

*Jacek Kalinowski**

TWORZENIE SYSTEMU RACHUNKU KOSZTÓW NA POTRZEBY ZARZĄDZANIA ŚREDNIĄ FIRMA – STUDIUM PRZYPADKU

1. WPROWADZENIE

Dynamiczny rozwój polskiej gospodarki w ostatnim dziesięcioleciu spowodował szereg zmian w naszym kraju. Obserwujemy bardzo silne tendencje dochodzenia do standardów Unii Europejskiej w praktycznie każdej z dziedzin naszego życia. Zmieniamy nasze prawo, przyzwyczajenia, sposób myślenia itp. Choć jest to zjawisko niewątpliwie pozytywne, jako że standardy te w większości są wynikiem wieloletnich doświadczeń członków Unii, to jednak niesie za sobą niebezpieczeństwo globalizacji tego, co wyróżnia Polaków spośród innych narodów. Przykładem może być choćby kultura, obyczaje i zwyczaje właściwe dla różnych regionów Polski.

Do zmian pozytywnych należy niewątpliwie zaliczyć wiele nowych rozwiązań z zakresu szeroko rozumianej ekonomii oraz zarządzania. Polski przedsiębiorca, przez kilkadziesiąt lat „zamknięty” w sztywnych restrykcjach gospodarki centralnie planowanej oraz ustroju totalitarnego jakim był komunizm, nie miał niestety bogatych doświadczeń związanych z zachowaniami w warunkach silnej konkurencji i wolnego rynku. Niesie to za sobą efekty, które obserwujemy na co dzień w naszym życiu – bardzo ciężko jest dziś pokazać polską prywatną firmę, która zwyciężyła konkurencję rywali gospodarczych i ma silną pozycję na rynku polskim albo na rynkach globalnych. I właśnie ta sytuacja wyzwała u wielu ludzi gwałtowną potrzebę sprostania nowym wyzwaniom, dostosowania się do nowych warunków, umiejętnego podpatrywania i uczenia się jak to robią inni, aby w konsekwencji stworzyć silne, dynamicznie rozwijające się przedsiębiorstwa. Czynnikiem, od którego zależy końcowy sukces jest bardzo wiele. Są one dodatkowo bardzo często ściśle związane ze specyfiką podejmowanego przedsięwzięcia, z wybraną branżą, a także z otoczeniem gospodarczym i politycznym, w jakim tworzona jest firma. Występują jednak pewne stałe uwarunkowania, które mają

* Mgr, asystent w Katedrze Rachunkowości UŁ.

wpływ na powodzenie prowadzonych działań w każdych warunkach. Do tych ostatnich niewątpliwie zaliczyć można sprawnie funkcjonujący system informacyjny w przedsiębiorstwie, dostosowany nie tylko do potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej, ale przede wszystkim do wymogów operacyjnych i strategicznych pracowników i menedżerów przedsiębiorstwa. Proces generowania tego rodzaju informacji nazywamy rachunkowością zarządczą¹.

W Polsce coraz więcej przedsiębiorstw dostrzega konieczność tworzenia w swoich strukturach działów zajmujących się rachunkowością zarządczą i controllinglem. Tendencja ta nasiliła się znacznie w ostatnich latach i nie dotyczy już tylko dużych firm zagranicznych, ale coraz częściej małych i średnich przedsiębiorstw polskich. Do głównych czynników stymulujących ten proces można zaliczyć:

- rosnącą konkurencję i globalizację,
- recesję na rynkach wschodnich (Rosja i kraje azjatyckie),
- wyższe standardy jakości (wdrażanie norm ISO),
- wdrażanie nowych technologii informatycznych.

Dynamika zmian zachodzących w polskich przedsiębiorstwach na przełomie XX i XXI w. wskazuje jednoznacznie, iż w najbliższej przyszłości będziemy świadkami wzrostu liczby firm wprowadzających rachunkowość zarządczą oraz coraz szerszego zastosowywania takich jej narzędzi, jak np.: budżetowanie, analiza odchyleń, analiza marż pokrycia itp.²

Jednym z najważniejszych elementów mających wpływ na rentowność wytwarzanych produktów jest koszt ich wytworzenia. W sytuacji, gdy pod wpływem dynamicznej konkurencji obniżają się ceny wyrobów, problem dokładnej wiedzy o poniesionych kosztach na wytworzenie każdego z produktów nabiera zupełnie nowego wymiaru. W czasach gospodarki centralnie planowanej wiedza ta była praktycznie bezużyteczna, dlatego też w wielu polskich przedsiębiorstwach do dnia dzisiejszego spotykamy taki sposób ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów, który w praktyce uniemożliwia poznanie wielu informacji niezbędnych do efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem. Między innymi było to przyczyną upadłości wielu spółek, które kiedyś były chlubą polskiej gospodarki, ale błędne decyzje, a raczej decyzje na podstawie błędnych informacji, doprowadzały do poważnych kłopotów finansowych.

Podstawowym źródłem informacji o kosztach w przedsiębiorstwie powinien być właściwie dobrany model rachunku kosztów. Rachunek kosztów jest

¹ Por. A. A. Jaruga, *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] A. A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, „Absolwent”, Łódź 1999.

² Por. I. Sobańska, T. Wnuk, *Zmiany w praktyce rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku*, [w:] „Zeszyty teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” (Warszawa) 2000, nr 56 (numer specjalny).

nazwą stosowaną w odniesieniu do dyscypliny naukowej oraz do systemów objaśniających proces powstawania kosztów w podmiotach mikroekonomicznych i umożliwiających tworzenie określonych informacji o kosztach dla procesów zarządzania³. Wybór właściwego modelu rachunku kosztów powinien być rzeczą indywidualną dla każdej firmy. Jest on uzależniony od specyfiki działalności, od organizacji wewnętrznej, a także od zdolności informacyjnej stosowanych systemów informatycznych.

Wiedza teoretyczna definiuje nam różne modele rachunku kosztów. Są to np. rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów zmiennych, wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów, rachunek kosztów działań (ABC) itd. Każdy z nich ma oczywiście swoje zalety i wady i to właśnie ich analiza powinna być głównym kryterium wyboru. Jednak praktyka rozwiązań z zakresu rachunku kosztów pokazuje nam jeszcze inne rozwiązanie. Bardzo często w jednym przedsiębiorstwie stosuje się zasady kilku systemów rachunku kosztów jednocześnie. Takie rozwiązanie w literaturze nazywane jest mieszanym systemem rachunku kosztów⁴. Z czego wynika ta różnorodność? Specyfika działań dzisiejszych firm jest często tak duża, że niemożliwą rzeczą staje się wybór tylko jednego z modeli rachunku kosztów. Dopiero właściwe połączenie różnych rozwiązań przynosi oczekiwane rezultaty. Jest jeszcze jedno ograniczenie. Wprowadzenie nowego systemu rachunku kosztów powoduje zazwyczaj radykalną zmianę w strukturze wewnętrznej i sposobie działania danej firmy. Dlatego też często zmiany wdraża się etapami w poszczególnych latach. Na przykład w pierwszym roku tylko w kilku komórkach wyodrębnia się szczegółowe działania (najczęściej dzieje się tak w ramach podmiotów produkcji pomocniczej) charakterystyczne dla rachunku kosztów ABC. W pozostałych podmiotach pozostawia się ewidencję i rozliczanie kosztów na wyższym poziomie organizacyjnym (brygad, grup brygad czy też nawet całych oddziałów). W następnych latach dąży się do jak najdokładniejszego podziału pozostałych podmiotów, pamiętając jednocześnie o bardzo ważnej zasadzie, aby koszt zdobytych informacji nie przewyższył wartości korzyści z nich płynących.

