



Wiesław Janik, Maria Paździor

Controlling finansowy jako narzędzie zarządzania przedsiębiorstwami

MONOGRAFIE

Lublin 2015

Controlling finansowy jako narzędzie zarządzania przedsiębiorstwami

Monografie – Politechnika Lubelska



Politechnika Lubelska
Wydział Zarządzania
ul. Nadbystrzycka 38
20-618 Lublin

Wiesław Janik, Maria Paździor

Controlling finansowy jako narzędzie zarządzania przedsiębiorstwami



Politechnika Lubelska
Lublin 2015

Recenzenci:

dr hab. Helena Żukowska, prof. Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego

Publikacja wydana za zgodą Rektora Politechniki Lubelskiej

© Copyright by Politechnika Lubelska 2015

ISBN: 978-83-7947-174-4

Wydawca: Politechnika Lubelska

ul. Nadbystrzycka 38D, 20-618 Lublin

Realizacja: Biblioteka Politechniki Lubelskiej

Ośrodek ds. Wydawnictw i Biblioteki Cyfrowej

ul. Nadbystrzycka 36A, 20-618 Lublin

tel. (81) 538-46-59, email: wydawca@pollub.pl

www.biblioteka.pollub.pl

Druk: TOP Agencja Reklamowa Agnieszka Łuczak

www.agencjatorp.pl

Elektroniczna wersja książki dostępna w Bibliotece Cyfrowej PL www.bc.pollub.pl

Nakład: 100 egz.

Spis treści

Wstęp	7
1. Rola controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem	11
1.1. Rola informacji ekonomicznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem.....	11
1.2. Istota controllingu jako podsystemu regulacji wewnętrznej	15
1.3. Przedmiot i zakres controllingu	19
1.4. Controlling strategiczny i operacyjny	25
1.5. Zarządzanie przedsiębiorstwem i controlling.....	30
1.6. Rola rachunkowości zarządczej w controllingu	32
2. Zarządzanie operacyjne ośrodkami odpowiedzialności	37
2.1. Istota i kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności.....	37
2.2. Kryteria i zasady oceny ośrodków odpowiedzialności.....	41
2.3. Wielopoziomowy rachunek zysków i strat.....	51
2.4. System cen transakcyjnych.....	57
2.5. Rola controllera w przedsiębiorstwie.....	62
2.6. Warunki wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwie.....	66
3. Budżetowanie zadań operacyjnych.....	73
3.1. Istota i struktura budżetu w przedsiębiorstwie.....	73
3.2. Metody budżetowania.....	79
3.3. Procedury budżetowania.....	84
3.4. Budżetowanie zadań dla ośrodków odpowiedzialności	87
3.5. Analiza wykonania zadań budżetowych.....	92
3.6. Zalety i wady budżetowania	100
4. Strategiczny controlling finansowy	103
4.1. Tworzenie wartości jako cel przedsiębiorstwa.....	103
4.2. Rachunek kosztów docelowych	106
4.3. Rachunek opłacalności przedsięwzięć inwestycyjnych	111
4.4. Strategiczna karta dokonań.....	115
5. Zastosowanie controllingu w przedsiębiorstwach wybranych branż	129
5.1. Controlling w przedsiębiorstwach produkcyjnych	129
5.2. Controlling w przedsiębiorstwach budowlanych	133
5.3. Controlling w przedsiębiorstwach transportu samochodowego	138
5.4. Controlling w hotelarstwie	141
5.5. Controlling w bankach	143
5.6. Controlling w zakładach opieki zdrowotnej	150

6. Motywowanie pracowników w systemie controllingu.....	164
6.1. Istota systemu motywacyjnego	164
6.2. Elementy systemu wynagradzania	167
6.3. Motywowanie pracowników ośrodków odpowiedzialności	171
6.4. Motywowanie kadry kierowniczej	175
Literatura.....	179

Wstęp

Zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem wiąże się z koniecznością systematycznego podnoszenia ich efektywności i konkurencyjności. Są one warunkiem trwania i rozwoju podmiotów gospodarczych. Wysoka efektywność związana jest z racjonalnym wykorzystaniem posiadanych zasobów. O tym wykorzystaniu decyduje nie tylko kadra kierownicza wysokiego szczebla, lecz zależy ono w dużej mierze od zachowania wszystkich pracowników. Zarządzanie wymaga więc uświadomienia wszystkim zatrudnionym celów do osiągnięcia których dąży przedsiębiorstwo oraz ich wpływu na efekty ekonomiczne firmy. Skuteczność podmiotu gospodarczego w osiąganiu założonych celów jest rezultatem m.in. zgodności realizowanych zadań przez wewnętrzne jednostki organizacyjne z celami końcowymi przedsiębiorstwa.

