

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
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

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 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company's decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczerk

AGH w Krakowie

e-mail: etomczyk@zarz.agh.edu.pl; jsawicka@zarz.agh.edu.pl; astroncz@zarz.agh.edu.pl

OUTSOURCING A SYSTEM DECYZYJNY PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Decyzje outsourcingowe polegające na przekazaniu wybranych funkcji wykonywanych dotychczas przez pracowników danego przedsiębiorstwa firmie zewnętrznej, specjalizującej się w świadczeniu usług w określonej dziedzinie, stają się coraz częstsze także na rynku polskim. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie miejsca decyzji outsourcingowej w systemie decyzyjnym przedsiębiorstwa ze zwróceniem baczniejszej uwagi na zagadnienia dotyczące ryzyka związanego z tego typu decyzjami. Aby zrealizować cel, zaprezentowano istotę procesu decyzyjnego związanego z decyzjami outsourcingowymi, a następnie omówiono zagadnienia dotyczące ryzyka z nimi związanego. Zastosowanymi w artykule metodami badawczymi są: studia literaturowe, metoda dedukcji oraz analiza porównawcza.

Słowa kluczowe: decyzje, podejmowanie decyzji, outsourcing, ryzyko.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.31

1. Wstęp

Jednym z najważniejszych celów, jakie stawiają przed sobą zarządzający jednostkami gospodarczymi, jest zapewnienie przewagi na konkurencyjnym rynku. Dlatego też firmy poszukują coraz lepszych metod zarządzania i wykorzystywania własnego potencjału. Te poszukiwania nieodłącznie związane są z podejmowaniem decyzji. Decyzja jest świadomym wyborem dokonywanym przez człowieka i dotyczy kierunków oraz metod działania. Warunkiem podejmowania decyzji jest istnienie alternatywnych możliwości rozwiązania danego problemu. Podejmowanie decyzji występuje we wszystkich dziedzinach działalności ludzkiej, ale w zarządzaniu proces ten przejawia się wyjątkowo jaskrawo. P.F. Drucker napisał kiedyś, że: „tak czy inaczej zarządzanie jest zawsze procesem podejmowania decyzji” [Drucker 1994, s. 376]. Działanie to jest najistotniejszą czynnością realizowaną przez kierowników we wszystkich typach organizacji i na każdym jej poziomie. Wśród tych decyzji bezsprzecznie ogromną wagę mają te, które dotyczą outsourcingu.

Współczesne przedsiębiorstwa w Polsce i na świecie, chcąc poprawić efektywność funkcjonowania organizacji, zapewnić jej sukces rynkowy, implementują z sukcesem nowoczesne metody w zarządzaniu. Metody te pozwalają na szybkie reagowanie na zmiany zachodzące w ich otoczeniu. Polscy przedsiębiorcy od lat z uwagą obserwują pozytywne praktyki na świecie. Stąd w ostatnich latach dużym zainteresowaniem i zastosowaniem w praktyce cieszy się koncepcja outsourcingu. Firmy małe i średnie od dawna korzystają z usług firm zewnętrznych. Nie znając jeszcze używanego dziś terminu „outsourcing”, oddawały do realizacji funkcje przede wszystkim dodatkowe, jak i te z grupy funkcji kierowniczych. Duże firmy do niedawna wybierały odmienne rozwiązanie aniżeli sektor MSP. Oczywiście poddawały wydzieleniu funkcje pomocnicze, ale tzw. funkcje podstawowe, kierownicze, wolały realizować własnymi siłami. Realizacja wszystkich funkcji własnymi siłami dawała możliwość uzyskania efektu skali, ale firmy były przez to mało elastyczne. Obecnie zarówno sektor MSP, jak i duże firmy znajdują w outsourcingu rozwiązanie, które podnosi ich efektywność gospodarowania. Nie istnieją bariery, które ograniczałyby możliwości wydzielenia na zewnątrz jakiegokolwiek funkcji. Ale nie chodzi o samo wydzielenie, ale o skutki podjętej decyzji outsourcingowej dla zarządzania organizacją.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie miejsca decyzji outsourcingowej w systemie decyzyjnym przedsiębiorstwa. Aby zrealizować cel, zaprezentowano istotę procesu decyzyjnego związanego z decyzjami outsourcingowymi, a następnie omówiono zagadnienia dotyczące ryzyka związanego z tego typu decyzjami.

