

Robert Kowalak

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

IMPLEMENTACJA NAJLEPSZYCH PRAKTYK W RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

*Nigdy w przedsiębiorstwie nie jest tak dobrze,
że nie może być lepiej*

1. Wstęp

Rachunkowość zarządcza na dobre „zagościła” w polskich przedsiębiorstwach, nie tylko w tych dużych i bardzo dużych, ale również w małych i średnich. Wynika to z coraz lepszego zrozumienia przez przedsiębiorców mechanizmów rynkowych wymagających odpowiedniej wiedzy, ale również z większych możliwości związanych z informatyzacją rachunkowości. Coraz większa liczba absolwentów ekonomicznych szkół wyższych rozpoczyna pracę w polskich przedsiębiorstwach, co znacznie przyczynia się do stosowania coraz bardziej wyrafinowanych narzędzi, które wspomagają podejmowanie decyzji.

Warto zwrócić uwagę na to, że wejście Polski do Unii Europejskiej spowodowało, że polscy przedsiębiorcy coraz częściej podejmują próby konkutowania z przedsiębiorstwami zagranicznymi na ich rynkach. Oznacza to, że muszą zachowywać się podobnie do pracowników firm zagranicznych, a to znaczy, że powinni stosować te same, lub podobne, metody zarządzania, w podobny sposób wykorzystywać informacje z rachunkowości. Tylko dzięki temu mogą stanowić równorzędnych partnerów na rynku unijnym. W ostatnich latach nasiliło się również wykorzystanie środków unijnych w ramach funduszy strukturalnych związanych z podnoszeniem kwalifikacji pracowników. Coraz częściej organizowane są szkolenia, studia podyplomowe w znacznej części finansowane z funduszy unijnych.

Celem niniejszego artykułu jest zwrócenie uwagi na podnoszenie jakości wdrażanego systemu rachunkowości zarządczej poprzez wykorzystywanie aktualnie najlepszych praktyk stosowanych przez przedsiębiorstwo lub inne podmioty gospodarcze. Wymaga to ciągłej obserwacji zmian zachodzących w gospodarce, nauce, skuteczne wykorzystywanie wiedzy pracowników itp. Pomocny w tej sytuac-

cji jest np. benchmarking, który pokazuje, jakie procedury i w jakiej kolejności powinny być stosowane, aby posiadany system rachunkowości zarządczej stale ewoluował, zwiększając jakość zawartych w nim informacji. Pozwoli to ostatecznie przedsiębiorstwu osiągnąć, lub zwiększyć, przewagę konkurencyjną.

2. Przyczyny i zakres stosowania najlepszych praktyk

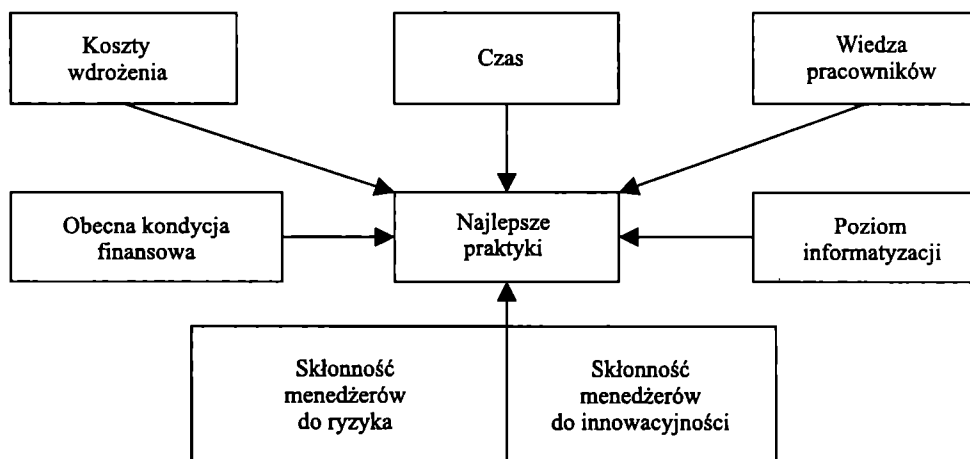
Czym są najlepsze praktyki? Na to, wydawałoby się z pozoru łatwe, pytanie nie ma prostej odpowiedzi. Mimo że literatura bardzo często korzysta z tego pojęcia, to jest ono często mylone (lub stosowane zamiennie) z pojęciem dobrych praktyk. Najlepsze praktyki (*best practices*) można zdefiniować jako „wszelkie ulepszenia i usprawnienia w działających systemach, które pozwolą osiągnąć przedsiębiorstwu przewagę konkurencyjną i zrealizować cele strategiczne” [2, s. 143]. Co to oznacza? Przedsiębiorcy muszą ciągle obserwować wdrażane przez innych wszelkiego rodzaju innowacje, nowości publikowane przez naukowców itp. Wiedzę można pozyskiwać przez:

