerokich zespołach roboczych udało się szczegółowo każdy proces opisać i zidentyfikować towarzyszące mu koszty działań.

Identyfikacja procesów w hurtowni objęła swym zakresem całe przedsiębiorstwo. Szczegółowo zmapowano takie procesy, jak: pozyskiwanie zamówień, przyjmowanie zamówień, kompletowanie zamówień, wystawianie faktur, załadunek i transportowanie zamówień, przyjmowanie dostaw, obsługa cash & carry, zaopatrywanie hurtowni.

W ramach analizy procesów hurtowni zidentyfikowano następujące działalności wspierające: marketing, zarządzanie cenami, zaopatrzenie w materiały ogólne, utrzymanie czystości, dozór mienia.

## Identyfikacja założeń strategicznych

Zarząd Nadwiślanka S.A. oraz grupa konsultantów z firmy ABC Akademia ustalili, że głównym celem strategicznym hurtowni jest: „Maksymalizacja zysku hurtowni poprzez umocnienie pozycji kanału dystrybucji cash & carry na lokalnym rynku handlu hurtowego artykułami spożywczymi oraz zapewnienie rentowności sprzedaży w kanale dystrybucji bezpośredniej”. Na podstawie tak sformułowanego celu głównego zbudowano mapę celów szczegółowych w czterech perspektywach: finansowej, klienta, wewnętrznych oraz rozwoju.

### UWAGA

Cele strategiczne przedsiębiorstwa oraz wiążące się z ich osiągnięciem zapotrzebowanie informacyjne spra-

wiły, że kluczowym elementem stało się uporządkowanie i rozwój systemu rachunkowości zarządczej w Nadwiślanka S.A. Głównymi zadaniami tego systemu było dostarczanie precyzyjnych informacji wspierających podejmowanie decyzji w kluczowych aspektach zarządzania firmą oraz uporządkowanie ewidencji kosztów w przedsiębiorstwie.

Realizacja wymienionych wyżej celów strategicznych sprawiła, iż powstała potrzeba wypełnienia luki informacyjnej, aby sprawnie osiągać wyznaczone cele. Lukę tę miał wypełnić procesowy rachunek kosztów bazujący na Activity Based Costing/Management.

## Wdrożenie zasobowego rachunku kosztów

Prace nad wdrożeniem koncepcji ABC rozpoczęto między innymi od przebudowy rachunku kosztów według miejsc powstawania kosztów Nadwiślanka S.A. Wykonano analizę aktualnego rachunku kosztów według miejsc powstawania w zakresie:

- struktury zakładowego planu kont w obszarze ewidencji kosztów Hurtowni Mega, Zakładu Produkcyjnego i Zarządu Nadwiślanka S.A.,
- identyfikacji wszystkich rodzajów transakcji (kategorii kosztów), które pojawiły się w 2003 r. w działalności operacyjnej Hurtowni Mega, Zakładu Produkcyjnego i Zarządu Nadwiślanka S.A.

Przeprowadzono wywiady bezpośrednie, których celem było zidentyfikowanie zasad rozliczeń z dostawcami hurtowni. Dokonano analizy umów handlowych i kategoryzacji systemów rozliczeń z dostawcami.

Przyjęto podstawowe pojęcia występujące w projekcie rachunku kosztów według miejsc powstawania kosztów w Nadwiślanka S.A.:

- miejsce powstawania kosztów – obiekt, który grupuje zasoby wykorzystywane do realizacji określonych działań, odzwierciedla strukturę organizacyjną w Nadwiślanka S.A.,
- pula zasobu – obiekt, który grupuje wszelkie koszty związane z danym zasobem, dzięki czemu pokazuje pełen koszt zasobu,
- konto kosztu rodzajowego – obiekt, który grupuje koszty proste związane z eksploatacją, zużyciem lub utrzymaniem danego zasobu.

Podstawową różnicą pomiędzy „starym” a nowym „zasobowym” rachunkiem kosztów była możliwość uzyskania szczegółowej informacji o kosztach zasobów, których w hurtowni mamy

prawie 100. W związku z tym w nowym rachunku kosztów założono prawie 100 puli zasobów, które grupują koszty proste związane z utrzymaniem i eksploatacją tych zasobów. Dla porównania, wcześniej funkcjonujący w firmie rachunek kosztów miał tylko kilka miejsc powstawania kosztów, które odzwierciedlały główne obszary biznesowe przedsiębiorstwa.