Częstym błędem popełnianym przez menadżerów podejmujących decyzje o wprowadzaniu nowych rozwiązań jest myślenie o rachunku kosztów jako o czymś, co dotyczy tylko księgowości i nikogo więcej. Jest to poważny błąd, który korygowany zostaje dopiero na etapie projektowania, a czasami niestety – dopiero na etapie wdrażania systemu rachunku kosztów. Co więcej, doświadczenia praktyczne dowodzą, że przy sprzyjających pozostałych

³ I. Sobańska, *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo UŁ, Łódź 1997.

⁴ Szerzej na ten temat pisała I. Sobańska, m. in. w: *Tworzenie rachunkowości zarządczej*, INFOR, Warszawa 1996.

czynnikach (np. sprawnie i efektywnie działający system informatyczny), możliwe jest zredukowanie ilości osób pracujących w księgowości na korzyść rozwoju działów analiz i controllingu. Należy tu jednak podkreślić, iż problem ilości zatrudnianych osób podczas realizacji projektów wielozadaniowego rachunku kosztów i wyników dla potrzeb rachunkowości zarządczej jest znacznie szerszy i nie da się go rozpatrywać tylko i wyłącznie w kontekście jednego z czynników.

Jak zatem we właściwy sposób dokonać zmian w firmie w systemie informacyjnym? To pytanie zadaje sobie dziś wielu menadżerów nie tylko dużych zakładów, ale również coraz częściej właściciele średniej wielkości firm. Praktyka niestety nie pozostawia tutaj złudzeń – na to pytanie nie ma jednoznacznej, dobrej odpowiedzi, która byłaby właściwa dla każdego przypadku. Nie ma mądrej książki, którą wystarczy wypożyczyć z biblioteki, przeczytać i dzięki temu znać odpowiedź na wszystkie nurtujące pytania. Nie da się „uogólnić szczegółów” prac związanych z projektowaniem i wdrażaniem systemu zarządzania kosztami. Co zatem można zrobić? Najskuteczniejszą metodą jak zwykle wydaje się być połączenie wiedzy teoretycznej z praktyczną. Z jednej strony należy dokładnie znać podstawy i rozwiązania proponowane przez specjalistów z rachunkowości zarządczej, z drugiej zaś strony trzeba podpatrywać jak to robią inni – w myśl powiedzenia, iż najlepiej uczyć się na błędach, a jeszcze lepiej nie na swoich.

W artykule przedstawione zostały prace nad projektem wielozadaniowego rachunku kosztów i wyników dla potrzeb rachunkowości zarządczej, przeprowadzonego przez zespół Towarzystwa Gospodarczego „RAFIB” pod kierownictwem prof. dr hab. Ireny Sobańskiej. Następnie opisane są działania, jakie zostały wykonane w prywatnym przedsiębiorstwie „Pawo” Producent Odzieży Męskiej, dla którego powstało wymienione opracowanie, podjęte w celu wdrożenia rozwiązań zaproponowanych w projekcie.

Coraz silniejsza konkurencja, a także rosnąca globalizacja rynku polskiego spowodowały, iż dotychczasowe źródła danych i analizy stosowane do potrzeb zarządzania analizowanym przedsiębiorstwem okazały się niewystarczające. Aby sprostać nowym wymaganiom należało całkowicie zmienić system informacyjny w firmie: począwszy od uporządkowania struktury organizacyjnej i dostosowania jej do nowych potrzeb, następnie przez zmianę systemu rachunku kosztów, a skończywszy na procesie budżetowania kosztów i przychodów w „Pawo”. Wszystkie zmiany musiały zostać oparte jednocześnie na nowym systemie informatycznym, dostosowanych do zaistniałych wymagań. Zaprojektowanie systemu informacyjnego uwzględniającego wszystkie potrzeby przedsiębiorstwa jest zadaniem niezwykle trudnym, w szczególności dla małych i średnich przedsiębiorstw. Na fakt ten składa się wiele przyczyn, np. brak literatury z zakresu projektowania systemów rachunkowości zarządczej, niewielka ilość wzorców w praktyce polskiej,

niedoświadczona kadra ukierunkowana przede wszystkim na spełnianie wymogów sprawozdawczości zewnętrznej itp. Dlatego też przy przeprowadzaniu tego typu prac niezbędna okazuje się pomoc konsultantów z zewnątrz, posiadających odpowiednią wiedzę i kwalifikacje.

2. CHARAKTERYSTYKA FIRMY „PAWO” PRODUCENT ODZIEŻY MĘSKIEJ

Producent odzieży męskiej „Pawo” jest jednym z wiodących na polskim rynku producentów garniturów, płaszczy, koszul itp. Różnorodność działań prowadzonych w tej firmie, a także specyfika produkcji właściwa dla branży tekstylnej zdecydowały o jej wyborze jako tematu badań i analiz związanych z tworzeniem nowoczesnego systemu informacyjnego dla potrzeb zarządzania.

„Pawo” jest przedsiębiorstwem średniej wielkości, zatrudniającym ok. 400 osób. Swoją siedzibę ma w Pabianicach koło Łodzi. „Pawo” istnieje od ponad 11 lat jako przedsiębiorstwo prywatne, którego właścicielami są małżeństwo Anna i Piotr Włodarczykowie. Oprócz działalności produkcyjnej firma prowadzi również działalność handlową w ramach własnej sieci salonów firmowych. Sprzedawane są tam wyroby własne oraz różnego rodzaju akcesoria i dodatki (np. krawaty, muszkiety, czapki, portfele itp.). Specyfiką tego typu działalności jest produkcja ubrań w niezbyt dużych seriach, zazwyczaj pod wcześniej ustalone zamówienia. Duża jest natomiast ilość poszczególnych serii, obejmująca różne modele garniturów, marynarek, koszul, dostosowywanych na bieżąco pod potrzeby rynku. Bardzo mocno daje się zauważyć charakterystyczny dla branży odzieżowej podział produkcji na dwa sezony: Wiosna–Lato oraz Jesień–Zima. Mamy więc na przykładzie „Pawo” zarówno sezonowość produkcji, jak i wielowariantowość, skracanie serii produkcyjnych, a także działalność handlową. Do tego należałoby dołączyć również działania związane z pracą projektantów i konstruktorów nowych wyrobów. Jeśli chodzi o działalność pomocniczą, to występuje niewielka ilość usług wzajemnych świadczonych przez poszczególne działania pomocnicze (stanowiska kosztów).