- odwiedziny w innych przedsiębiorstwach,
- śledzenie prasy,
- udział w targach,
- udział w konferencjach, szkoleniach,
- Internet, biorąc udział w grupach dyskusyjnych, zabierając głos na forum tematycznym itp.

Pozyskiwana wiedza, początkowo najczęściej nieuporządkowana, stanowi punkt wyjścia do odnalezienia tego, co z niej może okazać się przydatne, a jednocześnie zwiększy konkurencyjność przedsiębiorstwa na rynku. Proces wdrażania najlepszych praktyk musi być właściwie zaplanowany i ukierunkowany. Najczęściej poszukiwaniem najlepszych praktyk menadżerowie są zainteresowani w sytuacji, gdy:

- Problemy występujące w przedsiębiorstwie poważnie dezorganizują jego pracę. Wąskie gardła stają się dokuczliwe, a potencjał jest w niewystarczający sposób wykorzystany. Firma może osiągać dodatnie wyniki, jednakże nie są one na tyle wysokie, aby zapewniły prawidłowy jej rozwój.
- Zmiany związane z polityką przedsiębiorstwa spowodują zmianę zarządu. Nowi pracownicy, menedżerowie mają własne pomysły, ale także doświadczenia przejęte z poprzednich miejsc pracy. Wzbogacają przedsiębiorstwo o innowacyjność, która szczególnie jest widoczna w sytuacji, gdy menedżerowie pochodzą z firm bardzo dobrych, wykazujących się znacznymi sukcesami.
- Ogólna kondycja finansowa przedsiębiorstwa jest zła. Zarządy szukają szybkich rozwiązań, umożliwiających poprawienie stanu finansów jednostki. Działania z tym związane mogą zakończyć się zarówno sukcesem, jak i porażką. Sukces będzie związany z posiadanymi jeszcze zasobami przedsiębiorstwa oraz konsekwencją we wprowadzaniu zmian. Porażka to głównie efekt chaotycz-

nego poszukiwania najlepszych rozwiązań i wdrażania ich bez jasno określonego planu. Zdarza się, że po nieudanych próbach implementacji najlepszych praktyk zostają one porzucone, gdy już zostały poniesione znaczne wydatki. Zarządy zapominają, że skutki należy mierzyć w długim okresie. Jednakże, oczywiście, menedżerowie tego czasu mogą już nie mieć (zbyt późne próby restrukturyzacji). Zagrożeniem jest również taki stan, gdy menedżerowie odchodzą z firmy, nie wierząc w pozytywne skutki wprowadzanych zmian.



Rys. 1. Czynniki wpływające na implementację najlepszych praktyk

Źródło: opracowanie własne.

Wobec tego, przed wdrażaniem najlepszych praktyk należy udzielić sobie odpowiedzi na m.in. następujące pytania:

- Co pragnie się osiągnąć?
- Dlaczego pragnie się to osiągnąć?
- Jakie wyniki (efekty) są oczekiwane?
- Jakie wydatki mogą być poniesione?
- Czy planuje się skorzystanie z usług konsultantów z zewnątrz?
- Kto będzie odpowiedzialny za wdrożenie?