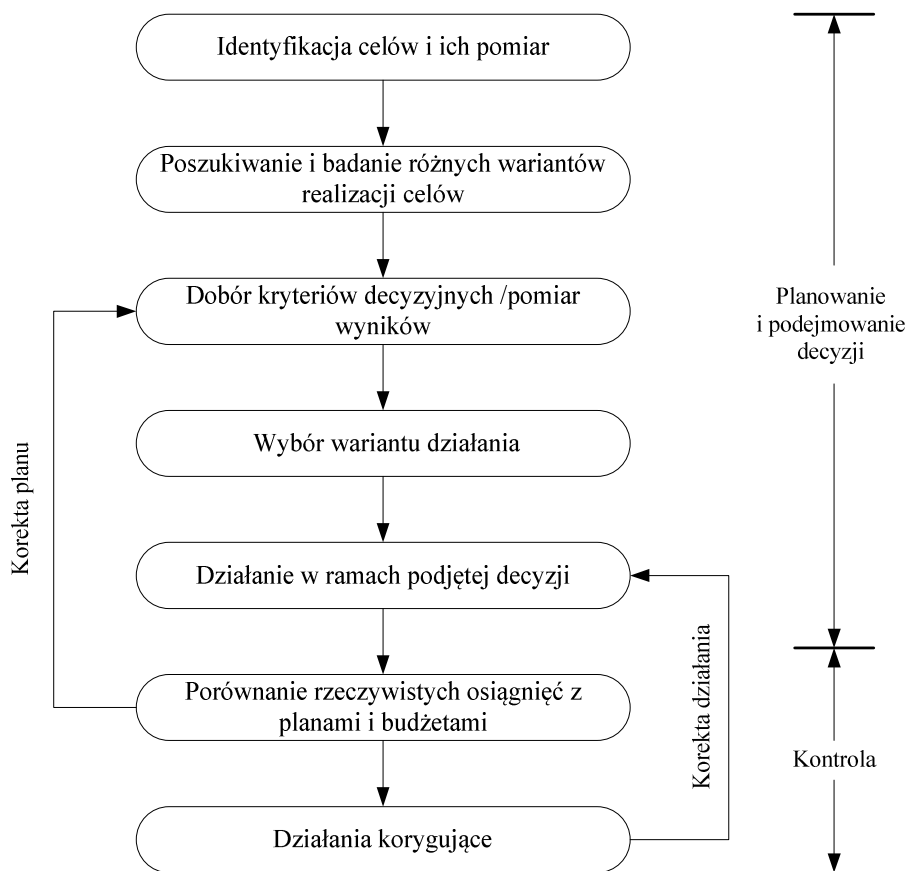
2. Podejmowanie decyzji jako aspekt funkcjonowania rachunkowości zarządczej

W procesie podejmowania decyzji można wyróżnić następujące etapy [Samuelson, Marks 1998, s. 21]:

- 1) zdefiniowanie problemu,
- 2) określenie celu,
- 3) zbadanie wariantów wyboru,
- 4) przewidywanie konsekwencji,
- 5) wybór optymalnego wariantu,
- 6) doskonalenie analizy wrażliwości.

Przejdźcie przez wymienione etapy procesu decyzyjnego pozwala na transformację systemu ze stanu istniejącego do postulowanego. Zauważyć trzeba, że po zdefiniowaniu problemu następują etapy, w trakcie których pojawia się konieczność sformułowania alternatywnych rozwiązań, gromadzenia danych oraz podjęcia ostatecznego wyboru rozwiązania optymalnego. Te etapy wymagają posiłkowania się solidną i szczegółową wiedzą, szczególnie zaś przydatne będą tu informacje związane z wielkością kosztów. Pożądanymi przez decydentów informacjami dysponuje system rachunkowości zarządczej.

