

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

252

Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowci
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon [http://kangur.uek.krakow.pl/
bazy_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-245-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

| | |
|---|-----|
| Wstęp | 9 |
| Jacek Barbarski , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce | 11 |
| Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji | 26 |
| Leszek Borowiec , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce..... | 42 |
| Halina Buk , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych | 54 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych..... | 66 |
| Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa..... | 76 |
| Alina Dyduch , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe | 88 |
| Joanna Dynowska , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego | 104 |
| Waldemar Piotr Gil , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego | 115 |
| Renata Gmińska , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami | 126 |
| Joanna Habelman , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. | 136 |
| Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego | 149 |
| Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego | 163 |
| Elżbieta Jaworska , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej | 180 |
| Marcin Kaczmarek , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji..... | 193 |
| Ilona Kędzierska-Bujak , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia | 213 |
| Konrad Kochański , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa..... | 223 |

| | |
|---|-----|
| Marcin Kowalewski , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań | 237 |
| Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa | 248 |
| Jarosław Kujawski , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i> | 263 |
| Grzegorz Lew , „Zrównoważony” rachunek kosztów | 280 |
| Agnieszka Lew , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów | 290 |
| Sebastian Lotz , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej . | 300 |
| Monika Łada , Analiza rentowności strumieni wartości | 312 |
| Anna Łapińska , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie | 324 |
| Jarosław Mielcarek , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej | 334 |
| Daria Moskwa-Bęczkowska , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności | 349 |
| Przemysław Mućko , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej | 365 |
| Bożena Nadolna , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne | 377 |
| Agnieszka Nóżka , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności | 393 |
| Andrzej Parzonko , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL | 403 |
| Michał Pietrzak , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników | 415 |
| Michał Poszwa , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń | 432 |
| Sabina Rokita , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych | 440 |
| Anna Stronczek , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych | 448 |
| Piotr Szczypa , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa | 458 |
| Alfred Szydelko , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych | 467 |
| Łukasz Szydelko , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty | 478 |
| Piotr Urbanek , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa | 489 |
| Małgorzata Wasilewska , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych | 502 |
| Elżbieta Wawrzyniak , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu | 520 |
| Edward Wiszniowski , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej | 531 |

| | |
|--|-----|
| Paweł Wroński , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych..... | 545 |
| Adam Zawadzki , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu..... | 560 |

Summaries

| | |
|---|-----|
| Jacek Barburski , The role of human factor in the development of banking sector in Poland..... | 25 |
| Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization..... | 41 |
| Leszek Borowiec , The concept of net cost of municipal services in Poland..... | 53 |
| Halina Buk , Creation of financial result from the long-time construction contract sales..... | 65 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Cost calculation of business insurance in decision accounts..... | 75 |
| Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value..... | 87 |
| Alina Dyduch , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding..... | 103 |
| Joanna Dynowska , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship..... | 114 |
| Waldemar Piotr Gil , Dilemma of the concept of the cost of equity capital..... | 125 |
| Renata Gmińska , Logistics costing as a tool of cost management..... | 135 |
| Joanna Habelman , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority..... | 148 |
| Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company..... | 162 |
| Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company..... | 179 |
| Elżbieta Jaworska , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage..... | 192 |
| Marcin Kaczmarek , Aspects of implementing performance management in the Police..... | 212 |
| Iłona Kędzierska-Bujak , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems..... | 222 |
| Konrad Kochoński , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics..... | 236 |
| Marcin Kowalewski , Strategy maps in performance measurement system..... | 247 |
| Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , The influence of sales growth rate on business valuation..... | 262 |

| | |
|--|-----|
| Jarosław Kujawski , Revenue and margin in extended earned value management | 279 |
| Grzegorz Lew , „Balanced” cost accounting | 289 |
| Agnieszka Lew , Managing values of traditional bill of costs | 299 |
| Sebastian Lotz , Target costing in automotive industry costs management processes | 311 |
| Monika Łada , Value streams profitability analysis | 323 |
| Anna Łapińska , Specificity of cost accounting in agriculture | 333 |
| Jarosław Mielcarek , Performance management with optimum batch size | 348 |
| Daria Moskwa-Bęczkowska , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement | 364 |
| Przemysław Mućko , Case study of activity based costing implementation in English police forces | 376 |
| Bożena Nadolna , Management accounting research methods and their philosophical foundations | 392 |
| Agnieszka Nózka , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers | 402 |
| Andrzej Parzonko , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions | 414 |
| Michał Pietrzak , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement | 431 |
| Michał Poszwa , Identification and measurement of free of charge benefits revenue | 439 |
| Sabina Rokita , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations | 447 |
| Anna Stronczek , Management control of the new public finance act | 457 |
| Piotr Szczypa , Quality costs of corporation’s logistic processes | 466 |
| Alfred Szydelko , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information | 477 |
| Łukasz Szydelko , Using of information from target costing in cost responsibility centers management | 488 |
| Piotr Urbanek , Responsibility accounting. business theory and practice | 501 |
| Małgorzata Wasilewska , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company | 519 |
| Elżbieta Wawrzyniak , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point | 530 |
| Edward Wiszniewski , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input | 544 |
| Paweł Wroński , Preliminary analysis of selected investment open pension funds | 559 |
| Adam Zawadzki , Outsourcing cost-effectiveness evaluation | 571 |