Z tymi pytaniami będą związane czynniki wpływające na sposób i metodę wdrażania najlepszych praktyk, co pokazuje rys. 1.

3. Sposoby implementacji najlepszych praktyk w rachunkowości zarządczej

Gdzie należy doszukiwać się możliwości wykorzystania najlepszych praktyk? W zasadzie w każdym obszarze, gdzie menedżerowie uznają, że konieczne są zmiany usprawniające zarządzanie. Wczesna eliminacja zbędnych działań pozwala

obniżyć koszty mogące je obejmować i w sposób najkorzystniejszy wdrażać to, co najlepsze. Identyfikacja najlepszych praktyk powinna być przeprowadzona przed wdrożeniem rachunkowości zarządczej, aby zminimalizować konieczność wprowadzania poprawek na istniejącym już rozwiązaniu. W kolejnych okresach „nowe” najlepsze praktyki będą wymagały mniejszych nakładów oraz kosztów.

Implementacja najlepszych rozwiązań w systemie rachunkowości zarządczej wymaga dużej wiedzy i doświadczenia w następujących dziedzinach:

- rachunkowości w ujęciu prawa bilansowego i podatkowego,
- rachunku kosztów obejmującego najnowsze rozwiązania,
- systemów informatycznych wspomagających rachunkowość,
- systemów informacyjnych wspomagających zarządzanie na poziomie operacyjnym i strategicznym.

Może ona przebiegać według dwóch podejść [1, s. 4]:

- przyrostowego,
- reorganizacyjnego.

Podejście przyrostowe związane jest z ciągłymi, niewielkimi modyfikacjami. Dlatego też stosuje się to rozwiązanie w już istniejących systemach rachunkowości zarządczej lub, gdy środki finansowe na wdrażanie najlepszych praktyk są niewystarczające, aby kompleksowo zaimplementować narzędzia, procedury itp. Zaletą tego podejścia jest niewielkie ryzyko, gdy popełnione zostaną błędy, natomiast wadą możliwość nieosiągnięcia spodziewanych efektów. Wydłużenie czasu trwania wdrożenia niektórych innowacji w systemie rachunkowości zarządczej może również spowodować, że wcześniej zaplanowane działania będą spóźnione.

Podejście reorganizacyjne dotyczy implementacji najlepszych rozwiązań w rachunkowości zarządczej w sposób kompleksowy. Oznacza to, że konieczna jest szczegółowa analiza aktualnego stanu przedsiębiorstwa, wymagająca stwierdzenia występujących słabości i możliwych zagrożeń. Takie podejście bardzo dobrze sprawdza się w sytuacji braku rachunkowości zarządczej, a więc na etapie jej przygotowania lub wdrażania. Charakteryzuje się ono wysokimi kosztami wdrożenia najlepszych praktyk, gdyż są one implementowane jednocześnie lub w bardzo krótkim czasie. Wadą jest wysokie ryzyko popełnienia błędów, szczególnie w przypadku niedotrzymania terminów zamknięcia poszczególnych etapów. Zaletą jest większe prawdopodobieństwo osiągnięcia spodziewanych efektów, i to w krótkim czasie.

Implementacja najlepszych praktyk w rachunkowości zarządczej musi być przeprowadzona według ustalonej procedury. Może ona wyglądać następująco:

ETAP I. Identyfikacja potrzeb przedsiębiorstwa.

ETAP II. Identyfikacja najlepszych praktyk.

ETAP III. Ocena ryzyka wdrożenia.

ETAP IV. Wdrożenie najlepszych praktyk.

ETAP V. Ocena efektywności wdrożenia najlepszych praktyk.