Według A.A. Jarugi „przez rachunkowość zarządczą rozumie się proces generowania informacji finansowych i niefinansowych odpowiednio do potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem, a w szczególności w celu ułatwienia podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych przez pracowników i menedżerów przedsiębiorstwa” [Jaruga, Kabalski, Szychta 2010, s. 22]. Nie będzie zatem nadużyciem stwierdzenie, że w procesie decyzyjnym rachunkowość zarządcza spełnia ważną funkcję zarówno w zakresie informacyjnym, analitycznym, jak i kontrolnym. Złożony proces podejmowania decyzji w syntetycznym ujęciu przedstawia rys. 1.



Rys. 1. Uproszczony proces planowania, podejmowania decyzji i kontroli realizowany przez rachunkowość zarządczą

Źródło: na podstawie [Drury 2004, s. 9].

System rachunkowości (z akcentem położonym na rachunkowość zarządczą) angażuje się w rozwiązywanie szerokiego wachlarza problemów decyzyjnych

przedsiębiorstwa. Zbiór takich ogólnych zagadnień związanych z działalnością przedsiębiorstwa, w obszarze której podejmowanie decyzji jest niemożliwe bez wyraźnego udziału rachunkowości, zestawiał już wiele lat temu prof. M. Dobija. Są to [Dobija 1994, s. 45]:

- zagwarantowanie płynności finansowej przedsiębiorstwa,
- sterowanie obiegiem środków obrotowych,
- gospodarowanie środkami trwałymi,
- zarządzanie kosztami,
- kalkulacja i decyzje kosztowe,
- prowadzenie polityki produkcji i sprzedaży,
- dążenie do osiągnięcia stałego wzrostu wydajności i produktywności,
- zarządzanie zasobami ludzkimi zmierzające do kreowania kapitału intelektualnego,
- tworzenie raportów i sprawozdań dla zarządzających, doskonalenie systemu informacji ekonomicznej,
- rozwiązywanie szczególnych problemów decyzyjnych,
- planowanie i kontrola.

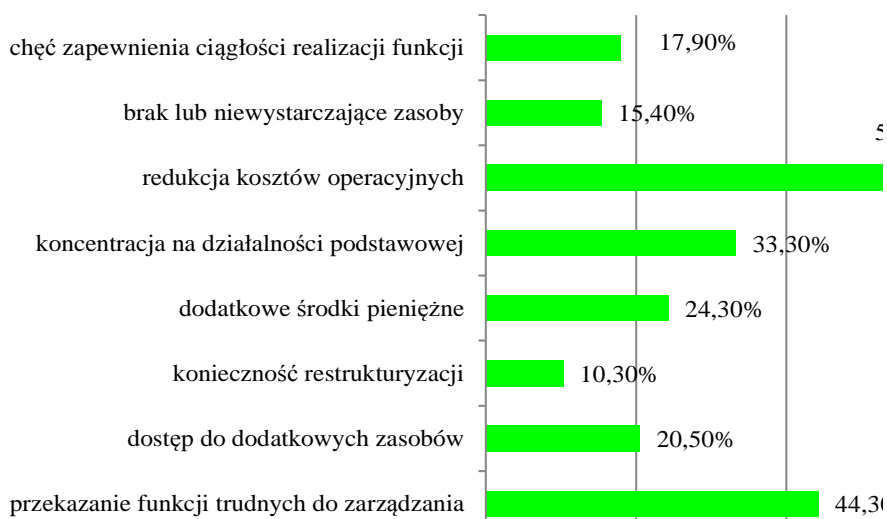
Realizowana w przedsiębiorstwie rachunkowość zarządcza może być wykorzystywana przy podejmowaniu decyzji na różnych szczeblach i o różnym zasięgu czasowym (operacyjnych, strategicznych, taktycznych). Każdorazowo poszukiwanie różnych możliwości działania pod kątem postawionych celów wymaga informacji z otoczenia zewnętrznego i wewnętrznego dla analizowanych obszarów. Decyzje, które odnoszą się do długiego okresu, powodują zaangażowanie poważnych zasobów, a w ich konsekwencji ustalony zostaje określony poziom kosztów na wiele lat. Z kolei na decyzje krótkookresowe (najczęściej odnoszące się do okresu nie dłuższego niż jeden rok) mają wpływ posiadane moce produkcyjne oraz inne zasoby [Jaruga, Kabalski, Szychta 2010, s. 27].