Zgodność między partykularnymi celami wewnętrznych jednostek organizacyjnych a celami całego podmiotu gospodarczego można uzyskać dzięki wprowadzeniu controllingu finansowego. Jest on metodą zarządzania opartą na włączeniu niższych szczebli zarządzania, wręcz całych zespołów pracowniczych do współodpowiedzialności za wyniki finansowe przedsiębiorstwa. Dzięki niej kadra kierownicza i specjaliści zmuszeni są do ciągłego uczenia się i dostosowywania działalności przedsiębiorstw do zmieniającego się otoczenia. Jest to metoda stosowana od wielu lat w krajach o rozwiniętej gospodarce rynkowej. Dzięki niej przedsiębiorstwa są bardziej odporne na zjawiska kryzysowe. Dobrze funkcjonujące systemy controllingu ujawnia odpowiednio wcześniej pojawiające się zagrożenia i umożliwia zapobieganie powstawaniu niepożądanych skutków.

Niniejsza monografia poświęcona jest zagadnieniom controllingu finansowego. Składa się z sześciu rozdziałów. W rozdziale pierwszym przedstawiono istotę controllingu, jego założenia, przedmiot, rodzaje oraz organizację. Podkreślono różnicę między controllinglem operacyjnym i strategicznym. Zwrócono uwagę na warunki skutecznego wykorzystania controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Kolejne dwa rozdziały dotyczą controllingu operacyjnego. W rozdziale II omówiono rolę ośrodków odpowiedzialności w zarządzaniu controllingowym. Zwrócono uwagę na kryteria ich wyodrębniania oraz ich rodzaje. Wielość kryteriów pozwala na wykorzystanie controllingu w różnych organizacjach, niezależnie od rodzaju prowadzonej działalności i jej rozmiarów. Omówiono zasady wielopozi-

mowego rachunku zysków i strat jako podstawy budżetowania zadań finansowych dla ośrodków odpowiedzialności oraz oceny ich wykonania. W kolejnym podpunkcie przedstawiono metody ustalania cen wewnętrznych i ich rolę w systemie rozliczeń wzajemnych między centrami odpowiedzialności. W ostatniej części tego rozdziału omówiono zadania controllera w przedsiębiorstwie i warunki wdrożenia controllingu w organizacjach gospodarczych.

Rozdział trzeci poświęcony jest zagadnieniom budżetowania. Jest ono narzędziem, przy pomocy którego wyznaczane są zadania dla ośrodków odpowiedzialności. Budżet jest krótkoterminowym planem rzeczowo-finansowym przedsiębiorstwa z podziałem na ośrodki odpowiedzialności. Określa on oczekiwany wkład poszczególnych ośrodków w realizację celów przedsiębiorstwa. Za jego pomocą następuje przełożenie celów strategicznych na zadania krótkookresowe. Równocześnie na podstawie wykonania budżetu następuje nie tylko ocena pracy poszczególnych ośrodków, lecz również wysyłane są odpowiednio wcześniej sygnały ostrzegawcze o zagrożeniach w realizacji przyjętych zadań.

W rozdziale czwartym zawarto informacje o controllingu strategicznym. Szczególną uwagę zwrócono na problem tworzenia wartości. Jej powiększanie jest uznawane za jeden z podstawowych celów współczesnych przedsiębiorstw, szczególnie tych, których akcje są notowane na giełdach papierów wartościowych. Cel ten uwzględniany jest już na etapie projektowania nowych wyrobów poprzez zastosowanie rachunku kosztów docelowych oraz w rachunku opłacalności inwestycji. W okresie wytwarzania produktów przyrosty wartości osiąga się poprzez systematyczne doskonalenie produktów, procesów technologicznych oraz organizacji. Na tym etapie działalności gospodarczej znajduje zastosowanie rachunek *kaizen costing*. Przełożeniu celów strategicznych na zadania operacyjne przedsiębiorstw służy zbilansowana karta dokonań.

W rozdziale piątym przedstawiono założenia związane z controllingiem w różnych podmiotach o charakterze produkcyjnym i usługowym. Ogólne założenia i zasady funkcjonowania controllingu finansowego są we wszystkich organizacjach takie same. Różne mogą być natomiast rozwiązania organizacyjne (np. kryteria wyodrębniania i charakter ośrodków odpowiedzialności). Inne mogą być również mierniki oceny wewnętrznych jednostek organizacyjnych jak również i metody konstrukcji cen wewnętrznych (transakcyjnych).

Rozdział ostatni dotyczy systemów motywowania pracowników w powiązaniu z realizacją zadań budżetowych. Controlling jako zdecentralizowana metoda zarządzania przedsiębiorstwami wymaga wsparcia poprzez powiązanie osiągniętych przez ośrodki zadań z zasadami wynagradzania pracowników. Możliwe są tutaj różne rozwiązania, które scharakteryzowano w tym rozdziale.

Prezentowane opracowanie nie pretenduje do wyczerpującego przedstawienia problemów wykorzystania controllingu w przedsiębiorstwach. Zawiera podstawową wiedzę niezbędną do zrozumienia istoty controllingu jako metody

zarządzania współczesnymi organizacjami gospodarczymi. Jest ono rozszerzoną i zaktualizowaną wersją treści dotyczących controllingu, zawartych w książce naszego autorstwa pt. *Rachunkowość zarządcza i controlling*. Może być pomocne przy opracowywaniu koncepcji controllingu w różnych podmiotach gospodujących, jak również może służyć jako pomoc dla słuchaczy studiów ekonomicznych (magisterskich i podyplomowych).