ETAP I. Identyfikacja potrzeb

W etapie tym konieczna jest analiza i ocena aktualnego stanu przedsiębiorstwa. Dotyczy to zarówno struktury informacyjnej, organizacyjnej, jak i posiadanych zasobów rzeczowych i finansowych. Jeśli system rachunkowości zarządczej już istnieje, należy rozpatrzyć konieczność kompleksowych lub częściowych zmian. Może to dotyczyć implementacji nowych narzędzi, dotychczas niestosowanych, lub poprawienia już istniejących (stosowanie innych systemów rachunku kosztów, stosowanie alternatywnych modeli kalkulacji itp.). W etapie tym należy ustalić, czy najlepsze praktyki będą wdrażane samodzielnie, czy z wykorzystaniem specjalistów spoza przedsiębiorstwa.

ETAP II. Identyfikacja najlepszych praktyk

Po ocenie własnych rozwiązań konieczne jest stwierdzenie, czy należą one do czołówki światowych rozwiązań. Najlepsze praktyki mogą być pozyskiwane zarówno z własnego sektora, jak i innych, niebędących konkurencyjnymi. Narzędzia rachunkowości najczęściej mają charakter uniwersalny, jednakże każde z nich ma specyficzne odmiany przystosowane dla konkretnej grupy przedsiębiorstw. Najlepsze praktyki powinny być sklasyfikowane według ustalonych kryteriów (koszt wdrożenia, efektywność, czas itp.), aby można było ustalić, które są w danym momencie najbardziej przydatne lub wręcz niezbędne.

ETAP III. Ocena ryzyka wdrożenia

Każda implementacja najlepszych praktyk niesie ze sobą wydatki. Dotyczą one zapłaty za usługi firm konsultingowych, przygotowania projektu, dokumentacji itp. Ze względu na to, że, jak wspomniano, korzyści finansowe z wdrożenia nie są natychmiastowe, zwrot wydatków nastąpi w przyszłości. Oznacza to, że firma musi ocenić, czy posiada odpowiednie rezerwy kapitałowe. Ocenę ryzyka można podzielić na zewnętrzną i wewnętrzną. Ryzyko zewnętrzne związane jest ze zmianami w otoczeniu przedsiębiorstwa. Szybkość reakcji na zmiany polityczne, makroekonomiczne to podstawa sukcesu. Ryzyko wewnętrzne związane jest głównie z przygotowaniem pracowników do wdrożenia najlepszych praktyk.

ETAP IV. Wdrożenie najlepszych praktyk

Wdrożenie musi przebiegać według ściśle określonego harmonogramu. Często konieczne jest prowadzenie równolegle obecnej praktyki i najlepszej praktyki, aby nie zakłóciło to dostępu do informacji i właściwego zarządzania przedsiębiorstwem. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, gdy najlepsze praktyki związane są z informatyzacją systemu, jego przebudową itp.

ETAP V. Ocena efektywności wdrożenia najlepszych praktyk

Po wdrożeniu konieczna jest ocena, czy zostały osiągnięte oczekiwane wyniki. Efekty mogą być mierzone za pomocą różnych mierników w zależności od tego, jaki obszar objęto najlepszymi praktykami. W ujęciu całościowym jest to zwiększenie zysków, przychodów czy wartości przedsiębiorstwa. W ujęciu szczegóło-

wym jest to zwiększenie wydajności lub likwidacja „wąskich gardeł”, obniżenie kosztów jednostkowych, redukcja czasu wytwarzania produktów, skrócenie czasu dostaw itp.