Bardzo silna konkurencja na rynku, a także chęć zwiększenia udziału eksportu w strukturze sprzedaży firmy, skłoniły właścicieli „Pawo” do poszukiwania bardziej efektywnych metod zarządzania oraz narzędzi wspomagających proces podejmowania decyzji. Firma posiada kilkuset aktywnych klientów, których szczegółowa analiza była niemożliwa w funkcjonującym systemie. Jednym z bezpośrednich powodów, który postawił chyba przysłowiową „kropkę nad i”, było zapytanie ofertowe kontrahenta niemieckiego o cenę przeszycia garniturów i spodni. Okazało się wtedy, że dotychczas stosowane metody kalkulacji w większości przypadków zawyżają cenę usługi, nakładając bardzo duże narzuty kosztów stałych. Bardzo trudne było

przeprowadzenie symulacji wykorzystania dodatkowych mocy produkcyjnych i rozłożenie kosztów stałych na inne produkty. Choć intuicja podpowiadała, że tego typu usługa będzie prawdopodobnie dobra dla firmy, to liczby pokazywały co innego. Wtedy to postanowiono skończyć czas zarządzania głównie poprzez doskonale wyczucie zarówno rynku jak i własnej firmy. Okazało się, że firma osiągnęła już taki stopień rozwoju, iż do zarządzania trzeba zacząć wykorzystywać metody od lat stosowane chociażby w firmach niemieckich.

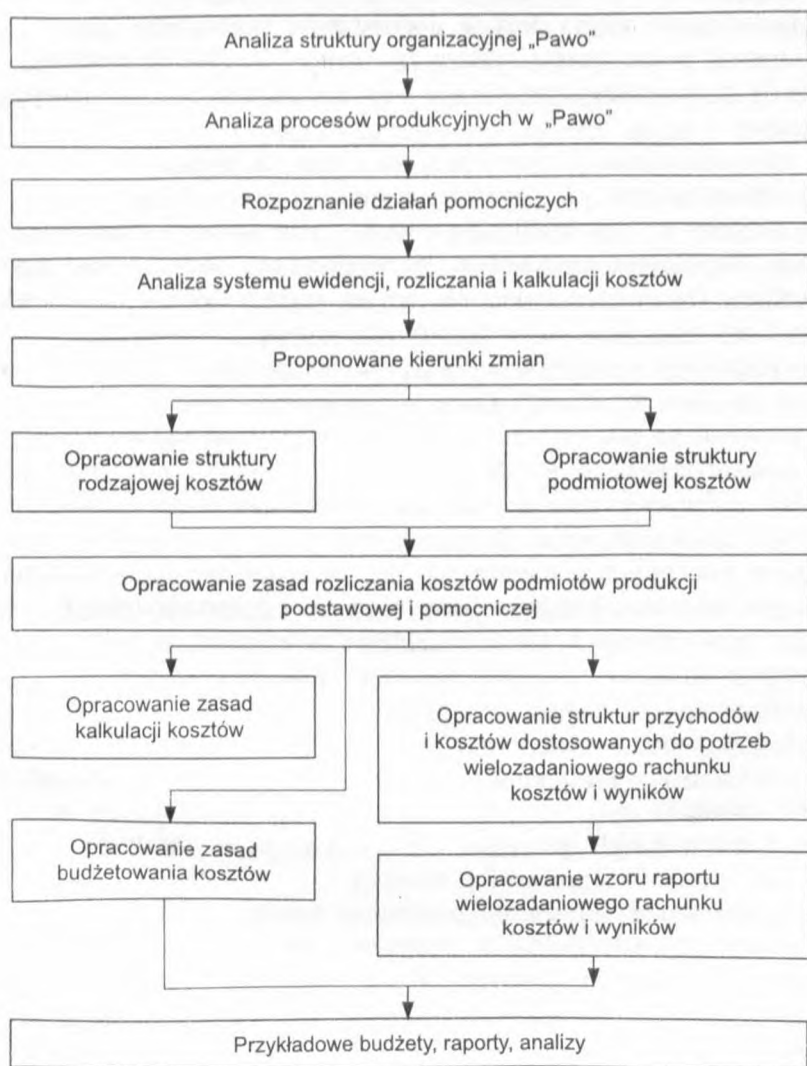
Przy pracach projektowych nad nowym systemem informacyjnym dla „Pawo” właściciele firmy zdecydowali się wykorzystać wiedzę i wieloletnie doświadczenie firmy konsultingowej „RAFIB” Towarzystwo Gospodarcze. Wspólnie uzgodniono kierunki zmian w przedsiębiorstwie oraz etapy prac, które miały na celu wdrożenie wielozadaniowego rachunku kosztów i wyników dla potrzeb rachunkowości zarządczej w „Pawo”.

3. ETAPY PROJEKTOWANIA WIELOZADANIOWEGO RACHUNKU KOSZTÓW I WYNIKÓW DLA POTRZEB RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W „PAWO” PRODUCENT ODZIEŻY MĘSKIEJ

Projekt wielozadaniowego rachunku kosztów i wyników dla potrzeb rachunkowości zarządczej w „Pawo” zaczął powstawać w pierwszej połowie 2000 r. Niełatwego zadania opracowania szczegółowych zasad ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów produktów podjął się zespół Towarzystwa Gospodarczego „RAFIB” pod kierownictwem prof. dr hab. Ireny Sobańskiej. Firma ta, oprócz fachowej wiedzy teoretycznej jej konsultantów, posiada wieloletnie doświadczenia praktyczne w zakresie opracowywania podobnych projektów dla wielu firm w całej Polsce. Dlatego też zdecydowano się wykorzystać te atuty, aby wspólnymi siłami osiągnąć zamierzony cel.

W pierwszym etapie konsultanci firmy „RAFIB” bardzo dokładnie poznali specyfikę przedsiębiorstwa. Wbrew pozorom to nie księgowość była głównym obiektem zainteresowania Zespołu, choć i w tym miejscu spędzono bardzo wiele czasu. Silny nacisk został położony na kontakt praktycznie z każdym pracownikiem średniego szczebla zarządzania. Chodziło nie tylko o zdobycie potrzebnych informacji, ale również o przekazanie podstawowej wiedzy o realizowanym projekcie każdej z osób, która była w niego w jakikolwiek sposób zaangażowana. To właśnie w tym momencie konsultanci przedstawiali problemy, które pragną rozwiązać i czemu ma to służyć. Wielogodzinne dyskusje, wyjaśnienia, posiedzenia, zaowocowały początkiem zmian w sposobie myślenia wielu osób zatrudnionych w „Pawo”. Bardzo ważnymi spotkaniami były również rozmowy z właścicielem firmy, który w szybki sposób reagował na jakiegokolwiek problemy i natychmiast podejmował decyzje o sposobie ich rozwiązania. Brak takiego sposobu działania jest

niewątpliwie piętą achillesową znacznej ilości dużych polskich przedsiębiorstw, gdzie albo brak jest bezpośredniego zaangażowania właściciela – Skarbu Państwa w strategiczne decyzje dotyczące ich firmy lub silnie działające układy polityczne uniemożliwiają efektywne zarządzanie przedsiębiorstwem.