1. Rola controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem

1.1. Rola informacji ekonomicznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem

Zabezpieczenie informacji niezbędnej do podejmowania decyzji wymaga systematycznej ewidencji skutków zdarzeń gospodarczych związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstw. Jednakże sama ewidencja jest niewystarczająca do tego by wygenerować odpowiednią informację ekonomiczną. Informacja ta bowiem wymaga odpowiedniego przetworzenia danych zarejestrowanych w księgach rachunkowych. Od rachunkowości oczekuje się informacji ekonomicznej umożliwiającej jej odbiorcom formułowanie uzasadnionych opinii i racjonalnych decyzji¹. Dotyczy to w szczególności²:

- a) zarządzania wysokością zobowiązań podatkowych,
- b) zarządzania poziomem wykazywanego zysku bądź straty bilansowej,
- c) zarządzania płynnością finansową przez kreowanie informacji dla głównych interesariuszy przedsiębiorstwa.

Spełnienie tych oczekiwań wymaga dwójakiego spojrzenia na tę informację, sprawozdawczego i menedżerskiego.

Oczekiwania związane z zabezpieczeniem informacji niezbędnej do oceny skutków finansowych zarządzania przedsiębiorstwem spełnia rachunkowość finansowa. Z. Messner określa ją jako „dział rachunkowości, który obejmuje przetwarzanie podstawowych danych zawartych w dowodach księgowych, polegające na ewidencji tych operacji na kontach syntetycznych i analitycznych, a następnie prezentacji rezultatów tego przetworzenia w postaci sprawozdania finansowego”³. Z tej definicji wynika, że rachunkowość finansowa obejmuje księgowość, rachunek kosztów oraz sprawozdawczość finansową. Produktem końcowym tej rachunkowości jest sprawozdanie finansowe obejmujące bilans, rachunek zysków i strat, informację dodatkową zawierającą uzupełniające informacje i wyjaśnienia, zesta-

1 Por: D. Misińska, *Harmonizacja rachunkowości* w: T. Cebrowska (red), *Rachunkowości finansowa i podatkowa*, wyd. PWN, Warszawa 2005, s. 119.

2 L. Michalczyk, *Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa*, wyd. Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2013, s. 9

3 Z. Messner, *Rachunkowość finansowa w systemie informacji ekonomicznej*, w: J. Pfaff, Z. Messner, *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, wyd. PWN, Warszawa 2011, s. 22.

wienie zmian w kapitale własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych. Dwa ostatnie elementy sprawozdania finansowego muszą być sporządzane tylko przez te przedsiębiorstwa, których sprawozdania podlegają obowiązkowemu badaniu przez biegłych rewidentów. Dla pozostałych firm mają charakter fakultatywny.

Księgowość dotyczy ewidencji stanów składników majątkowych i źródeł finansowania oraz ich zmian. Prowadzona jest w sposób usystematyzowany i chronologiczny. Jej rezultatem są dane częściowo przetworzone, które podlegają odpowiedniemu, dalszemu przetworzeniu w ramach pozostałych podsystemów rachunkowości finansowej. Do tego celu wykorzystuje się odpowiednie urządzenia księgowe nazywane kontami. Konta te dzielą się na syntetyczne i analityczne. Zbiór kont syntetycznych nazywa się księgą główną, zaś zbiory kont analitycznych nazywa się księgami pomocniczymi. Zbiór ten jest w dużej mierze zdeterminowany przez ustawę o rachunkowości. Natomiast konta analityczne mogą być rozbudowywane dowolnie, w zależności od potrzeb informacyjnych menedżerów.

Rachunek kosztów zajmuje się pomiarem i rozliczeniem kosztów. Często jest definiowany jako system obejmujący metody pomiaru kosztów, zasady podziału kosztów, metody wyceny kosztów produktów, struktury obiektów wyodrębnionych jako przyczyny powstawania strumieni kosztów itp.⁴. Jego celem jest z jednej strony dostarczenie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji zarządczych związanych z planowaniem i kontrolą zadań gospodarczych (cel wewnętrzny), z drugiej zaś zapewnienie informacji koniecznych do sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z obowiązującymi standardami (cel zewnętrzny). Sposób realizacji pierwszego celu zdeterminowany jest przez zapotrzebowanie na informację kosztową zgłaszaną przez analityków i decydentów. Cel drugi i sposób jego realizacji określają regulacje prawne zawarte w ustawie o rachunkowości, ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, przepisach dotyczących statystyki państwowej.