Joanna Dynowska

Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Ostrołęce

METODY RACJONALIZACJI KOSZTÓW W OŚRODKACH ODPOWIEDZIALNOŚCI W PRZEDSIĘBIORSTWACH WOJEWÓDZTWA WARMIŃSKO-MAZURSKIEGO

Streszczenie: Nowoczesne przedsiębiorstwa opierają się na zdecentralizowanym modelu zarządzania z wyodrębnionymi ośrodkami odpowiedzialności, stanowiącymi centrum podejmowania decyzji zarządczych i kontroli. Celem artykułu było określenie, jakie metody racjonalizacji kosztów są stosowane w ośrodkach odpowiedzialności. Badania przeprowadzono wśród 169 przedsiębiorstw z województwa warmińsko-mazurskiego zatrudniających ponad 50 pracowników. Wyniki badań wskazały, że najczęstszą formą kontroli stosowaną w wyodrębnionych ośrodkach odpowiedzialności jest analiza kosztów. Istotną rolę w ustalaniu czynników wpływających na poziom kosztów przedsiębiorstwa odgrywa również analiza odchyleń kosztów rzeczywistych od planowanych.

Słowa kluczowe: ośrodki odpowiedzialności, analiza odchyleń, analiza kosztów.

1. Wstęp

Wyznacznikiem nowoczesnych systemów zarządzania jest decentralizacja podejmowanych decyzji. Powiększenie grona osób podejmujących decyzje przyczynia się do podwyższania ich jakości, rozstrzygnięcia kluczowych problemów w odpowiednim czasie oraz szybszej reakcji na zmiany zachodzące w otoczeniu. Jedną z form decentralizacji zarządzania przedsiębiorstwem jest wyodrębnienie w nim ośrodków odpowiedzialności, stanowiących centrum podejmowania decyzji zarządczych i kontroli.

Delegowanie uprawnień decyzyjnych nie tylko umożliwia szybkie i efektywne podejmowanie decyzji przez menedżerów kierujących bezpośrednio określonymi procesami czy działaniami, do których sterowania wymagana jest wiedza ekspercka, ale także daje możliwość rozwoju inicjatywy, efektywniejszego wykorzystania rezerw oraz zmniejszenia zatrudnienia.

Główną funkcją współczesnych przedsiębiorstwa, a szczególnie spółek kapitałowych, jest maksymalizacja zysku, który tworzy wartość dodaną dla akcjonariuszy. Aby zapewnić maksymalizację zysku, niezbędne jest stosowanie różnorodnych, kry-

tycznych analiz sytuacji gospodarczych. Nelson (1969) opowiedział się za kluczową rolą analiz wykonywanych przez osoby zarządzające. Wing (2000) wskazał dwa najbardziej podstawowe narzędzia finansowe, którymi są budżety i analiza odchyleń, będąca użytecznym narzędziem zarządzania, wykorzystującym matematyczne narzędzia analizy. Natomiast Weber i Zannetos (1963) zwrócili uwagę, że metody tej analizy stanowią wyzwania, ale stwarzają też kontrowersje w ich stosowaniu [Baptiste, Donor 2010, s. 47]. Wymienione analizy służą kontroli racjonalizacji ponoszonych kosztów.

2. Założenia metodyczne badań

Efektywność działania podmiotów gospodarczych to ważny i zawsze aktualny problem. Dlatego poszukiwanie metod umożliwiających jej poprawę stanowi jeden z najistotniejszych obszarów badawczych. Ze względu na dużą rolę, jaką ośrodki odpowiedzialności odgrywają w przedsiębiorstwie, celem artykułu było określenie, jakie metody racjonalizacji kosztów są stosowane w ośrodkach odpowiedzialności. Aby osiągnąć tak postawiony cel, w części teoretycznej przedstawiono zagadnienia z zakresu typologii ośrodków odpowiedzialności i metod racjonalizacji kosztów w tych ośrodkach. W części badawczej natomiast przedstawiono wyniki badań ankietowych dotyczące kontroli gospodarności kosztów w ośrodkach odpowiedzialności wybranych przedsiębiorstw województwa warmińsko-mazurskiego.

Efektywność postrzegana przez pryzmat wyniku finansowego może być kształtowana przez stronę przychodową i kosztową. W podejmowanych rozważaniach skoncentrowano się na kosztowym aspekcie racjonalizacji działalności. Ze względu na to, że spośród wielu metod racjonalizacji kosztów badane podmioty zaznaczyły tylko cztery takie metody, dalszej analizie poddano jedynie te wskazane przez ankietowanych.