Opracowany według powyższych zasad nowy zakładowy plan kont kosztów wdrożono z dniem 1 stycznia 2004 r. Miesiąc wcześniej powołano i przeszkolono zespół ds. rachunkowości zarządczej, w którego skład weszli pracownicy firmy odpowiedzialni między innymi za prawidłowe „opisywanie” dokumentów kosztowych. Już w lutym 2004 r. możliwe było skalkulowanie, ile kosztuje utrzymanie 1 m<sup>2</sup> powierzchni magazynu, a 1 ile m<sup>2</sup> powierzchni w chłodni. Koszty nie były jednak jeszcze widoczne ani w cenie produktu, ani dla klienta.

### Budowa modelu ABC

Luka informacyjna w postaci braku informacji wspierającej świadome zarządzanie rentownością klientów, produktów i dostawców została wypełniona poprzez informacje płynące z rachunku kosztów działań. Dlaczego położono nacisk na wsparcie tych decyzji? Otóż decyzje takie są podejmowane najczęściej przez szerokie grono pracowników i właśnie one wpływają na końcowy, ekonomiczny rezultat działalności przedsiębiorstwa.

#### UWAGA

Docelowy schemat rozliczeń kosztów w modelu ABC hurtowni zakładał:

- kalkulację kosztów działań związanych z dostawcami,
- kalkulację kosztów działań związanych z produktami,
- wycenę kosztów dostawców,
- rozliczenie kosztów dostawców na produkty,
- kalkulację kosztów działań i rentowności poszczególnych produktów,
- kalkulację kosztów i rentowności klientów z uwzględnieniem działań realizowanych na rzecz klientów w poszczególnych kanałach dystrybucji.

Dysponując zasobowym rachunkiem kosztów, przystąpiono do budowy słownika działań w oprogramowaniu ABC/M Explorer. W rezultacie prac projektowych okazało się, że zostały wycenione 62 działania. Zdefiniowano 62 nośników kosztów zasobów, które pozwoliły na wycenę działań. Po burzliwych warsztatach zdefinio-

wano również 62 nośniki kosztów działań, które miały odpowiedzieć na pytanie: „Jak klienci i produkty firmy konsumują realizowane działania oraz ile te działania kosztują?”. Model ABC w oprogramowaniu ABC/M Explorer był gotowy!

Po zbudowaniu modelu ABC konsultanci firmy doradczej wspólnie z działem IT przedsiębiorstwa rozpoczęli pracę nad maksymalną automatyzacją procesu zasilenia oprogramowania ABC/M Explorer w dane o nośnikach kosztów zasobów i nośnikach kosztów działań. Większość danych udało się wydobyć ze zintegrowanego systemu informatycznego funkcjonującego w Nadwiślanka S.A. Część informacji, w szczególności o nośnikach kosztów zasobów, trzeba było dostarczyć do ABC/M Explorer poprzez arkusze Excel.

W firmie przyjęto, że dla poprawnej interpretacji informacji z modelu ABC należy stosować kwartalne zasilanie modelu danymi. Menedżerowie chcieli mieć najbardziej wiarygodną i szybką informację o rentowności działań, ale oceniali, że jest to minimalny okres pozwalający na osiągnięcie wystarczającej wiarygodności danych (chodzi o uśrednienie danych o zapasach towarów, sprzedaży sezonowej, terminów księgowania niektórych kosztów itp.).

Konsekwencją zrealizowanych prac informatycznych są funkcjonujące w przedsiębiorstwie dwie aplikacje:

- ABC/M Explorer – narzędzie pokazujące strukturę modelu ABC oraz, poprzez działania, powiązania między zasobami przedsiębiorstwa a obiektami kosztowymi (klientami i produktami),
- ABC/M Analityzer – narzędzie do szybkiego generowania i komunikowania w organizacji raportów, pokazujących rentowność naszych działań związanych z klientami, produktami i dostawcami, znakomicie ułatwiające podejmowanie decyzji zarządczych.