Sprawozdawczość finansowa jest rezultatem odpowiedniego przetworzenia danych zaewidencjonowanych przez księgowość. Zawiera informację, którą zainteresowany jest szeroki odbiorców, poczynając od właścicieli poprzez potencjalnych inwestorów chcących nabyć udziały danego przedsiębiorstwa, banki wspomagające przedsiębiorstwa kredytami i pożyczkami, dostawców, urząd skarbowy, urząd statystyczny, instytucje badawcze itp. Wymienieni odbiorcy, znajdują się poza przedsiębiorstwem. Zainteresowani są na ogół różnymi aspektami sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. Często nie znają dokładnie przedmiotu jego działalności, kręgu odbiorców, konkurentów, co ma istotne znaczenie dla procesów zarządzania. Interesują ich natomiast: kondycja finansowa, możliwości kontynuowania działalności i rozwoju przedsiębiorstwa. Ich potrzebom podporządkowana jest zawartość

4 Por: I. Sobańska, *Rachunek kosztów i jego struktura*, w: I. Sobańska, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, wyd. C. H. Beck, Warszawa 2003, s. 78.

informacyjna sprawozdania finansowego. Dlatego sprawozdanie finansowe jest tak skonstruowane, by zapewnić jego adresatom informację o zasobach ekonomicznych przedsiębiorstw, o roszczeniach wobec tych zasobów oraz o rezultatach prowadzonej działalności gospodarczej⁵.

By informacja ta była spełniała oczekiwania wszystkich zainteresowanych, była przez nich zrozumiała oraz spełniała warunek porównywalności z informacjami z poprzednich okresów sprawozdawczych, z innych przedsiębiorstw, zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych podlegają standaryzacji, która oznacza stosowanie tych samych reguł i zasad sporządzania sprawozdań finansowych⁶, przez różne podmioty gospodarcze. Standardy mogą mieć zasięg krajowy lub międzynarodowy. W Polsce krajowe standardy rachunkowości zawarte są w ustawie o rachunkowości. Ustawa ta w dużej mierze uwzględnia rozwiązania preferowane przez Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Sprawozdawczość finansowa koncentruje się jedynie na tych kategoriach ekonomicznych, które można w sposób dokładny i wiarygodny wycenić a metody tej wyceny można poddać się standaryzacji⁷.

Przestrzeganie obowiązujących standardów zapewnia informację zrozumiałą dla ich odbiorców, wiarygodną, porównywalną. Cechy tej informacji potwierdzone są dodatkowo (w przypadku przedsiębiorstw, których sprawozdania podlegają obowiązkowej rewizji finansowej) przez biegłych rewidentów. Tym samym mogą być wykorzystywane do różnorodnych analiz i ocen, m.in. do identyfikacji i oceny ryzyka prowadzonej przez przedsiębiorstwo działalności⁸. Mimo spełniania większości oczekiwań zgłaszanych przez odbiorców zewnętrznych, informacja sprawozdawcza charakteryzuje się ograniczoną przydatnością w procesie zarządzania. Wynika to, w szczególności z następujących okoliczności:

- 1) Informacja sprawozdawcza jest nie tylko zestandaryzowana, lecz również zagregowana. To powoduje, że nie wszystkie informacje mogą być dla konkretnych odbiorców istotne i mieć wpływ na ich decyzje⁹. Sprawozdanie spełniające obowiązujące standardy i sprawdzone przez biegłego rewidenta nie zawiera wielu danych szczegółowych koniecznych do podejmowania konkretnych de-

5 Por: E. A. Hendriksen, M. F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, wyd. PWN, Warszawa 2002, s. 145.

6 Por: I. Olchowicz, A. Tłaczała, *Sprawozdawczość finansowa według krajowych i Międzynarodowych Standardów*, wyd. Difin, Warszawa 2008, s. 13.

7 Por: J. Gierusz, *Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, w: J. Gierusz, *Ustawa o rachunkowości a Międzynarodowe Standardy rachunkowości. Analiza porównawcza.*, wyd. ODDK, Gdańsk 2002, s. 53.

8 Por: B. Micherda, *Jakość danych sprawozdawczych*, w: W. Skoczylas, *Analiza sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa*, wyd. SKwP, Warszawa 2009, s. 77.

9 Por: W. Gos, S. Hońko, P. Szczypa, *ABC sprawozdań finansowych*, wyd. CeDeWu, Warszawa 2010, s. 20.

cyzji zarządczych. Np. menedżerowi zarządzającemu sprzedażą nie wystarczy informacja o wartości przychodów ze sprzedaży netto. On musi wiedzieć dzięki jakim transakcjom te przychody powstały (jakie sprzedano produkty bądź usługi i w jakich ilościach, komu sprzedano i po jakiej cenie, jak kształtowały się ceny u konkurencji itp.).

- 2) Sprawozdanie finansowe spełnia dwie funkcje: potwierdzającą określoną sytuację finansową jednostki gospodarczej i prognostyczną umożliwiającą przewidywanie tej sytuacji w przyszłości. Jednakże jak zauważa K. Winiarska, sposób prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym może mieć wpływ na możliwość tego prognozowania¹⁰. Ponadto, informacja sprawozdawcza ma charakter historyczny. Dotyczy zdarzeń zaistniałych w okresie sprawozdawczym. To ogranicza jej wykorzystanie w prognozowaniu przyszłej sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. W miarę upływu czasu dane historyczne stają się coraz mniej przydatne w formułowaniu prognoz.