Badaniem objęto 169 jednostek, zatrudniających ponad 50 pracowników, które znalazły się w wykazie 1286 podmiotów gospodarczych sporządzonym przez Wojewódzki Urząd Statystyczny w Olsztynie, spełniających kryterium dotyczące liczby pracowników. Liczba 169 jednostek stanowi stosunkowo obszerny materiał badawczy (ponad 13% populacji). Wartość poznawczą podnosi to, że badaniami objęto przedsiębiorstwa pochodzące z różnych działów i sektorów gospodarki narodowej oraz to, iż przedsiębiorstwa te są zróżnicowane pod względem formy stosunków własnościowych, form organizacyjno-prawnych, rodzaju prowadzonej działalności oraz wyników finansowych.

Kwestionariusze ankietowe wypełniali członkowie zarządu, dyrektorzy finansowi, główni księgowi, kierownicy lub pracownicy działów controllingu (gdzie działy tego typu zostały wyodrębnione). Do opracowania danych uzyskanych z badań ankietowych wykorzystano elementy statystyki opisowej.

Mankamentem prowadzonych badań jest niemożliwość dotarcia do wszystkich niezbędnych informacji. Wiąże się to z nieufnością przedsiębiorców oraz niechęcią

do przekazywania danych i informacji związanych z bieżącymi zamierzeniami. Brak odpowiedzi na niektóre pytania zawarte w kwestionariuszu wynikał z przesadnej ochrony wielu informacji jako tajemnic firmy. Z tego względu liczba odpowiedzi udzielona przez badane przedsiębiorstwa nie zawsze pokrywa się z wielkością próby badawczej.

3. Rodzaje i typy ośrodków odpowiedzialności

Nowak wyróżnia cztery typy ośrodków odpowiedzialności według kryterium rosnącego zakresu uprawnień i odpowiedzialności tych jednostek: centra produkcji, centra kosztów, centra zysków i centra inwestowania [Nowak 2000, s. 24]. I. Sobańska i G.K. Świdarska uzupełniają powyższy podział ośrodków odpowiedzialności w zależności od stopnia swobody decyzyjnej, a zatem od zakresu odpowiedzialności kierowników, o centrum przychodów [Sobańska (red.) 2003, s. 111; Świdarska (red.) 1997, s. 244]. Z kolei R.S. Kaplan i A.A. Atkinson, biorąc za kryterium zakres i autonomię działania oraz pomiar wykonania zadań finansowych w organizacjach zdecentralizowanych, wyróżniają dodatkowo jeszcze jeden typ ośrodka odpowiedzialności – centrum wydatków [Kaplan, Atkinson 1992, s. 529].

Po uporządkowaniu ośrodków odpowiedzialności według zakresu uprawnień i odpowiedzialności na najwyższym poziomie tej struktury znajdują się centra inwestycyjne, posiadające największy zakres uprawnień i odpowiedzialności. Na średnim poziomie odpowiedzialności wyodrębnione są centra zysku. Mniejszy zakres odpowiedzialności i uprawnień mają centra przychodów i centra wydatków. Z kolei na najniższym poziomie znajdują się ośrodki odpowiedzialności za koszty, wydatki i produkcję.

Ośrodki odpowiedzialności za produkcję są wymieniane bardzo rzadko, ze względu na stosunkowo wąskie ujęcie (uwzględnia się w nich jedynie koszty związane z produkcją określonych wyrobów bądź usług) oraz najmniejszy zakres kompetencji.

Podstawowym ośrodkiem odpowiedzialności występującym w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa (zwłaszcza na jej niższych poziomach) są centra kosztów. Warunkiem ich wyodrębnienia jest możliwość jednoznacznego przypisania kosztów wydzielonym centrům oraz pomiaru rezultatów działalności powiązanych ze zużyciem zasobów przedsiębiorstwa. Ponadto ponoszone koszty muszą być zależne od kierownika danego centrum. Na ogół ośrodki kosztów otrzymują przydział zadań rzeczowych do wykonania wraz z odpowiadającymi im kosztami wzorcowymi. Ich ocena dokonywana jest na podstawie odchyłeń kosztów faktycznie poniesionych od przyjętego poziomu.

Najczęściej wykorzystywanym narzędziem oceniającym wykonanie zadań w ośrodku odpowiedzialności za koszty jest rachunek marż pokrycia. Racjonalizacja kosztów może być również przeprowadzana za pomocą [Mońka (red.) 2000, s. 43, 44]:

- wskaźników kosztowych (np. poziom kosztów całkowitych),
- wskaźników zarządzania zasobami ludzkimi (np. wskaźnik struktury zatrudnienia, koszty pracy, parametry wykorzystania czasu pracy, wydajność, poziom płac),
- wskaźników związanych z technologią wytwarzania (np. jakość i niezawodność wyrobów, stopień wykonania planu asortymentowego produkcji czy sprzedaży).