3. Decyzje outsourcingowe

Przyczyny, dla których firmy stosują rozwiązania outsourcingowe, są zróżnicowane. Można jednak wskazać najważniejsze przesłanki do wydzielenia funkcji na zewnątrz. Na rys. 2 zaprezentowano podstawowe powody, dla których firmy w Polsce decydują się na outsourcing.

Wyniki badań nad przyczynami zastosowania outsourcingu potwierdzają, iż niezmiennie od kilkunastu lat wiodącą przesłanką do zastosowania outsourcingu jest redukcja kosztów operacyjnych. Zaskakuje natomiast druga, najczęściej wskazywana przyczyna zastosowania outsourcingu – „przekazanie funkcji trudnych do zarządzania”. Można dostrzec pewne zagrożenie dla firmy, jeżeli przyczyną przekazania są problemy z realizacją i zarządzaniem funkcją. Można zatem założyć, iż część firm pozbywa się trudnych funkcji, z którymi sobie nie radzi. W wyniku takiego podejścia rodzi się ryzyko przekazania kluczowej kompetencji dostawcom zewnętrznym. War-

to przypomnieć, iż działania będące kluczową kompetencją powinny być zawsze realizowane we własnych wewnętrznych strukturach organizacyjnych.



Rys. 2. Powody korzystania z outsourcingu

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Raport. Ogólnopolskie... 2012].

Pozostałe ważne przesłanki wskazywane przez respondentów to oczywiście chęć koncentracji na podstawowej działalności oraz dostęp do nowoczesnych technologii (zasobów). Podmioty gospodarcze, określając cele, jakie chcą osiągnąć poprzez stosowanie outsourcingu, powinny przypisać tym celom mierniki obrazujące stopień ich realizacji.

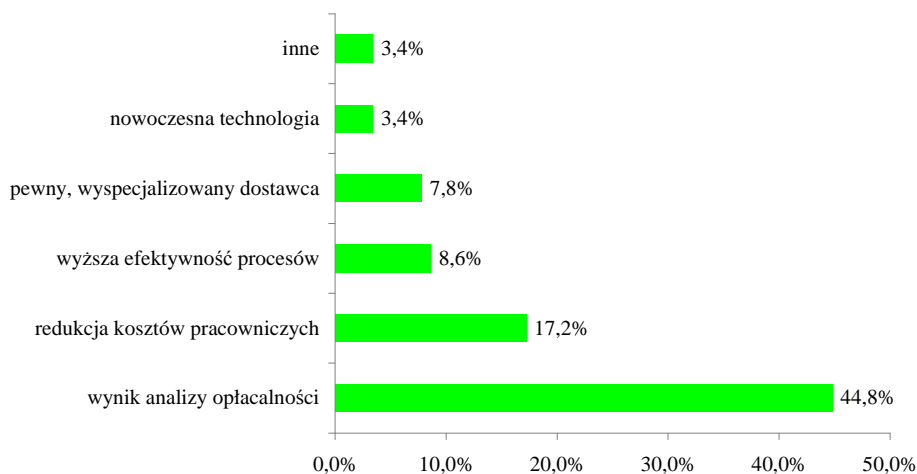
Zdefiniowanie celu bądź celów, dla których firmy decydują się na zastosowanie outsourcingu, to element pierwszego etapu procesu decyzyjnego i najważniejszy aspekt tego etapu w outsourcingu. Uzupełnieniem pierwszego etapu jest, poza wyznaczeniem celów wydzielenia, powołanie zespołu wdrożeniowego bądź osoby odpowiedzialnej za przebieg procesu outsourcingu, jak również analiza uwarunkowań formalnoprawnych.

Drugim ważnym elementem procesu decyzyjnego jest ocena opłacalności outsourcingu. W literaturze przedmiotu istnieją modele matematyczne, które mogą być pomocne w podjęciu decyzji *make or buy* – realizacja własnymi siłami czy outsourcing. Jednak wielu autorów wskazuje na małą przydatność tych modeli w praktyce i podkreśla, że kalkulacje kosztów w wielu przypadkach nie ułatwiają podjęcia jednoznacznej decyzji prowadzącej w którymkolwiek z obranych kierunków. Oparcie decyzji o zastosowaniu outsourcingu bądź produkcji wewnętrznej tylko na

bazie kalkulacji kosztów jest utrudnione przez to, że wiele firm dysponuje nieadekwatnymi systemami kosztów.