Oprócz powyższych uwag należy zwrócić jeszcze uwagę na wykorzystywanie sprawozdawczości finansowej do tworzenia odpowiedniego wizerunku przedsiębiorstwa. W tym celu wykorzystując obowiązujące przepisy prawne (sformułowane niejednokrotnie alternatywnie) do takiej prezentacji wyników finansowych, by były w możliwie największym stopniu zbieżne z wielkościami planowanymi. Takie postępowanie nazywa się inżynierią rachunkowości¹¹. W ten sposób prezentowane sprawozdanie jest zestawione zgodnie z prawem, lecz zawarte w nim dane niekoniecznie w sposób rzetelny odzwierciedlają rzeczywistą sytuację finansową przedsiębiorstwa.

W tej sytuacji odbiorcy informacji ekonomicznej tworzonej przez rachunkowość finansową zgłaszają liczne zastrzeżenia co do jej przydatności. Dotyczą ona zarówno zakresu, jak i formy prezentacji tej informacji. W szczególności uczestnicy rynku kapitałowego (inwestorzy i analitycy finansowi) oczekują zwiększenia przejrzystości informacji sprawozdawczej, uzupełnienia jej o cele strategiczne spółek i prognozy ich sytuacji finansowej¹². Wychodząc naprzeciw tym oczekiwaniom proponuje się modyfikację sprawozdania finansowego tak, by prezentowało ono spójny obraz finansowy działalności przedsiębiorstwa, zabezpieczało większą dezagregację danych finansowych oraz ułatwiało ocenę możliwości terminowej spłaty zaciągniętych przez nie zobowiązań¹³.

10 Por: K. Winiarska, *Teoretyczne zagadnienia sprawozdawczości finansowej*, w: K. Winiarska (red), *Sprawozdawczość finansowa*, wyd. P.K., Koszalin 2010, s. 27.

11 Por: L. Michalczyk, *Rola inżynierii rachunkowości ... op. cit.*, 9.

12 Por: D. Dziawgo, „Nowe” sprawozdanie finansowe – głos w dyskusji, w: „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 62, ss. 83 – 96.

13 Por: D. Krzywdą, *Biznesowa koncepcja sprawozdania finansowego w dobie kryzysu finansowego*, w: B. Micherda (red), *Rachunkowość wobec kryzysu gospodarczego*, wyd. Difin, Warszawa 2010, ss. 60 – 61.

Podsumowując można stwierdzić, że rachunkowość finansowa nie jest w stanie zaspokoić wszystkich potrzeb informacyjnych kadry menedżerskiej przedsiębiorstw. Nie stanie się to również wtedy, kiedy spełnione byłyby wszystkie oczekiwania inwestorów giełdowych i analityków finansowych. Nie oznacza to jednak, że informacja tworzona przez tę rachunkowość jest nieużyteczna w procesie zarządzania podmiotem gospodarczym. Jednakże użyteczność ta zależy w dużej mierze od stosowanej w przedsiębiorstwie polityki rachunkowości i związanej z nią organizacji ksiąg rachunkowych. Polityka rachunkowości zawiera zbiór sposobów ewidencjonowania, przetwarzania i prezentacji informacji ekonomicznej i finansowej wybranych spośród możliwych i zgodnych z prawem rozwiązań¹⁴. Obowiązujące prawo (standardy rachunkowości) wyznaczają określone granice dla systemu informacyjnego jakim jest rachunkowość finansowa. Wejście do tego systemu jest zdeterminowane przez zasady, reguły i standardy rachunkowości o charakterze uniwersalnym. Natomiast informacja wychodząca z tego systemu jest częściowo określona przez standardy sprawozdawczości finansowej. Może być jednak mniej zagregowana, bardziej szczegółowa i lepiej dostosowana do oczekiwań kadry zarządzającej. Wymaga to tylko rozbudowania analityki księgowej, czyli zakładowego planu kont.

1.2. Istota controllingu jako podsystemu regulacji wewnętrznej

Zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem jest zadaniem coraz trudniejszym. Wpływa na to wiele czynników, wśród których jednym z najważniejszych jest wysoka zmienność warunków zewnętrznych (otoczenia). Dążąc do realizacji swoich celów przedsiębiorstwa muszą szybko na nie reagować. Dotyczy to w równej mierze celów krótko jak i długookresowych. Taka reakcja utrudniona jest w warunkach wysokiego poziomu centralizacji decyzji. Dlatego konieczna jest decentralizacja kompetencji i odpowiedzialności, czyli przekazanie ich na niższe szczeble struktury organizacyjnej. Dotyczy to w szczególności decyzji operacyjnych. Jednym z warunków skuteczności tych decyzji jest szybkość ich podejmowania. Jest to możliwe wówczas, gdy kompetencje z nimi związane są zlokalizowane na stanowiskach odpowiedzialnych za ich realizację.