Rys. 1. Kolejność czynności przy projektowaniu wielozadaniowego rachunku kosztów i wyników dla potrzeb rachunkowości zarządczej w „Pawo” Producent Odzieży Męskiej w Pabianicach

Źródło: opracowanie własne na podstawie: I. Sobańska, T. Wnuk, J. Kalinowski, M. Dziubałtowski, *Projekt wielozadaniowego rachunku kosztów i wyników dla potrzeb rachunkowości zarządczej w „Pawo” Producent Odzieży Męskiej w Pabianicach*, Towarzystwo Gospodarcze „RAFIB”, Łódź 2000.

Część pierwsza prac projektowych trwała około dwóch do trzech miesięcy. W tym czasie zespół Towarzystwa Gospodarczego „RAFIB” poznał dokładnie firmę „Pawo”, jej cechy charakterystyczne, specyfikę, a także problemy dotychczasowego braku wiedzy niezbędnej do sporządzenia różnego rodzaju analiz i raportów, z którymi na co dzień powinny pracować osoby podejmujące ważne decyzje. Jednocześnie pracownicy „Pawo” zostali „zaszczepieni” także szerszą wiedzą na temat zarządzania kosztami, która umożliwiła im w późniejszym okresie wspólnie znaleźć najbardziej efektywne rozwiązania.

Po zdiagnozowaniu pacjenta przyszedł czas na wypisanie recepty. Choć wiele problemów było już wcześniej sygnalizowanych, okazało się, iż część z nich dopiero w tym momencie została „namacalnie” zauważona przez właścicieli. Przykładem może być choćby konieczność ewidencji prac niektórych pracowników (np. informatyka) dla innych podmiotów wewnętrznych.

Wynikiem prac Zespołu w drugim etapie była nowa struktura kosztów – układ rodzajowy i podmiotowy, która w znaczący sposób zmieniła sposób ewidencji kosztów w „Pawo”. Duża szczegółowość i odpowiednia agregacja miała pozwolić na jak najbardziej efektywne zebranie informacji o tym co na co dzień dzieje się w firmie.

Układ rodzajowy kosztów ma za zadanie takie ujęcie kosztów, aby kwoty poszczególnych wyodrębnionych rodzajów kosztów były prawidłowo zbierane w następnych podsystemach rachunku kosztów. Jest on podstawą do dalszych układów kosztów: podmiotowego i przedmiotowego.

Układ podmiotowy kosztów w „Pawo” stworzony został w przekroju procesów, podmiotów i działań/stanowisk kosztów. Układ ten powinien dawać odpowiedź na następujące pytania:

- gdzie w firmie zostały poniesione koszty (przekrój podmiotów),
- w związku z wykonywaniem jakich działań zostały poniesione koszty (przekrój działań),
- w ramach jakich procesów były wykonywane działania i jakie są koszty tych procesów (przekrój procesów),
- w jakiej wysokości zostały poniesione koszty,
- kto jest odpowiedzialny za poniesienie kosztów⁵.

Kolejnym krokiem w tworzonej projekcie było opracowanie sposobu rozliczeń kosztów, w przekroju kosztów działań pomocniczych, a następnie podstawowych.

Za działania pomocnicze uznaje się takie działania, których koszty są rozliczane na inne działania za pomocą ustalonych nośników kosztów.

⁵ I. Sobańska, T. Wnuk, J. Kalinowski, M. Dziubałtowski, *Projekt wielozadaniowego rachunku kosztów i wyników dla potrzeb rachunkowości zarządczej w „Pawo” Producent Odzieży Męskiej w Pabianicach. Etap II, TG „RAFIB”, Łódź 2000.*

Działania podstawowe zaś to takie, których koszty są rozliczane na wyróżnione w firmie obiekty kosztów, takie jak produkty czy klienci. Uwzględniając specyfikę działalności „Pawo” (np. niewielką ilość usług wzajemnych świadczonych przez poszczególne pomocnicze działania/stanowiska) zespół Towarzystwa Gospodarczego „RAFIB” zaproponował zastosowanie metody stopniowej rozliczania kosztów bez wykorzystania kosztów planowanych. W wyniku zastosowania tego rozwiązania z jednej strony zostały uproszczone poszczególne rozliczenia, z drugiej zaś deformacja kosztów procesów pomocniczych obciążających poszczególne zlecenia była bardzo niewielka.

Etap ten okazał się bardzo trudnym, gdyż praktycznie w każdym momencie trzeba było przeprowadzać dokładne analizy, czy zadana szczegółowość i potrzebny do tego nakład pracy współmierny będzie do uzyskanych efektów. W większości przypadków okazało się, iż nie ma potrzeby wprowadzania ewidencji zleceniowej dla podmiotów pomocniczych, gdyż np. ewidencja samego czasu pracy mechaników dla poszczególnych jednostek organizacyjnych jest w zupełności wystarczającym kluczem do podziału kosztów.

Kolejnym etapem prac projektowych było opracowanie zasad kalkulacji kosztów. Prawidłowo zebrane i właściwie rozliczone wartości pozwalały na ich efektywne wykorzystanie. Wśród wielu dostępnym metod kalkulacji zespół Towarzystwa Gospodarczego „RAFIB” uznał, iż w warunkach i specyfice działania „Pawo” najwłaściwsze będzie zastosowanie kalkulacji doliczeniowej zleceniowej oraz kalkulacji kosztów metodą ABC. Kalkulacja doliczeniowa zleceniowa polega na tym, że odrębnie kalkuluje się koszt wytworzenia przedmiotu kalkulacji objętego oddzielnym zleceniem produkcyjnym. Natomiast kalkulacja uwzględniająca koszty działań (ABC) wykorzystywana jest do właściwego i efektywnego rozliczania kosztów pośrednich i doliczania ich do poszczególnych zleceń. Polega ona na wykorzystaniu wielu różnych podstaw rozliczenia kosztów pośrednich na produkty.

Połączenie tych dwóch metod kalkulacji stworzyło możliwość uzyskania dokładnych i realnych informacji:

- o jednostkowym koszcie bezpośrednim wytworzenia,
- o jednostkowym koszcie wytworzenia,
- o marży jednostkowej,
- o zysku jednostkowym,
- o udziale kosztów procesów pomocniczych w pełnym koszcie sprzedawanych produktów.