Wymienione mierniki, kierując uwagę kierownictwa podmiotu wewnętrznego wyłącznie na ilościową i pieniężną stronę oceny, sprzyjają krótkookresowej maksymalizacji wyniku, natomiast zaniedbują pozaekonomiczne aspekty działalności kierownictwa centrum. Może to oddziaływać niekorzystnie na wysokość przyszłych kosztów i reakcje rynku [Drury 1995, s. 420]. Mierniki ilościowe należy więc uzupełnić o kryteria jakościowe, oceniające inne aspekty pracy kierownika centrum, takie jak: stosowane metody zarządzania, polityka personalna i kwalifikacje zarządczej kadry kierowniczej, atmosfera pracy, zachowania pracowników, stosunki z klientami, zadowolenie klientów, elastyczność działania itd. [Nowosielski 2000, s. 381].

K. Portz i J.C. Lere zwrócili uwagę na występowanie różnic w praktykach centrów kosztowych w Niemczech i Stanach Zjednoczonych, które podzielili na cztery kategorie [Portz, Lere 2010, s. 45–49]:

- różnice w definicji centrów kosztów (firmy z systemem GPK¹ zazwyczaj mają o wiele więcej miejsc powstawania kosztów niż firmy stosujące tradycyjne praktyki charakterystyczne dla Stanów Zjednoczonych);
- różnice we wskaźnikach wykorzystywanych do pomiaru wydajności i działalności centrów kosztów (wskaźniki wykorzystywane w ramach GPK odnoszą się do zużycia zasobów i mają na celu pomiar jedynie wydajności centrum kosztów, a nie całej firmy);
- różnice w sposobie podziału kosztów w ramach ośrodków odpowiedzialności (firmy niemieckie dzielą koszty na proporcjonalne i stałe, podczas gdy w USA stosowany jest podział kosztów na stałe i zmienne);
- różnice w przypisaniu obowiązków do kierowników centrów kosztowych (w USA kierownicy centrów kosztów mają szerszy zakres odpowiedzialności niż menedżerowie w firmach niemieckich).

Centra wydatków są to te komórki przedsiębiorstwa, które otrzymują limity wynikające z negocjacji lub im narzucone odgórnie. Przekroczenie ustalonych limitów nie zawsze świadczy na niekorzyść ośrodka odpowiedzialności, który często oceniany jest według miar niefinansowych [Wermut 1995, s.133, 134].

Ośrodki odpowiedzialności za przychody stanowią najczęściej podmioty zajmujące się marketingiem i sprzedażą produktów, od których to podmiotów zależą rozmiary, struktura i ceny sprzedaży, a także warunki zawartych umów z nabywcami [Gabrusewicz i in. 2000, s. 208]. Zarządzający tymi ośrodkami mogą podejmować decyzje wpływające na poziom przychodu w danym okresie (np. wysokość udziela-

¹ *Grenzplankostenrechnung*.

nego rabatu) oraz koszty własnej działalności, natomiast nie mają większego wpływu ani na koszty wytworzenia produktów wykonanych przez inne jednostki, ani też na koszty ich promocji i reklamy, ponieważ oszczędności w tej dziedzinie mogą prowadzić do obniżenia rezultatów ich działalności (przychodów). W związku z tym kryterium oceny tych jednostek jest osiągany przez nie przychód, a nie zysk. Ośrodki przychodów, ze względu na brak możliwości podporządkowania przychodów wszystkim częściom organizacyjnym przedsiębiorstwa, są rzadziej wyodrębniane w przedsiębiorstwach niż np. centra kosztów.

Ośrodki odpowiedzialności za wynik, określane również jako centra wynikowe, centra rentowności, obszary zysku lub obszary biznesu, stanowią zorganizowaną jednostkę przedsiębiorstwa, która odpowiada zarówno za stronę przychodów, jak i kosztów, których różnica określa wynik tej jednostki [Kosiol i in. 1981, s. 1377, za: Sierpińska, Niedbała 2003]. W związku z tym podstawowym warunkiem tworzenia przedmiotowych oraz podmiotowych centrów zysku jest możliwość ustalania kosztów i przychodów ze sprzedaży w danym zakresie działalności. W skład ośrodków zysku może wchodzić jeden lub kilka ośrodków odpowiedzialnych za koszty lub przychody.

Centra zysku stanowią najważniejsze ogniwa w zdecentralizowanym zarządzaniu całą firmą. Głównym czynnikiem kontroli i motywacji w ośrodkach rentowności jest zysk. Odpowiedzialność za zysk wiąże się z koniecznością nadania kierownikom tych centrów dużej samodzielności, dużego zakresu uprawnień i odpowiedzialności w obszarze kosztów i przychodów [Rybicka 2000, s. 393]. Świadomość istnienia centrów zysków lepiej motywuje, dzięki osiągnięciu sukcesów osobistych, oraz przyczynia się do podnoszenia kwalifikacji wśród pracowników. Wyodrębnienie centrów zysku może również spowodować przejście od sposobu myślenia nastawionego na obrót do myślenia nastawionego na zysk [Major 1998, s. 28].