Rozwiązaniem umożliwiającym decentralizację decyzji połączoną z odpowiedzialnością jest controlling. Jest on metodą zarządzania przedsiębiorstwem skierowaną na osiągnięcie konkretnych celów. Nie wystarczy wyznaczyć cele i sformułować wynikające z nich zadania, konieczne jest bieżące sterowanie ich realizacją. Chodzi bowiem o obserwację i ocenę osiągniętych stanów. Tylko wtedy

14 Podobną definicję polityki rachunkowości podają: M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Rachunkowość finansowa*, wyd. Difin, Warszawa 2006, s. 467.

można odpowiednio wcześniej reagować na niekorzystne zjawiska i likwidować lub minimalizować niepożądane ich skutki.

Jednym z istotnych elementów controllingu jest kontrola, którą można określić jako taką regulację „... działań organizacji, która sprawia, że jakiś założony element wyniku organizacji pozostaje w możliwych do przyjęcia granicach. Bez tej regulacji organizacja nie byłaby w stanie ocenić osiąganych wyników z punktu widzenia stopnia osiągania przyjętych celów¹⁵. Ma ona charakter kontroli sterującej, funkcjonującej na zasadzie sprzężenia zwrotnego, korygującego na bieżąco przebieg procesów gospodarczych¹⁶. Jej celem jest identyfikacja powstających zagrożeń, które mogą uniemożliwić osiągnięcie oczekiwanych rezultatów. Ma ona pomóc osobom odpowiedzialnym (menedżerom) w kierowaniu podległymi jednostkami organizacyjnymi. Chodzi o to, żeby zadania przez nie realizowane umożliwiały uzyskanie zaplanowanych efektów finansowych. Zadaniem controllingu jest wspomaganie wewnętrznych jednostek organizacyjnych przedsiębiorstw w optymalnej realizacji zadań, przy czym, jak podkreśla M Dobija, „controlling jest raczej traktowany jako podsystem zarządzania działający w celu optymalnej realizacji zadań, przy czym ustanawianie tych zadań jest jego immanentną częścią. Ważny element controllingu stanowi prognozowanie sytuacji w celu utrzymania kontroli nad przebiegiem działań”¹⁷

Innymi elementami controllingu są również planowanie i sterowanie. Planowanie zajmuje się wytyczaniem celów i zadań, jakie w określonym przedziale czasowym przedsiębiorstwo powinno osiągnąć. Jest jedną z podstawowych funkcji zarządzania. Jak zauważa K.G. Świdarska, controllerzy aktywnie uczestniczą w procesie zarządzania przedsiębiorstwem, szczególnie przy przygotowywaniu decyzji (planowaniu) i kontrolowaniu ich realizacji¹⁸. Rezultatem prowadzonej kontroli jej pośrednia ingerencja w realizację podjętych wcześniej decyzji w przypadku, gdy zachodzi niebezpieczeństwo pojawienia się niepożądanych skutków. Informacja o zagrożeniach wysyłana przez komórkę controllingu stanowi podstawę do podejmowania przez odpowiedzialnych kierowników koniecznych działań korygujących. Mają one wyeliminować lub zminimalizować różnicę między stanem oczekiwanym a rzeczywistym. Korekta dotyczyć może zarówno metod i środków działania, jak i samych zadań. Te ostatnie wymagają zmiany wówczas, gdy aktualne warunki działania uniemożliwiają osiągnięcie wcześniej przyjętych celów i zadań. Do zadań controllingu należy również uczestnictwo w procesie sterowania przebiegiem zdarzeń gospodarczych w przedsiębiorstwach. „controlling jest systemem, który – ... – częściowo procesy planowania, sterowania i kontrolowania.

15 R.W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, wyd. PWN, Warszawa 2004, ss. 654, 655

16 Por: H. Bieniok (red), *Metody sprawnego zarządzania*, wyd. Placet, Warszawa 2004, s. 271.

17 M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, wyd. PWN, Warszawa 2005, s. 61.

18 Por: K.G. Świdarska (red), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, wyd. Difin, Warszawa 2010, s. 24.

Wyodrębnia procesy wymagające koordynacji i integracji w jeden informacyjnie spójny system”¹⁹. Dlatego system controllingu można uznać za narzędzie wyboru celów i zadań podmiotów gospodarczych i pomocy w ich realizacji²⁰.

Z cybernetycznego punktu widzenia system controllingu w przedsiębiorstwie przyrównać można do zamkniętego systemu samoregulacji, w którym ważne miejsce zajmuje wytyczanie celów przedsiębiorstwa. Uczestniczy w nim gremium złożone z menedżerów różnych szczebli zarządzania oraz specjalistów (controlle-rów). Chodzi o zwiększenie skuteczności i efektywności funkcjonowania organizacji. „Zarząd skuteczny musi kierować poczucie perspektywy i wysiłki wszystkich menedżerów ku wspólnemu celowi. Musi doprowadzić do tego, by każdy z nich wiedział, jakich rezultatów się od niego oczekuje i żeby dany przełożony rozumiał, czego ma oczekiwać od każdego z podległych sobie menedżerów”²¹. Współuczestnictwo wykonawców w procesie wyznaczania celów pozwala na lepszą koordynację zadań oraz działań niezbędnych do ich realizacji.