Równoległe z pracami nad sposobami kalkulacji kosztów trwały prace nad strukturą, symboliką i zasadami funkcjonowania kont zespołu 7 ZPK „Pawo”. W tym momencie należało zdecydować o sposobie ewidencji

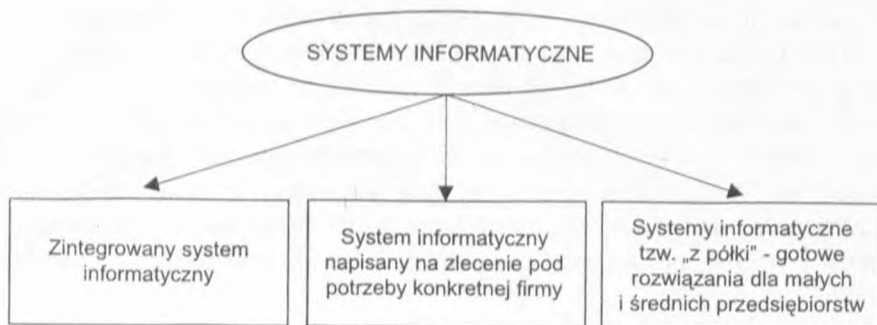
przychodów i kosztów wytworzenia sprzedanych produktów. Trzeba było poznać przede wszystkim potrzeby informacyjne osób zarządzających przedsiębiorstwem i określić jakie dane i w jak szczegółowym podziale będą najbardziej przydatne. Okazało się, że najlepszym sposobem będzie wyodrębnienie grupy najważniejszych klientów i obserwowanie w odniesieniu do każdego z nich zachowania się kosztów, przychodów, rentowności, natomiast pozostali odbiorcy zostali pogrupowani w grupy, gdyż nie było potrzeby oddzielnej analizy klienta, który np. kupował miesięcznie wyroby za 1000 zł.

Podczas podejmowania tego typu decyzji zazwyczaj najważniejszym kryterium wyboru jest zdolność systemu informatycznego do wygenerowania potrzebnych danych. W przypadku „Pawo” problem ten praktycznie nie był wcale brany pod uwagę, gdyż nowy system informatyczny, pisany praktycznie pod konkretne potrzeby firmy, dawał nieograniczone możliwości w tym zakresie. Czynnikiem determinującym natomiast przyjęte rozwiązanie była możliwość późniejszych analiz otrzymanych danych. „Pawo” posiada kilkuset aktywnych klientów i zbieranie danych dla każdego z nich osobno byłoby sztuką dla sztuki i doprowadziłoby do chaosu informacyjnego. Dlatego też zdecydowano się na opisane wcześniej rozwiązanie.

Zakończeniu prac niezbędnych do startu od nowego roku proponowanych rozwiązań nastąpiło na początku listopada 2000 r. Pozostało jeszcze opracowanie ostatniej części projektu, która miała być efektem końcowym wszystkich prac – zbioru analiz i porównań opartych na wielostopniowym i wieloblokowym rachunku kosztów oraz metodologii procesu budżetowania. Postanowiono jednak te prace wstrzymać, aby cały wysiłek włożyć w praktyczne wdrożenie proponowanych rozwiązań. Zostały one ukończone w czerwcu 2001 r.

4. WYBÓR SYSTEMU INFORMATYCZNEGO

Oprócz doświadczonego Zespołu konsultantów, który przygotował oczekiwane rozwiązania zarządzania kosztami, a także bardzo dużej determinacji i woli właścicieli do wprowadzenia zmian, do końcowego sukcesu wprowadzanych zmian niezbędny był jeszcze jeden niezwykle istotny element. Chodziło mianowicie o wybór właściwego rozwiązania informatycznego, które pozwoliłoby na urzeczywistnienie proponowanych metod. Problem ten jest niezwykle istotny, a jego rozwiązanie cały czas budzi wiele emocji, zarówno w kręgach akademickich, jak i wśród praktyków z wielu różnych firm informatycznych. Możliwości wyboru systemu informatycznego przedstawia rys. 2.



Rys. 2. Możliwości wyboru systemu informatycznego

Źródło: opracowanie własne.

Oczywiście każda z możliwości ma swoje wady i zalety. Pierwsza zazwyczaj pociąga za sobą zazwyczaj ogromne obciążenia finansowe, a do tego często narzuca własny sposób organizacji firmy, przez co zmniejsza elastyczność przedsiębiorstwa. Pozwala za to objąć wszystkie obszary działalności firmy i zapewnia pełną kompatybilność ewidencjonowanych danych. Poza tym rozwiązania proponowane przez tego typu systemy są zazwyczaj wynikiem wieloletnich doświadczeń użytkowych przetestowanych w innych krajach. Zaleta ta jednak czasami staje się wadą, gdyż zdarza się, iż proces dostosowywania systemu do warunków polskich, a w szczególności do wymogów polskiej sprawozdawczości finansowej nie przynosi oczekiwanych rezultatów. Jednak chyba największą wadą systemów zintegrowanych jest ich cena. Na rozwiązania takie mogą się zdecydować tylko i wyłącznie bardzo duże przedsiębiorstwa, gdyż koszt inwestycji z pewnością przekroczyłby możliwości firm małych i średnich. Dlatego też w przypadku „Pawo” możliwość ta została dosyć szybko odrzucona.

Wybór drugiej opcji wiąże się również często z dużymi nakładami finansowymi, choć na pewno mniejszymi niż w przypadku systemów zintegrowanych. Odgrywa to jednak zazwyczaj drugorzędną rolę przy podejmowaniu decyzji. O wiele ważniejszym pytaniem, jest to, kto będzie w stanie sprostać bardzo wielu wymaganiom, jakie stawiane są sprawnemu systemowi informatycznemu dla potrzeb nie tylko rachunkowości finansowej, ale także i rachunkowości zarządczej. Nie chodzi tu zazwyczaj o techniczne umiejętności informatyków w pisaniu programów, bo z tym zazwyczaj nie ma kłopotów, ale o właściwy projekt systemu. I to pytanie jest kluczem do późniejszych decyzji. Należy w tym momencie zwrócić uwagę na dwie bardzo różne funkcje i wymagające innej wiedzy, jakie powinien spełniać

informatyk lub zespół informatyków zatrudniony do stworzenia nowego rozwiązania informatycznego. Mianowicie należy odróżnić funkcję programisty od projektanta systemu. Jeżeli istnieją wątpliwości co do umiejętności bardzo dobrego wypełnienia tej drugiej funkcji, to należy na pewno zrezygnować z wyboru tego rozwiązania. Nie ma nic bardziej uciążliwego w późniejszej pracy niż korzystanie ze źle zaprojektowanego programu komputerowego. A trzeba w tym momencie pamiętać, iż wady te zazwyczaj dostrzegane są na koniec wszystkich prac, kiedy firma poniesie już większość kosztów i wykona ogrom prac związanych z wdrożeniem systemu zarządzania kosztami.