W praktyce oferta cenowa dostawcy zewnętrznego jest najczęściej niższa od kosztów całkowitych działania realizowanego wewnątrz firmy, ale wyższa od kosztów zmiennych tegoż działania. Prowadzi to do sytuacji, w której zaraz po wydzieleniu na zewnątrz koszty całkowite rosną, mimo iż ogólna koncepcja redukcji kosztów w ramach outsourcingu zakłada spadek kosztów stałych. Dzieje się tak, ponieważ firma wewnętrzna nadal posiada pracowników, którzy przed wydzieleniem realizowali funkcje we własnej strukturze przedsiębiorstwa, oraz zbędny majątek, który nie jest optymalnie wykorzystywany. Aby uzyskać spodziewany efekt kosztowy outsourcingu, należy od razu po wydzieleniu działania na zewnątrz przeprowadzić restrukturyzację zasobów, które pozostały w strukturze [Marcinkowska 2012].

Badania nad outsourcingiem dowodzą, iż właśnie analiza opłacalności jest najważniejszym kryterium oceny procesu outsourcingowego (por. rys. 3).



Rys. 3. Kryterium oceny procesu outsourcingowego

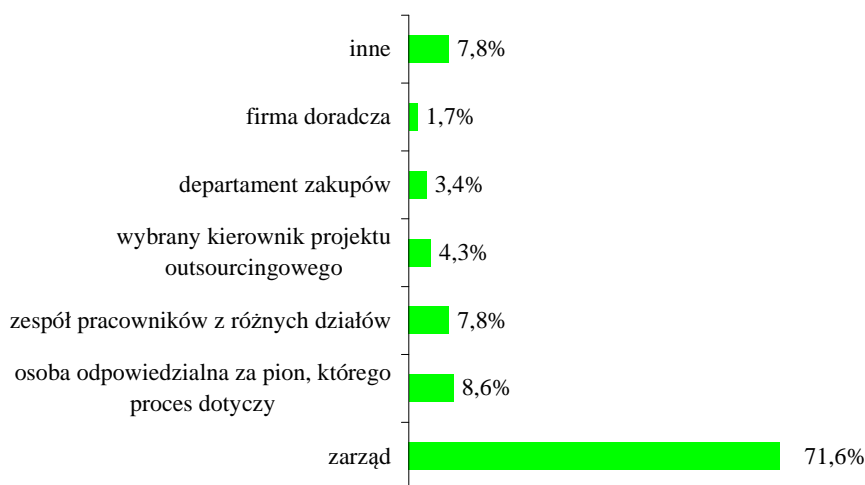
Źródło: opracowanie własne na podstawie [Przegląd... 2010].

Jak już wcześniej wspomniano, to wynik przeprowadzonej analizy korzyści i kosztów w najwyższym stopniu wpływa na decyzję o zastosowaniu outsourcingu. Firmy decydują się na zastosowanie outsourcingu wówczas, gdy cena za usługę oferowana przed firmę zewnętrzną jest niższa od kosztów, jakich firma może uniknąć, nie realizując teje usługi we własnej strukturze organizacyjnej. Prawie połowa spośród badanych firm wybrała to właśnie kryterium. Oszczędności w kosztach pracowniczych stanowią drugie ważne kryterium w podejmowaniu decyzji outsourcingowych.

Na tym etapie, poza wynikami przeprowadzonej analizy korzyści i kosztów zastosowania outsourcingu, przeprowadza się ocenę uwarunkowań zewnętrznych i wewnętrznych na wydzielenie, opracowywana jest charakterystyka usługi i prze-

prowadza się wstępną selekcję dostawców. W prezentowanej fazie procesu ważnym jej elementem jest analiza ryzyka.

Ostatnia faza procesu decyzyjnego prowadzi do wyboru dostawcy usługi outsourcingowej, a zasady współpracy reguluje podpisana umowa. Kto podejmuje decyzje o zastosowaniu outsourcingu w polskich firmach? Proces outsourcingu wymaga intensywnego zaangażowania w jego realizację. W zależności od złożoności i istotności przekazywanych funkcji/działania w firmach stosowane są różne rozwiązania (por. rys. 4).



Rys. 4. Osoby podejmujące decyzje outsourcingowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Przegląd... 2010].