Podstawowym miernikiem efektywności centrum zysku jest rachunek marż pokrycia stopnia drugiego. Innym sposobem pomiaru efektywności jest wykorzystanie również wskaźników kondycji ekonomiczno-finansowej (takich jak płynność finansowa, zadłużenie krótkoterminowe, sprawność gospodarcza, rentowność) oraz wskaźników dotyczących rynku i marketingu firmy (takich jak opłacalność zamówień krajowych i zagranicznych, poziom konkurencyjności sprzedaży).

Największy zakres odpowiedzialności mają ośrodki odpowiedzialności za inwestycje. Stanowią one wyodrębnioną organizacyjnie część przedsiębiorstwa, której kierownik, poza możliwością wpływu na zysk, ma również uprawnienia do podejmowania decyzji w obszarze nakładów, terminów i rzeczowego zakresu przedsięwzięć inwestycyjnych, zapewniających zwiększenie zdolności firmy do generowania zysków w okresach przyszłych, mierzonej udziałem w rynkach, konkurencyjnością firmy, oraz odpowiada przed swoimi przełożonymi za konsekwencje podejmowanych decyzji w zakresie wykorzystanych uprawnień.

Centra inwestycyjne tworzone są z reguły na najwyższych poziomach struktury organizacyjnej, gdzie zapadają decyzje dotyczące rozwoju i bieżącej działalności

przedsiębiorstwa. W przedsiębiorstwie można określić granicę wartościową, do której ośrodek sam podejmuje decyzje inwestycyjne (np. do 100 tys. zł).

Do oceny efektywności pracy kierownictwa i pracowników ośrodka odpowiedzialności za inwestycje najczęściej stosowanymi miernikami oceny są: wskaźnik ROI, zysk rezydualny [Styczyński 2000, s. 404] lub ekonomiczna wartość dodana (EVA) [Buczkowska 2003, s. 59, 60]. Racjonalność wykorzystanych środków na poziomie tego centrum można również ocenić za pomocą:

- wskaźników techniki wytwarzania (np. poziom nowoczesności wyrobów),
- wskaźnika oceny rynkowej wartości akcji i kapitału,
- wskaźników polityki finansowej (np. wartość majątku, wielkość sprzedaży akcji).

W praktyce zacierą się granica między poszczególnymi ośrodkami odpowiedzialności, a zwłaszcza między ośrodkiem inwestycji a ośrodkiem rentowności, który często sprawuje kontrolę nad pewnym zakresem środków inwestycyjnych (np. wysokością zapasów czy należności).

4. Charakterystyka badanych przedsiębiorstw

Wśród badanych przedsiębiorstw przeważały spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (90 przedsiębiorstw) i spółki akcyjne (31 przedsiębiorstw). Spółdzielnie reprezentowane były przez 15 jednostek. Badano również pozostałe spółki (cywilne, jawne i partnerskie), osoby fizyczne, przedsiębiorstwa państwowe i państwowe jednostki organizacyjne.

Ponad połowę badanych jednostek stanowiły przedsiębiorstwa zatrudniające (w przeliczeniu na pełne etaty) 50–100 pracowników. Prawie 26,6% przedsiębiorstw zatrudniało 101–250 osób. Przedsiębiorstwa największe, zatrudniające ponad 250 osób, stanowiły prawie 20% ogółu badanych jednostek.

Największą grupę przedsiębiorstw w próbie (67,5%) stanowiły firmy prywatne, z wyłącznym udziałem kapitału krajowego. Z kolei najmniej liczną grupą (5,3%) były firmy z całkowitym udziałem kapitału zagranicznego.

Wśród 169 badanych przedsiębiorstw 32 stanowiły firmy produkcyjne, 31 – usługowe i 15 – handlowe. Pozostałe firmy charakteryzowały się działalnością mieszaną. Przedsiębiorstwa biorące udział w badaniach reprezentowały różne branże. Najliczniejszą grupę stanowiły usługi i handel (37 jednostek). Podobną liczebność (34 przedsiębiorstw) miały branże telekomunikacyjna i transportowa. Branżę spożywczo-mięsną reprezentowało 31 jednostek. Kolejną branżą pod względem liczby przebadanych jednostek stanowiła branża maszynowa i metalowa (15 firm). Dość silnie reprezentowane były również branże papiernicza i poligraficzna oraz tekstylna i odzieżowa (po 11 przedsiębiorstw). Pozostałe branże nie przekraczały 5% ogółu badanych przedsiębiorstw.