Rozwiązanie trzecie, zakup gotowego programu „z półki” sklepowej i dostosowywanie go do własnych potrzeb wraz z jednoczesnym wspomaganie się arkuszem kalkulacyjnym (np. Excel) jest niewątpliwie najtańszym z możliwych rozwiązań. Ale zazwyczaj w tym miejscu kończą się zalety tego rozwiązania. Wynika to z zupełnie innej funkcji, do jakiej są tworzone tego typu programy. Pomińmy rozważania na temat mniej lub bardziej udanych produktów, bo w każdej dziedzinie życia spotykamy się z lepszymi i gorszymi rozwiązaniami. Największą uciążliwością jest tu to, że programy zaprojektowane w celu efektywnego spełniania zadań rachunkowości finansowej, nie są w stanie równie efektywnie generować informacji potrzebnych do zarządzania kosztami. Wszelkie próby zmian, które można by dokonać, są zazwyczaj mało skuteczne. Jest to po prostu niewłaściwy moment na tego typu prace. Jeśli w momencie projektu systemu autorzy nie przewidzieli np. dowolnie długiej i zmiennej struktury konta, właściwych automatów służących do rozliczania kosztów itp., to wprowadzanie tego typu zmian do istniejących programów zazwyczaj jest bardzo nieefektywne. W istniejącym systemie można dokonywać przeróbek służących jego udoskonalaniu, ale nie gruntownie przebudowywać logikę działania systemu.

W „Pawo”, po wielu rozważaniach za i przeciw, postanowiono przyjąć rozwiązanie, któremu najbliższy jest wariant drugi. Dostyc szczęśliwy zbieg okoliczności spowodował, iż firma zajmująca się obsługą informatyczną przedsiębiorstwa planowała napisanie w nowej technologii systemu Kadrowo-Płacowego (KP), a następnie Finansowo-Księgowego (FK). Wykorzystano więc ten fakt i właściciele obydwu firm ustalili, iż program FK zostanie napisany pod wymogi zintegrowanego systemu rachunkowości zarządczej w zamian za pomoc przy projektowaniu i założeniach dla nowego produktu. Pomoc ta została udzielona zarówno przez pracowników „Pawo”, jak też i doświadczonych konsultantów firmy „RAFIB”. Ta trójstronna współpraca zaowocowała później przy pracach projektowych nad modelem rachunku kosztów oraz podczas wdrożenia.

**5. WDRAŻANIE I URUCHAMIANIE
ZINTEGROWANEGO SYSTEMU WIELOZADANIOWEGO
RACHUNKU KOSZTÓW I WYNIKÓW DLA POTRZEB RACHUNKOWOŚCI
ZARZĄDCZEJ W „PAWO” PRODUCENT ODZIEŻY MĘSKIEJ**

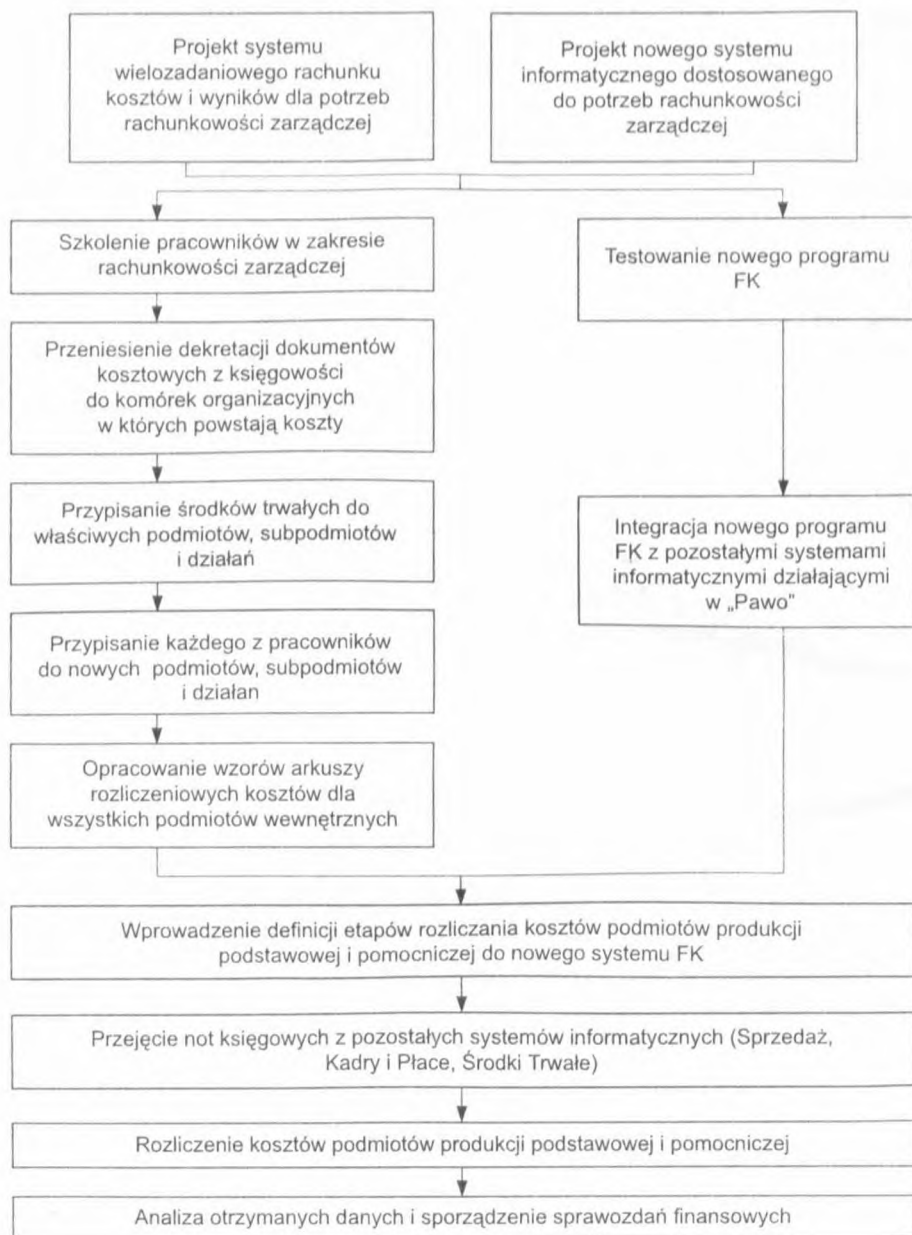
Po zakończeniu najważniejszych prac projektowych nad nowym systemem rachunku kosztów, a także opracowaniu głównych założeń systemu informatycznego podjęto działania mające na celu wdrożenie zaproponowanych rozwiązań. Prace rozpoczęły się w październiku 2000 r. Ich szczegółowy zakres zawiera rys. 3.

W pierwszej kolejności skupiono się nad nowym systemem FK. Było to, jak się później okazało, największe zagrożenie dla powodzenia całego przedsięwzięcia. Choć prace nad programem trwały równolegle do prac zespołu Towarzystwa Gospodarczego „RAFIB”, to jednak dopiero po opracowaniu założeń przyszłych zmian informatycy podjęli kluczowe decyzje dotyczące projektu systemu i rozpoczęto główne prace programistyczne.