Zgodnie z przedstawionym wykresem to zarząd najczęściej podejmuje decyzje o wydzieleniu z własnej struktury pewnych funkcji i przekazaniu ich do realizacji. Decyzja o zastosowaniu outsourcingu najczęściej podejmowana jest przez zarząd firmy w oparciu o analizę opłacalności wydzielenia. Ta opłacalność wyraża się w różnicy między ceną zakupu usługi na zewnątrz a dotychczasowymi kosztami jej realizacji.

4. Ryzyko w decyzjach outsourcingowych

Decyzje outsourcingowe polegające na przekazaniu wybranych funkcji wykonywanych dotychczas przez pracowników danego przedsiębiorstwa firmie zewnętrznej, specjalizującej się w świadczeniu usług w określonej dziedzinie, stają się coraz częstsze także na rynku polskim. Chociaż celem każdej decyzji dotyczącej zmiany sposobu zarządzania jednostką gospodarczą jest zwiększenie efektywności prowadzonej działalności, to należy mieć na uwadze, że pociągać może ona za sobą skutki zarówno pozytywne, jak i negatywne.

Zwolennicy prowadzenia działalności gospodarczej z wykorzystaniem outsourcingu przedstawiają zawsze całą gamę potencjalnych korzyści do uzyskania. Do kluczowych argumentów należy zaliczyć:

- obniżenie kosztów operacyjnych, handlowych, inwestycyjnych itp.,
- zwiększenie dostępności do wiedzy i umiejętności ekspertów z dużym doświadczeniem w danej dziedzinie, trudno dostępnych na rynku pracy lub zbyt drogiej w dłuższej perspektywie dla danego przedsiębiorstwa,
- ograniczenie kosztów zatrudnienia i uniezależnienie się od dyspozycyjności własnych pracowników etatowych,
- zwiększenie dostępu do najnowszych technologii informatycznych,
- koncentrację wyłącznie na celach strategicznych przedsiębiorstwa i jego rozwoju,
- zwiększenie elastyczności działania przedsiębiorstwa,
- wysoką jakość usług oferowanych przez firmy outsourcingowe.

Wszystkie te pozytywne czynniki wynikające ze zmian wprowadzanych do firmy wpływać mają na tworzenie dodatkowych wartości. W praktyce każda podejmowana decyzja obciążona jest ryzykiem. Nieodpowiednie zastosowanie usług outsourcingowych może zamiast wygenerowania spodziewanych korzyści narazić przedsiębiorstwo na różnorakie problemy. Wśród najbardziej kluczowych wymienić należy:

- utratę przez jednostkę gospodarczą tożsamości oraz przewagi konkurencyjnej w efekcie zbyt rozległego delegowania nie tylko zadań, ale również odpowiedzialności za ich wykonanie,
- obniżenie jakości realizacji funkcji dotychczas wykonywanej samodzielnie,
- nadmierne uzależnienie się od podmiotu zewnętrznego,
- wybór niewłaściwego usługodawcy w sytuacji, gdy przy jego wyborze kluczowym elementem staje się jedynie redukcja kosztów lub gdy wybór dokonywany jest na podstawie relacji pozamerytorycznych.

Jedyną możliwością zapobieżenia sytuacji, w której przedsiębiorstwo zamiast uzyskać wartość dodaną z podjęcia nowego rozwiązania w zarządzaniu jednostką zetknie się z problemami, których nie oczekiwało, jest prawidłowa identyfikacja obszarów ryzyka. Ryzyko może występować na wszystkich etapach procesu outsourcingowego, począwszy od zasadności podjęcia decyzji o skorzystaniu z outsourcingu w określonym obszarze działalności jednostki gospodarczej poprzez wybór firmy przejmującej zadania z tego zakresu, konstrukcję umowy outsourcingowej aż do faktycznego zarządzania inicjatywą po migracji usług. Podstawowe ich rodzaje przedstawiono w tab. 1.

Nieuwzględnianie lub niewłaściwe zarządzanie różnymi kategoriami ryzyka przedstawionymi w tab. 1 powoduje, że przedsiębiorstwa decydujące się przekazać wybrane obszary funkcjonowania pod zarząd zewnętrznego usługodawcy rzadko w pełni wykorzystują swój potencjał. Nie uzyskują wartości dodanej w wartości możliwej do wygenerowania, narażając się jednocześnie na większe ryzyko, niż gdyby wyoutsourcingowane funkcje pozostały w jednostce.