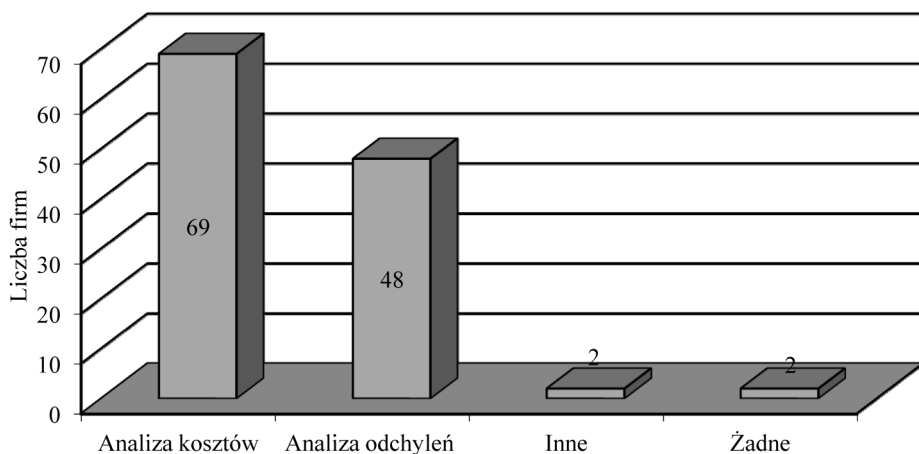
Najliczniejszą grupę stanowiły przedsiębiorstwa o rentowności mieszczącej się w przedziale 0–5%. Rentowność powyżej 20% osiągnęły zaledwie 3 badane jednostki, natomiast czwarta prawie 25% firm było deficytowych. Pod względem wiel-

kości obrotów najliczniejszą grupę (31,9%) stanowiły przedsiębiorstwa o wartości przychodów powyżej 5 mln euro. Równie liczną grupę (30,8%) stanowiły firmy uzyskujące przychody z przedziału 0,8–2,5 mln euro. Wśród badanych firm przeważały przedsiębiorstwa o wartości aktywów do 1,5 mln euro (40,8%). Liczną grupę (21,9%) stanowiły również firmy o wartości majątku powyżej 5 mln euro.

5. Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w badanych przedsiębiorstwach

Aspektem ściśle związanym z tworzeniem ośrodków odpowiedzialności jest przeprowadzenie w nich kontroli gospodarności kosztów. Koszty, jako ważny nośnik informacji oraz miernik oceny działalności przedsiębiorstwa, powinny być poddawane systematycznej analizie, która umożliwi nie tylko podejmowanie decyzji w sprawach bieżących oraz kontrolę i ocenę kosztów poniesionych w ubiegłych okresach, lecz także określenie efektywności przyszłych przedsięwzięć oraz ustalenie czynników zależnych i niezależnych od przedsiębiorstwa.

Jak pokazały wyniki badań, główną rolę w ustalaniu czynników wpływających na poziom kosztów przedsiębiorstwa odgrywa analiza kosztów, przeprowadzana przez prawie 90% ankietowanych podmiotów. Analiza odchyleń kosztów rzeczywistych od planowanych była podstawą kształtowania kosztów w ośrodkach odpowiedzialności zdecydowanej większości (62,3%) badanych firm. Wśród innych metod racjonalizacji kosztów stosowanych w centrach odpowiedzialności respondenci wymienili badanie produktywności oraz analizę oszczędności wydatków w ramach budżetów (rys. 1).

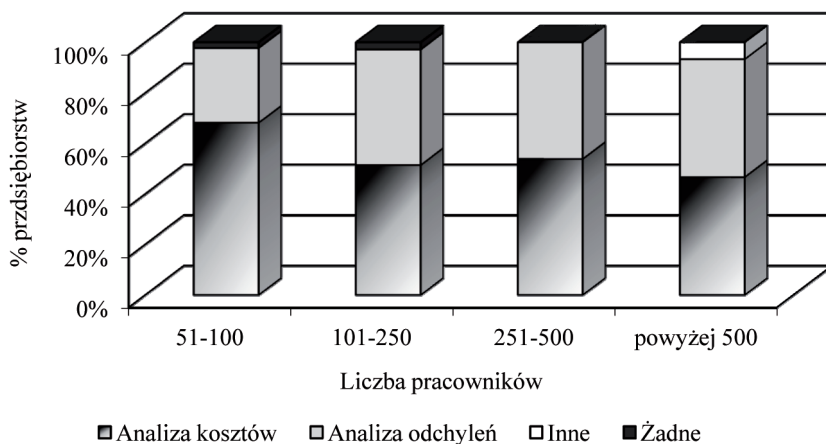


Rys. 1. Metody racjonalizacji kosztów stosowane w ośrodkach odpowiedzialności w badanych firmach

Źródło: opracowanie własne.

Do braku kontroli gospodarności kosztów w ośrodkach odpowiedzialności przedsiębiorstw przyznało się 2,6% ankietowanych jednostek. Oznacza to, że firmy te ograniczają budżetowanie do sporządzenia budżetu i jego realizacji, natomiast nie przeprowadzają bieżącej analizy odchyleń, która pozwoliłaby na wprowadzanie koniecznych korekt realizowanego zadania. W przedsiębiorstwach tych ustalenie wartości odchyleń od planu może ewentualnie ograniczać się do ich pobieżnej analizy, bez określania, jaki wpływ miały inne komórki organizacyjne przedsiębiorstwa na te odchylenia².