Dobrze sformułowane i wewnętrznie zgodne cele nie gwarantują sukcesu. Trzeba je realizować zgodnie z wcześniej przyjętym harmonogramem. W trakcie realizacji pojawić się mogą różne nieprzewidziane sytuacje będące rezultatem wewnętrznych zakłóceń, jak i zmian zachodzących w otoczeniu. Proces wykonania poddawany jest systematycznej obserwacji, której celem jest szybkie ustalanie powstających odstępstw od planu. Dzieli temu można w porę zapobiegać zbaczaniu przedsiębiorstwa z wcześniej wyznaczonego kursu (celu). Controlling opiera się na założeniu, że celem zarządzania są przyszłe korzyści ekonomiczne, a nie przeszłe wyniki finansowe, które są rezultatem zrealizowanych wcześniej decyzji. „Dlatego podmioty gospodarcze stosujące controlling aktywnie, w sposób automatyczny ukierunkowują swoją działalność na przyszłość, poszukując właściwej drogi, którą należy podążać, i ją rozpoznać”²².

Controlling w przedsiębiorstwach pełni funkcję systemu wczesnego ostrzegania przed zagrożeniami lub informowania o pojawiających się szansach. Istota tego systemu sprowadza się do ich identyfikacji i odpowiednio wczesnego przesyłania sygnałów ostrzegawczych do odpowiedzialnych menadżerów. Chodzi o to, by istniała możliwość zapobiegania powstawaniu niepożądanych zjawisk i skutków lub wykorzystania okazji do poprawy efektów prowadzonej działalności. Tak więc controlling jest systemem ukierunkowanym na przyszłość. Zajmuje się bowiem nie tylko (a może nie przede wszystkim) oceną przeszłości, lecz analizą stanów

19 W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, wyd. PWE, Warszawa 1998, s. 374.

20 Por: M. Sierpińska (red), *Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, wyd. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 12.

21 H. J. Vollmuth, *Controlling*, wyd. Placet, Warszawa 1993, s. 144.

22 W. Naruć, *Rola controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2012, nr 3.

bieżących i ich wpływem na przyszłe oczekiwane skutki. Przeszłość jest ważna tylko o tyle, o ile wywiera określony wpływ na teraźniejszość i na przyszłość. Analiza popełnionych w przeszłości błędów, zaniedbań lub niewykorzystanych okazji i wyciąganie właściwych wniosków dają szansę na poprawę jakości zarządzania. Sprawnie funkcjonujące system controllingu nie gwarantuje sukcesu. Wpływa jednak na to, że sukces ten jest bardziej prawdopodobny.

System controllingu funkcjonuje na zasadzie sprzężenia zwrotnego, które ma charakter wyprzedzający. Polega na stałej obserwacji przebiegu procesów gospodarczych w przedsiębiorstwach oraz ich otoczenia i generowaniu informacji umożliwiającej poprawę jakości podejmowanych decyzji przez menedżerów. Dostarczana kierownikom informacja nie tylko identyfikuje zagrożenia i szanse, lecz również wskazuje okoliczności, które są ich przyczyną. Dzięki tym informacjom można korygować nie tylko bieżące działania, lecz również weryfikować wcześniejsze prognozy i oparte na nich strategie rozwoju organizacji. Jest to szczególnie istotne w warunkach szybko zmieniającego się otoczenia i związanej z tym konieczności systematycznego wdrażania różnych innowacji (produktowych, technologicznych, organizacyjnych itp.). Innowacyjność i efektywność to istotne warunki trwania i rozwoju współczesnych przedsiębiorstw. Globalizacja utrudnia utrzymanie zdobytej pozycji rynkowej i wymusza na podmiotach gospodarczych systematyczną restrukturyzację, która jest „wyrazem energicznego poruszania się po „drabinie rozwoju” zgodnie z jej logiką i niemożliwością uniknięcia zmian”²³ Globalizacja nie zmienia celów współczesnych przedsiębiorstw. Sprzyja natomiast rozszerzaniu obszarów działania i przenoszeniu działalności gospodarczej do tańszych miejsc produkcji i najbardziej pojemne rynki umożliwiające uzyskanie wyższych cen²⁴.