Kolejną przeszkodą było uświadomienie i nauczenie pracowników „Pawo” dekretacji księgowej dokumentów kosztowych. Proces ten do tej pory odbywał się w księgowości, nic więc dziwnego, że dla wielu osób nie związanych z tym działem był on zaskoczeniem. Po cyklu spotkań postanowiono, iż od miesiąca października każdy z dokumentów będzie dekretowany podwójnie, tzn. po raz pierwszy w celach szkoleniowych według nowych struktur kosztowych, a także po raz drugi według dotychczas obowiązujących zasad. Oczywiście ta ostatnia czynność odbywała się, tak jak do tej pory, w księgowości. Choć nowe dekryty nie były nigdzie wprowadzane, wywołały jednak duże zamieszanie w firmie. Było to niewątpliwie bardzo pozytywnym zjawiskiem, gdyż pracownicy „Pawo”, dotychczas uczestniczący w pracach projektowych, mogli w praktyce zobaczyć efekt wykonanych prac. W tym okresie pojawiło się bardzo wiele pytań dotyczących prawidłowości dekretowania.

Doświadczenia zdobyte w październiku pozwoliły w następnym miesiącu podjąć próbę generalną funkcjonowania nowego systemu. Podjęto decyzję o prowadzeniu w tym miesiącu księgowości w dwóch systemach – w „starym” programie finansowo-księgowym według dotychczas obowiązujących zasad, a także w nowym systemie FK według założeń projektu zintegrowanego zarządzania kosztami zespołu Towarzystwa Gospodarczego „RAFIB”.

Jakie były efekty prac umieszczonych na rys. 3? Ku zaskoczeniu większości osób główne problemy w fazie wdrażania nie pojawiły się przy dekretowaniu faktur wg nowego planu kont czy też w innych pracach związanych z wdrażaniem projektem. Natomiast bardzo wiele wysiłku trzeba było



Rys. 3. Kolejność czynności przy wdrażaniu zintegrowanego systemu wielozadaniowego rachunku kosztów i wyników dla potrzeb rachunkowości zarządczej w „Pawo” Producent Odzieży Męskiej w Pabianicach

Źródło: opracowanie własne.

włożyć w dopracowywanie nowego systemu informatycznego. Prace te trwały cały miesiąc październik i listopad i dzięki temu doprowadzono program do stanu, w jakim można było zacząć normalne użytkowanie.

Miesiąc grudzień poświęcony był przede wszystkim na zakończenie listopada w obydwóch programach i porównanie danych. Miało to dać odpowiedź, czy nowe rozwiązania na pewno nic nie wprowadzają nieprawidłowego pod względem podatkowym, jakże ważnym dla każdego Głównego Księgowego. Okazało się, że obawy pracowników księgowości o niewłaściwe rozliczenie podatkowe w nowym systemie zostały rozwiane, ponieważ wyniki były identyczne w obu programach i w związku z tym podjęto ostateczną decyzję o wprowadzeniu nowego systemu od 1 stycznia 2001 r. Jednak część problemów cały czas pozostawała nierozwiązana. Najważniejszym był chyba brak pełnego zrozumienia pracowników Działu Księgowości dla nowych rozwiązań. Choć okres prób i testów mógłby wydawać się dostatecznie długi, to jednak zakres zmian nowego systemu można śmiało określić małą rewolucją wewnątrz firmy, podczas której całe przedsiębiorstwo musi normalnie funkcjonować. Dlatego też obawy te nie były niczym niezwykłym, wręcz przeciwnie, pokazywały dużą wolę wdrożenia nowych rozwiązań i chęć ich przyjęcia. Bardzo ciężko jest przekonać praktyków samymi tylko opracowaniami czy też nawet próbnymi testami do czegoś, co jest dla nich zupełnie nowe i z czym się do tej pory nie spotkali. Wynika to niewątpliwie z poczucia odpowiedzialności za właściwe wykonanie wszystkich przepisów podatkowych oraz zapisów ustawy o rachunkowości. Doświadczenie zdobyte w pracach konsultingowych wskazuje na to, iż w firmach gdzie nie ma żadnych uwag, problemów, pytań w momencie projektowania systemu rachunkowości zarządczej, tam najczęściej taki projekt nie zostaje prawidłowo wdrożony. Wynika to zazwyczaj z obaw pracowników, którzy niewiele rozumiejąc z proponowanych rozwiązań wolą nie zadawać pytań, aby nie ujawnić tego faktu. Problemy jednak pozostają i ujawniają się dopiero po dłuższym czasie, kiedy brak już jest merytorycznego wsparcia ze strony autorów projektu. Na szczęście w „Pawo” podobna sytuacja nie miała miejsca.

Obawy i wątpliwości związane z nowym systemem zadecydowały o tym, że w miesiącu styczniu księgowość prowadzona była ponownie w dwóch programach, po to, by zostawić wyjście awaryjne na wypadek jakiś nieprzewidzianych zdarzeń, które uniemożliwiłyby sporządzenie wymaganych sprawozdań i zamknięcie miesiąca stycznia wraz z prawidłowym wyliczeniem podatku.

Podczas tego okresu trwały cały czas bardzo intensywne prace informatyczne nad nowym systemem FK. Dotyczyły one przede wszystkim integracji zbiorów z pozostałych programów funkcjonujących w „Pawo”. A było to zadanie niełatwe, gdyż zmieniła się radykalnie platforma pro-

gramowa. Dotychczasowe programy napisane były na bazie systemu operacyjnego DOS, natomiast nowe FK funkcjonuje wraz z systemem Windows. Dotyczyło to przede wszystkim możliwości przejmowania dokumentów ze sprzedaży, a także niektórych rejestrów kasowych. Prowadzono również prace nad udoskonalaniem automatów księgowych służących do rozliczeń kosztów działalności podstawowej i pomocniczej.

Oprócz prac informatycznych w styczniu przeprowadzono w „Pawo” bardzo ważny proces stworzenia wzorów wszystkich arkuszy niezbędnych do rozliczania kosztów, na których użytkownicy na koniec miesiąca mieli nanieść dane niezbędne do procedur rozliczania kosztów (np. czas pracy informatyka przeznaczony na obsługę wyróżnionych odbiorców wewnętrznych). Było to wprowadzenie w życie założeń zawartych w projekcie zespołu Towarzystwa Gospodarczego „RAFIB”. Zostały one jednocześnie zapisane do nowego systemu FK. W tym momencie należało również zdecydować o wyborze osób odpowiedzialnych za wypełnienie poszczególnych arkuszy, a także o uświadomieniu im, iż np. taki a nie inny podział przez nich dokonany spowoduje takie, a nie inne konsekwencje. Praca ta była bardzo żmudna i czasochłonna, jednak w jej efekcie na początku lutego wszyscy pracownicy stworzyli niezbędne dane.