Ze względu na formę organizacyjno-prawną i liczbę oferowanych produktów przez badane firmy otrzymane wyniki nie pokazują określonych prawidłowości i związków korelacyjnych. Rozkład uzyskanych odpowiedzi jest podobny do przeciętnych dla wszystkich przedsiębiorstw, które ich udzieliły. Natomiast analizując badane podmioty pod względem liczby zatrudnionych (rys. 2), można zauważyć tendencję do wzrostu wykorzystywania różnych metod racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności wraz ze wzrostem wielkości przedsiębiorstw. Analizę kosztów przeprowadza ponad połowa badanych firm zatrudniających 50–100 pracowników, natomiast przyczyny powstawania odchyleń kosztów rzeczywistych od planowanych analizuje 25% przedsiębiorstw z tej grupy. W przypadku firm o zatrudnieniu powyżej 500 osób analiza kosztów oraz analiza odchyleń, przeprowadzana jest przez wszystkie badane jednostki. Ponadto prawie 14,3% tych przedsiębiorstw stosuje dodatkowo inne metody kontroli kosztów w ośrodkach odpowiedzialności.



Rys. 2. Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności a wielkość badanych firm

Źródło: opracowanie własne.

² Badania przeprowadzone w 1998 r., którymi objęto 200 polskich przedsiębiorstw, wykazały, że najbardziej preferowaną formą kontroli w badanych podmiotach jest analiza odchyleń, którą przeprowadzało 70,1% ankietowanych firm, natomiast udział przedsiębiorstw nieprzeprowadzających kontroli wynosił 12,8% [Radek, Schwartz 2000, s. 67].

Podobna zależność występuje w przypadku powiązania metod kontroli kosztów z formą własności. Analizę odchyień przeprowadza jedynie 33% jednostek państwowych, prawie 61% firm prywatnych bazujących wyłącznie na kapitale polskim, ponad 66,6% przedsiębiorstw z częściowym (do 50%) oraz wszystkie podmioty z przeważającym udziałem kapitału zagranicznego. Natomiast przyczyny powstałych odchyień analizowane były przez 87,5% firm całkowicie przejętych przez kapitał zagraniczny. We wszystkich badanych podmiotach analiza kosztów zajmowała szczególne (powyżej 90%) miejsce w planowaniu w przedsiębiorstwie oraz kontroli wykonania budżetu.

Wyniki analizy kosztów stanowiły podstawę weryfikacji słuszności decyzji podjętych w przeszłości oraz ustalenia punktu wyjścia bieżących i przyszłych zamierzeń w ponad 92% badanych podmiotów bez względu na rodzaj dominującej działalności. Z kolei do kontroli wykonania budżetów analizę odchyień wykorzystywały częściej (73,7%) przedsiębiorstwa produkcyjne niż firmy handlowe (64,7%) czy usługowe (45%).

Analiza uzyskanych wyników w przekroju poszczególnych branż wykazała, że największą wagę do racjonalizacji kosztów przywiązują firmy należące do branży chemicznej i farmaceutycznej, spożywczej i mięsnej, samochodowej oraz drzewnej, z których wszystkie przeprowadzają jednocześnie analizę kosztów i przyczyn ich odchyień. Przedsiębiorstwa reprezentujące pozostałe branże rzadziej (od 33,3 do 66,7%) analizują przyczyny powstałych odchyień kosztów rzeczywistych od planowanych, zadowolając się informacjami uzyskanymi z analizy kosztów.

Interesujących wyników dostarczyła analiza otrzymanych odpowiedzi z punktu widzenia uzyskanych wyników finansowych. Im większa rentowność, tym większa jest kontrola kosztów w ośrodkach odpowiedzialności. Wszystkie firmy osiągające powyżej 20% zysku czerpią informacje o kosztach zarówno z analizy ich poziomu, jak i z analizy przyczyn ich odchyień od założonego planu. W przypadku jednostek deficytowych odsetek firm przeprowadzających analizę kosztów wynosi 87,5%, natomiast analizę typu „plan – wykonanie” 62,5%. Przewaga kosztów nad przychodami powinna skłonić te przedsiębiorstwa do głębszej ich analizy, pozwalającej poznać przyczyny i mechanizmy powstawania kosztów oraz sposobów i działań, które należy podjąć, aby obniżyć ich poziom.

Jeśli chodzi o rozróżnienie badanych firm z punktu widzenia osiąganych przychodów z całokształtu działalności, to zauważalna jest w tym przypadku również tendencja do wzrostu liczby przedsiębiorstw porównujących rzeczywiste koszty z planowanymi wraz ze wzrostem obrotów. Analizę odchyień przeprowadza 44,4% przedsiębiorstw, których przychody nie przekraczają 800 tys. euro, natomiast w grupie firm osiągających obroty powyżej 5 mln euro odsetek ten wynosi 77,8%.