Tabela 1. Ryzyko w outsourcingu

Kategoria ryzyka	Opis ryzyka
Operacyjne	<ul style="list-style-type: none"> • Zamierzone przez usługodawcę oszustwa i popełnione przez niego błędy • Złożoność świadczonych usług • Geograficzne oddalenie między kontrahentami • Odmienność kulturowa • Ograniczenia w komunikacji między partnerami outsourcingowymi i ich systemami
Strategiczne	<ul style="list-style-type: none"> • Zamierzone świadczenie usług przez firmę outsourcingową poniżej uzgodnionego standardu przy niezmienionych żądaniach dotyczących wynagrodzenia • Czerpanie przez zleceniobiorcę korzyści z danych udostępnionych przez zleceniodawcę w celu umożliwienia mu świadczenia usług w ramach projektu bez wiedzy i zgody outsourcingera • Wymuszanie przez usługodawcę korzystnych dla niego zmian umowy w przypadku braku alternatywy odnośnie do wyboru partnera outsourcingowego
Prawne	<ul style="list-style-type: none"> • Niebezpieczeństwo podlegania przez zleceniodawcę sankcjom prawnym w razie uchybienia wymogom określonym przepisami ustawy lub przez regulatora • Trudności w sprawowaniu obowiązków w zakresie efektywnego nadzoru • Sztuczne utrzymywanie relacji wymuszonych umową outsourcingową do końca przewidzianego okresu w sytuacji niekorzystnej dla zleceniodawcy • Odpowiedzialność zleceniodawcy wobec klientów za szkody im wyrządzone wskutek niewykonania lub nienależytego wykonania umowy outsourcingowej przez podmiot zewnętrzny
Utraty reputacji	<ul style="list-style-type: none"> • Uchybienie przez usługodawcę przewidzianym standardom (określonym przez usługodawcę, regulatora lub umowę), które mogą wpłynąć na postrzeganie przedsiębiorstwa na rynku
Inne	<ul style="list-style-type: none"> • Brak strategii wyjścia • Skupienie usług w ręku małej liczby usługodawców

Źródło: opracowanie na podstawie [Piwko 2007; *Skuteczne...* 2011].

Do niepowodzeń w outsourcingu, tak jak i do innych niepowodzeń biznesowych, przedsiębiorstwa przyznają się niechętnie [Mielczarek 2011], nie chcąc pogarszać swojego wizerunku na rynku. Wiadomo też, że nie wszystkie obszary zlecane w umowach usługodawcy są łatwo kwantyfikowalne (np. poziom obsługi prawno-podatkowej czy dostęp do najnowszych rozwiązań IT), co z pewnością utrudnia ocenę jakości współpracy pomiędzy firmami.

Badania przeprowadzone przez Deloitte Advisory Sp. z o.o. [*Skuteczne...* 2011] pokazały, jak złożonym procesem jest outsourcing oraz jakiej ostrożności wymaga ze strony przedsiębiorstw planujących zaimplementowanie takiego rozwiązania w swoich strukturach. Aż 75% dostawców usług stwierdziło, że ich klienci nie byli dobrze przygotowani do rozpoczęcia umowy. Fakt ten znalazł swoje pośrednie poświadczenie w stwierdzeniach drugiej strony transakcji:

- 63% ankietowanych przyznało się do zaniechania analizy kosztów wdrożenia i oceny strategicznej w ramach wypracowywania decyzji o realizacji outsourcingu,

- 49% ankietowanych potwierdziło konieczność poświęcenia większej ilości czasu na zdefiniowanie realistycznych, zbieżnych z celami biznesowymi przedsiębiorstwa poziomów usług outsourcingowych, gdyby mogło wrócić do początku procesu wdrażania tego rozwiązania,
- 35% ankietowanych zadeklarowało konieczność przeznaczenia większej ilości czasu na etapie wyboru odpowiedniego dostawcy usług.