### Realizacja cyklu szkoleń

W połowie 2004 r. w przedsiębiorstwie funkcjonował model ABC, na serwerze zostały zainstalowane sprawne aplikacje i... pojawił się problem, jak z tej nowej wiedzy efektywnie korzystać. Konsultanci ABC Akademia sugerowali zatrudnienie specjalisty, którego zadaniem będzie generowanie i dostarczenie kadrze zarządzającej stosownych raportów. Odrzucono jednak ten pomysł, uważano bowiem, iż metoda ta nie będzie efektywna.

Przedsiębiorstwo na tym etapie postawiło na „szerzenie oświaty” wśród możliwie najszerszej liczby pracowników podejmujących codziennie decyzje w różnych obszarach działalności operacyjnej hurtowni. Poproszono firmę doradcą o zorganizowanie cyklu szkoleń wyjaśniających przyjęte w modelu rozwiązania, uczących sprawnego posługiwania się nowymi rozwiązaniami informatycznymi. Przeszkolono kilkanaście osób zajmujących się na co dzień marketingiem, księgowością, controllingiem, zarządzaniem zespołem przedstawicieli handlowych, zarządzaniem transportem, zarządzaniem magazynem, zaopatrzeniem hurtowni.

### UWAGA

To był strzał w dziesiątkę! Wzrosła kompetencja i świadomość kadry wysokiego i średniego szczebla zarządzania w przedsiębiorstwie, nowy system zarządzania pracownicy przyjęli jako „swój”. Rozumienie modelu ABC oraz sprawne posługiwanie się nowymi narzędziami znakomicie poprawiło efektywność podejmowanych decyzji w różnych obszarach naszej działalności. Obecnie pracownicy nie wyobrażają sobie funkcjonowania bez wymienionych wyżej narzędzi.

## Wdrożenie modelu ABC

Pierwsze dane do modelu ABC zaimportowano za II kwartał 2004 r. Nagle pojawiło się mnóstwo informacji pokazujących przede wszystkim nietrafność dotąd podejmowanych decyzji. Menedżerowie przedsiębiorstwa szybko zrozumieli, że istniejący dotąd w hurtowni „uznaniowy” system cenowo-rabatowy źle służy biznesowi. Podjęto decyzję o jego zmianie, polegającej na uzależnieniu cen sprzedaży od ilości kupowanych towarów i wartości pojedynczych transakcji.

Można było obniżyć ceny pokażnej grupy produktów, zaoferować dodatkowy upust za odbiór dostawy własnym środkiem transportu

i szybką zapłatę. Okazało się, że firma jest konkurencyjnym dostawcą na coraz bardziej wymagającym rynku. Dzięki danym z modelu ABC można było prowadzić kompetentne negocjacje z odbiorcami i dostawcami. Klienci przedsiębiorstwa zrozumieli, że proponowane nowe warunki handlowe również im przynoszą korzyści.

### UWAGA

Dzięki danym o rentowności klientów w przedsiębiorstwie zmieniono plany pracy przedstawicieli handlowych i harmonogram dostaw w kanale dystrybucji bezpośredniej. Poprawiono także rentowność działań często wyłącznie dzięki wiedzy płynącej z modelu ABC.

Szybko okazało się, że informacje kwartalne otrzymywane z modelu są niewystarczające. Nasz apetyt na wiedzę rósł „w miarę jedzenia”. Przedsiębiorstwo potrzebowało informacji on-line o wartościach realizowanej sprzedaży, marży brutto, strukturze sprzedaży, efektach współpracy z poszczególnymi klientami i dostawcami itp. Konieczne było również narzędzie do bieżącej kontroli kosztów. Wspólnie z firmą ABC Akademia przystąpiono do budowy systemu Business Intelligence bazującego na hurtowni danych. Dzięki temu powstały nowe aplikacje:

- ABC Price and Sales Manager – służy do generowania raportów z bieżącej sprzedaży, obserwacji trendów, analizy zapasów,
- ABC Controlling Manager – narzędzie do bieżącej kontroli kosztów i stopnia realizacji budżetów.

Przedsiębiorstwo zamierza rozwijać system BI o kolejne moduły służące np. badaniu stopnia realizacji zamówień, ułatwiające zarządzanie transportem, wspomagające zarządzanie finansami. ■