Analiza uzyskanych wyników ze względu na wartość posiadanych aktywów pokazuje, że różnice między firmami przeprowadzającymi analizę odchyień są jeszcze większe. Analizę typu „plan – wykonanie” przeprowadza zaledwie 36,4% jednostek o wartości majątku nieprzekraczającego 1,5 mln euro, natomiast w grupie firm, których aktywa oszacowano na kwotę wyższą niż 5 mln euro, odsetek ten wynosi 82,1%.

6. Podsumowanie

Wprowadzenie w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności wpływa na poprawę wyników osiąganych przez poszczególne jednostki organizacyjne oraz przyczynia się do racjonalizacji ponoszonych kosztów, które są jednym z głównych wskaźników ekonomicznych działalności przedsiębiorstwa na rynku. Stąd też ich kontrola i racjonalizacja są niezbędne do efektywnego zarządzania kosztami.

Podstawowym elementem oceny działalności ośrodków odpowiedzialności jest kontrola wykonania budżetów. Skuteczność systemu kontroli zależy od przełożenia jej wyników na system motywacyjny menedżerów, odpowiedzialnych za segmenty jednostki gospodarczej. Powinni być oni oceniani nie tylko za stopień wykonania budżetu, lecz także za poziom odchyień od wartości planowanych.

Przeprowadzone badania wskazują również na brak właściwie ukształtowanych systemów kontroli i racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności. Najczęstszą formą kontroli stosowaną w wyodrębnionych ośrodkach odpowiedzialności jest analiza kosztów. Istotną rolę w ustalaniu czynników wpływających na poziom kosztów przedsiębiorstwa odgrywa również analiza odchyień kosztów rzeczywistych od planowanych. Pozwala ona kierownictwu we wczesnym okresie określić te punkty, które stanowią ograniczenia bądź zagrożenie dla osiągnięcia celów przedsiębiorstwa.

Omówione typologie metod racjonalizacji kosztów nie są w równym stopniu adekwatne dla wszystkich wyróżnionych ośrodków odpowiedzialności. Najmniejsze zastosowanie mają dla centrum wydatków, w których nie ma wyraźnej zależności między działalnością tego ośrodka a jego kosztami. W związku z tym ocena poziomu kosztów jest często subiektywna.

Literatura

- Baptiste J., Donor K., *An alternative approach to manufacturing cost variances analysis*, „Journal of Corporate Accounting & Finance” 2010, vol. 21, no. 3.
- Buczowska A., *Rachunek wyników w systemie informacyjno-decyzyjnym jednostki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2003.
- Drury C., *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.
- Gabrusewicz W., Sowińska A.K., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2000.
- Kaplan R.S., Atkinson A.A., *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, 1992.
- Kosiol E., Chmielewicz K., Schweitzer M., *Handwörterbuch des Rechnungswesens*, Poeschel Verlag, Stuttgart 1981, s. 1377.
- Major A., *System controllingu w przedsiębiorstwie. Studia przypadków w warunkach polskich*, Wydawnictwo Naukowe SEMPER, Warszawa 1998.
- Mońka J. (red.), *Controlling – prezentacja i analiza przypadków. Materiały do ćwiczeń*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000.
- Nowak E., *Zasady wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 6.

- Nowosielski S., *Mierniki oceny pracy ośrodków odpowiedzialności*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 868, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000.
- Portz K., Lere J.C., *Cost center practices in Germany and the United States: Impact of country differences on managerial accounting practices*, „American Journal of Business” 2010, vol. 25, no. 1.
- Radek M., Schwartz R., *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego (na podstawie badań empirycznych)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2000, t. 1(57).
- Rybicka K., *Ocena ośrodków odpowiedzialności za pomocą systemu wskaźników finansowych*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość a controlling. Sprawozdawczość i ocena ośrodków odpowiedzialności*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 868, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Sobańska I. (red.), *Rachunek kosztów. Rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Styczyński M., *Ocena ośrodków odpowiedzialności*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość a controlling. Sprawozdawczość i ocena ośrodków odpowiedzialności*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 868, Wydawnictwo AE, Wrocław 2000.
- Świdorska G.K. (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa 1997.
- Wermut J., *Rachunkowość zarządcza*, ODDK, Gdańsk 1995.

METHODS OF COST RATIONALIZATION IN RESPONSIBILITY CENTERS IN THE ENTERPRISES IN WARMIA AND MAZURY VOIVODESHIP

Summary: A lot of modern businesses use a decentralized model of management with separated responsibility centers that make managerial and controlling decisions. The aim of this paper is to identify the most common methods of cost rationalization in responsibility centers. A survey was conducted among 169 enterprises, each with at least 50 employees, in Warmia and Mazury Voivodeship. According to the survey, the most common form of control used in the responsibility centers is the analysis of costs. Determining the factors affecting the level of costs in a company also plays an important role in variance analyses of actual versus expected costs.

Keywords: responsibility centers, variance analysis, costs analysis.