W lutym przyszedł czas na podsumowanie pierwszego miesiąca zbierania danych, ich rozliczenie i wyliczenie podatku. W międzyczasie należało przejąć notę z programu kadrowo-płacowego, przygotowaną według nowego podziału podmiotowego. Wymagało to przypisania każdego z blisko 400 osób do właściwej komórki organizacyjnej wyróżnionej w projekcie Towarzystwa Gospodarczego „RAFIB”, ponieważ wcześniej taki podział nie funkcjonował w „Pawo”. Po uzgodnieniu wszystkich rejestrów sprzedaży w programie handlowym przejęto także dane ze sprzedaży do nowego programu FK.

Duży wysiłek został również włożony we wdrożenie innego z założeń zawartych w projekcie „RAFIB” – właściwe przypisanie środków trwałych do każdego z wyróżnionych podmiotów. Prace związane z ich właściwym spisaniem i przypisaniem zostały wykonane do końca grudnia, więc teraz pozostało jedynie opracowanie informatyczne zebranych danych. Za najlepszy do tego celu dla potrzeb „Pawo” uznany został arkusz kalkulacyjny Excel, w którym sporządzono odpowiedni model generujący niezbędną notę o kosztach amortyzacji do nowego programu FK. Pomimo że funkcję tę jest w stanie spełnić wiele dostępnych na rynku programów, to jednak przy ilości około 1000 środków trwałych najefektywniejszy okazał się Excel, głównie ze względu na możliwość natychmiastowego dostosowywania arkusza Excel do zmieniających się potrzeb. Dzięki zapewnieniu rejestracji danych dotyczących amortyzacji otrzymano pełną ewidencję kosztów według założeń projektów zespołu Towarzystwa Gospodarczego „RAFIB”.

Po zebranie wszystkich danych kosztowych w „Pawo” nastąpił etap (rys. 3) pierwszego rzeczywistego ich rozliczenia. Wymagało to wprowadzenia wartości z otrzymanych wcześniej arkuszy rozliczeniowych oraz ponownego przeanalizowania kolejności poszczególnych procedur. Okazało się, że niezbędne są jeszcze drobne korekty. Po ich uwzględnieniu wszystkie automaty zadziałały prawidłowo i po raz pierwszy można było zobaczyć pełne efekty dotychczasowej pracy nad wdrożeniem projektu nowego systemu rachunku kosztów. Był to znaczący moment, gdyż użytkownicy dowiedzieli się po raz pierwszy, ile w miesiącu styczniu kosztował ich każdy z wyodrębnionych podmiotów. Natychmiast wywołało to gorącą dyskusję na temat prawidłowości procedur rozliczeń procentowych, a także na temat innych założeń systemu (np. szczegółowości struktury analitycznej kosztów rodzajowych i podmiotowych). Dyskusja ta będzie wykorzystywana przy dostosowywaniu projektu do potrzeb informacyjnych firmy „Pawo” w przyszłości.

6. ZAKOŃCZENIE

Projekt zaproponowany przez Towarzystwo Gospodarcze „RAFIB” spełnił swoje najważniejsze zadanie – pokazał problemy i sposoby ich rozwiązania, aby na podstawie tego ludzie tworzący firmę mogli odnaleźć najlepsze z możliwych rozwiązań. Żaden bowiem zespół konsultantów, nie żyjący na co dzień problemami konkretnej firmy, nie jest w stanie wypracować najefektywniejszych sposobów zarządzania kosztami. Wynika to między innymi z faktu, że swoją wiedzę o firmie opiera przede wszystkim na podstawie dużej ilości rozmów z pracownikami, których opinie są bardzo subiektywne i często zmieniają się, gdy ludzie ci zobaczą efekty swoich słów (zmiana świadomości ludzi, wiedzy o kosztach, wpływu ich na decyzję). Jest to proces zupełnie normalny i dlatego zaprojektowanie i wdrożenie zintegrowanego systemu rachunkowości zarządczej nie jest możliwe w ciągu krótkiego okresu. Z doświadczeń w pracach konsultingowych wynika, iż trwa to zazwyczaj około dwóch do trzech lat (wraz z wdrażaniem nowego systemu komputerowego), ale w zamian za ciężką pracę i wiele wyrzeczeń firma otrzymuje bardzo dużą ilość informacji niezbędnych do efektywnej walki z coraz silniejszą konkurencją. Właściwie stworzony model zarządzania kosztami powinien opierać się na prawidłowo opracowanym i elastycznym systemie rachunku kosztów, a z drugiej pozwalać na szybkie i czasami bardzo daleko idące zmiany, które są przecież nieodłącznym elementem dynamicznie rozwijającego się przedsiębiorstwa, jakim jest na pewno „Pawo”. Jednak aby te zmiany dokonywane były w sposób prawidłowy, zgodny z wcześniej przyjętymi założeniami, niezbędna jest w firmie osoba, która

była bardzo zaangażowana podczas prac projektowych, posiada dodatkowo niezbędną wiedzę teoretyczną z zakresu rachunkowości zarządczej i wie o wszystkich, nawet najdrobniejszych zmianach w swoim przedsiębiorstwie – specjalista od rachunkowości zarządczej. Oczywiście przy tej wielkości przedsiębiorstwa, z jaką spotykamy się w przypadku „Pawo”, niemożliwą jest rzeczą, aby fizycznie jedna osoba potrafiła kontrolować te wszystkie zamiany, dlatego też niezbędne jest wypracowanie odpowiednich procedur wewnętrznych służących właściwemu przepływowi informacji, a także wydzielenie odpowiedniego działu nadzorującego te prace. Praktyka pokazuje, iż dopiero w tym momencie tak naprawdę rozpoczyna się właściwy proces tworzenia rachunkowości zarządczej. Nowe informacje, wzrastający poziom wiedzy osób zarządzających firmą powodują zapotrzebowanie na coraz to nowe dane i analizy, co z kolei wymusza wdrażanie jeszcze bardziej szczegółowych procedur ewidencji i rozliczania kosztów. Dodatkowo bardzo ważnym elementem jest proces budżetowania kosztów i przychodów, w efekcie którego ciężar zarządzania przedsiębiorstwem przenoszony jest na coraz to niższe szczeble kierownicze. Ale to już jest kolejny etap wdrożenia, który właśnie się rozpoczął w „Pawo”.

Jacek Kalinowski

DESIGNING AND IMPLEMENTATION OF COST ACCOUNTING SYSTEM FOR MANAGEMENT OF A MIDDLE COMPANY – A CASE STUDY

The article describes the process of implementation of an integrated cost accounting system for management accounting purposes on the example of „Pawo” Men’s Clothing Company in Pabianice. It first presents major problems involved in the process of designing a cost accounting system, and next describes the successive stages of this implementation. The paper also outlines activities involved in the design and implementation of a new information system compatible with the new cost accounting system.