Równocześnie 44% przebadanych przedsiębiorstw oświadczyło, że dokonano złego wyboru dostawcy usług. Wyselekcjonowane firmy nie posiadały w ocenie badanych zdolności wymaganych do dostarczenia usług oczekiwanej jakości przy zachowaniu efektywności kosztowej.

Brak staranności, zaniechanie czy też nieumiejętność precyzowania celów i zarządzania ryzykiem doprowadziły do sytuacji, że 39% respondentów przerwało kontrakt outsourcingowy, transferując go do innego dostawcy, a 30% uznało, że są niezadowoleni lub bardzo niezadowoleni z zawartych umów outsourcingowych.

5. Zakończenie

Outsourcing to bez wątpienia bardzo spopularyzowana koncepcja w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Oczekiwanym skutkiem podjętych decyzji o wydzieleniu na zewnątrz wybranych funkcji jest uzyskanie wartości dodanej. Niestety, niemały odsetek spośród firm stosujących outsourcing wskazuje, że koncepcja ta nie przyniosła zakładanych rezultatów. Praktyka dowodzi, iż gros przedsiębiorców bagatelizuje złożoność procesu outsourcingu.

Opierając się na zaprezentowanych w artykule wynikach badań nad procesem outsourcingu, można przedstawić pewne wnioski:

- Niejednokrotnie decyzje outsourcingowe są podejmowane na wstępnym etapie procesu decyzyjnego. Z góry przyjmuje się założenie o zastosowaniu outsourcingu, pomijając cały proces decyzyjny. Rodzi się przypuszczenie, że decyzja podjęta na tak wczesnym etapie procesu jest efektem ulegania modzie na wprowadzanie nowoczesnych metod w zarządzaniu przedsiębiorstwem.
- Wielu przedsiębiorców nie dokonuje pełnej analizy oraz oceny korzyści i kosztów wydzielenia outsourcingu. Informacje płynące z systemu rachunkowości zarządczej na temat kosztów w decyzjach typu *make or buy* nie są pełne, co wynika z tego, iż wiele firm nie dysponuje odpowiednimi systemami kosztów.
- Osoby odpowiedzialne za cały proces podejmowania decyzji o zastosowaniu outsourcingu, a następnie za jego implementację, nie uwzględniają lub identyfikują błędnie ryzyko, jakie towarzyszy temu złożonemu procesowi.

Przedstawiony artykuł dowodzi złożoności procesu outsourcingu. Wszystko to nie zmienia faktu, że outsourcing we współczesnym przedsiębiorstwie wydaje się jedną z częściej wykorzystywanych metod zarządzania. W praktyce z problemami związanymi z jego stosowaniem spotyka się każde przedsiębiorstwo, zarówno duże, jak i małe.

Literatura

- Dobija M., 1994, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Drucker P.F., 1994, *Praktyka zarządzania*, Biblioteka Nowoczesności, Kraków.
- Drury C., 2004, *Management and Cost Accounting*, Thomson Learning, London.
- Jaruga A.A., Kabalski P., Szychta A., 2010, *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Marcinkowska E., 2012, *Outsourcing w zarządzaniu szpitalem publicznym*, ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Mielczarek A., 2011, *Na tropie yeti*, „Przegląd Outsourcingowy” nr 2.
- Piwko M., 2007, *Outsourcing elementem zarządzania ryzykiem w banku*, Warszawa.
- Przegląd outsourcingowy*, grudzień 2010, http://www.institut-outsourcingu.pl/pliki/7314_3_PO_numer01_OEX.pdf (14.03.2014).
- Raport. Ogólnopolskie badanie rynku outsourcingu 2012*, http://granthornton.pl/sites/default/files/raporty/badanie_outsourcingu_2012.pdf (24.03.2014).
- Samuelson W.F., Marks S.G., 1998, *Ekonomia menedżerska*, PWE, Warszawa.
- Skuteczne zarządzanie ryzykiem outsourcingu i offshoringu*, 2011, Deloitte.

OUTSOURCING AND COMPANY'S DECISION-MAKING MODEL

Summary: Outsourcing decisions of transferring some of companies functions and tasks to an external company have become more common also on the Polish market. The purpose of the article is to present outsourcing decisions placement within specific companies decision making model, highlighting the risks associated with outsourcing decisions.

Keywords: decisions, taking decisions, outsourcing, risk.