Należy zwrócić uwagę na to, że dobór i liczba najlepszych praktyk w rachunkowości zarządczej uzależnione są od skali prowadzonej działalności, sektora czy liczby wewnętrznych podmiotów. Największe zainteresowane budzą zmiany w zakładowym planie kont, który stanowi punkt wyjścia dla różnych narzędzi rachunkowości zarządczej. Zmiany te dotyczą określenia liczby kont księgi głównej i podziału w ramach ksiąg pomocniczych. Powinna być zachowana równowaga między liczbą kont a potrzebami informacyjnymi jednostki. Ważne jest to, że dzisiejsze systemy informatyczne pozwalają na wyciąganie danych z baz, bez konieczności prezentowania ich na kontach. Jeśli dane są odpowiednio grupowane, dla rachunkowości zarządczej istotna jest metoda kalkulowania kosztów na potrzeby zarówno rozliczeniowe, jak i decyzyjne. Lata 80. i 90. XX w. przyniosły liczne metody stanowiące alternatywę dla tradycyjnych rachunków kosztów. Należą do nich: rachunek kosztów działań, rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek kosztów ciągłego doskonalenia itp. W polskiej praktyce gospodarczej nie są one w pełni wykorzystane, mimo, że już zostały szeroko opisane w literaturze. Związane jest to często z wysokimi kosztami ich wdrożenia i brakiem przekonania o ich skuteczności. Zainteresowanie wykazują nimi głównie menedżerowie dużych przedsiębiorstw.

4. Wnioski

Jak wynika z przedstawionych rozważań, wydatki związane z poszukiwaniem informacji o najlepszych rozwiązaniach i wdrażaniem w rachunkowości zarządczej muszą się zwrócić w przyszłości. Należy oczekiwać, że zwrot nie będzie natychmiastowy (szczególnie związany z informatyzacją rachunkowości zarządczej lub wdrażaniem nowoczesnych rachunków kosztów). Dlatego też wdrażanie najlepszych praktyk najczęściej rozłożone jest w czasie, aby zmniejszyć obciążenia związane z wydatkami. Istotne jest również to, że wdrażanie nowych rozwiązań, mających wspomóc zarządzanie za pomocą rachunkowości, nie zawsze musi zakończyć się sukcesem lub może zakończyć się sukcesem, ale nie przynieść oczekiwanych efektów. Może być związane z błędnymi lub zbyt optymistycznymi założeniami przed wdrożeniem. Nie powinno to jednak w żaden sposób ograniczać zarządów przedsiębiorstw w poszukiwaniach najlepszych praktyk, gdyż tylko one pozwolą skutecznie konkurować na rynku. Poszukiwanie najlepszych praktyk może zainspirować menedżerów do bardziej koncepcyjnej pracy i do tego, aby wzorując się na doświadczeniach innych, podnosili oni własne umiejętności. Należy przy tym zdawać sobie sprawę, że inni również będą korzystać z tych wdrożonych w przedsiębiorstwie rozwiązań.

W warunkach polskich konieczne jednak jest zwiększenie zaufania do innych, nawet konkurencyjnych, przedsiębiorstw. Nie należy mylić chronionych, posiadanych prawem patentów i licencji z koncepcjami rachunkowości zarządczej. Wymiana myśli i doświadczeń jest nie tylko narzędziem wspomagającym zarządzanie przedsiębiorstwami, ale i motorem rozwoju gospodarki.

Istotną pomocą są organizowane roczne konkursy, na których wręcza się nagrody dla najlepszych przedsiębiorstw na wzór amerykańskiego Baldrige Awards. Dotyczy to konkursów zarówno ogólnopolskich, jak i regionalnych. Już teraz widoczne jest duże zainteresowanie nimi, gdyż osiągnięcie wyróżnienia lub nagrody jest istotnym elementem promocji na rynku. Kryteria oceny są porównywalne z międzynarodowymi, bazującymi na EFQM.

Literatura

- [1] Bragg S.M., *Accounting. Best Practices*, Wiley, Londyn 2001.
- [2] Kowalak R., *Najlepsze rozwiązania w analizie finansowej*, materiały konferencyjne „Standaryzacja rachunkowości i rewizji finansowej”, Wrocław 2006.

IMPLEMENTATION OF BEST PRACTICES IN MANAGEMENT ACCOUNTING

Summary

The article presents the use of best practices in management accounting of companies. It presents methods of the search, implementing, and correcting practices used by companies. The author pays attention to risks that can appear during implementing best practices.