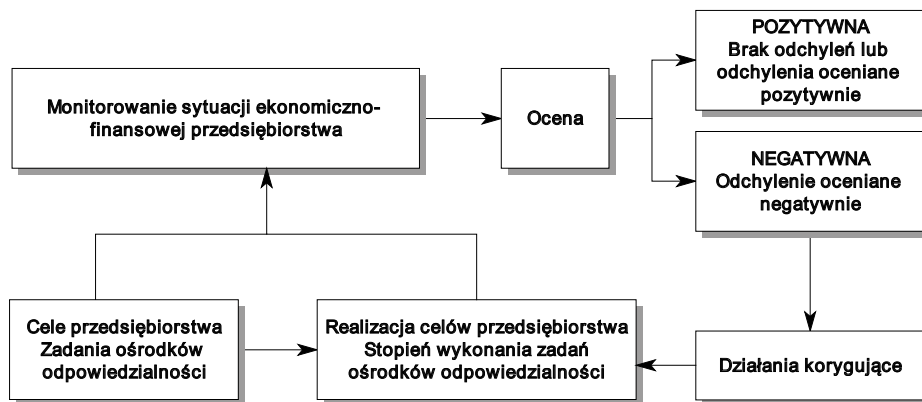
Wprowadzanie zmian wymaga bieżącego monitorowania sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstw oraz jej przyczyn, które należy do istoty controllingu. Proces monitorowania (kontrolowania) bieżącej realizacji zadań przedsiębiorstwa zilustrowano na rys. 1.1.

Istotną rolę w monitoringu pełni obserwacja. Jej przedmiotem są procesy zachodzące wewnątrz przedsiębiorstwa i w jego otoczeniu. Systematyczne śledzenie osiąganych wyników i ustalanie przyczyn zachodzących zmian dostarcza niezbędnej informacji potrzebnej do racjonalizacji decyzji bieżących, lecz również umożliwia lepsze zrozumienie zmian zachodzących w otoczeniu i sformułowanie odpowiednich strategii rozwoju. Obserwacja przebiegu zaplanowanych działań pozwala na zmianę sposobów funkcjonowania podmiotów gospodarczych i ich wewnętrznych jednostek, na bieżące korygowanie celów i zadań oraz przeniesienie ograniczonych zasobów do takich zastosowań, które wcześniej nie zostały

23 W. Szymański, *Globalizacja. Wyzwania i zagrożenia*, wyd. Difin, Warszawa 2002, s. 30.

24 Por: T.T. Kaczmarek, *Globalna gospodarka i globalny kryzys*, wyd. Difin, Warszawa 2009, s. 23.

uwzględnione, a które stwarzają możliwości osiągnięcia wyższych korzyści od wcześniej zaplanowanych.



Rys. 1.1. Monitoring w systemie controllingu

Rozwiązania stosowane w systemie controllingu mobilizują niższe szczeble menedżerskie do ciągłego poszukiwania nowych sposobów działania, do zwiększonej aktywności oraz większej odpowiedzialności za osiągnięte wyniki finansowe. Jest to możliwe dzięki decentralizacji zarządzania, którą wymusza system controllingowy. W tej sytuacji zarządy przedsiębiorstw mogą koncentrować się na strategii, zaś menedżerowie niższych szczebli na realizacji zadań bieżących.

1.3. Przedmiot i zakres controllingu

Dążenie do ciągłego rozwoju i wzrostu wartości przedsiębiorstwa muszą kontrolować wszystkie aspekty (techniczne, organizacyjne, finansowe itp.) swojej działalności. Każdy z nich związany jest z realizacją określonej wiązki celów, które przedsiębiorstwa chcą osiągnąć w określonym przedziale czasowym. Realizacja jakiegokolwiek działania wymaga zaangażowania określonych zasobów. Ich wykorzystanie wpływa na wynik finansowy całego przedsiębiorstwa. Controlling jest rozwiązaniem, które umożliwia podział odpowiedzialności za wykorzystanie zasobów między różne szczeble struktury organizacyjnej. Controllingiem mogą być objęte wszystkie lub tylko niektóre sfery działalności przedsiębiorstwa. Dlatego rozróżnia się controlling kompleksowy i funkcyjny.

Controlling kompleksowy dotyczy wszystkich obszarów działalności przedsiębiorstwa. Obejmuje on pełny zakres wzajemnych relacji między wewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi przedsiębiorstwa oraz między przedsiębiorstwem a jego otoczeniem. Dotyczy on nie tylko podsystemu ekonomiczno-finansowego,

lecz również podsystemu zabezpieczenia jakości, sprawności technicznej maszyn i urządzeń, elastyczności aparatu wytwórczego, systemu naboru i rozwoju kadr, itp. Wyniki osiągnięte w ramach poszczególnych podsystemów porównywane są z osiągnięciami podmiotów gospodarczych funkcjonujących w otoczeniu, w celu określenia przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa. Ma on szczególne znaczenie przy budowie i realizacji strategii zapewniającej realizację długookresowych celów przedsiębiorstwa.

Zarządzanie przedsiębiorstwem związane jest z realizacją różnorodnych funkcji (np. produkcyjnych, marketingowych, sprzedażowych, logistycznych, finansowych, itp.) Controlling funkcyjny (dziedzinowy) zajmuje się wykorzystaniem narzędzi controllingowych do zarządzania określonymi obszarami zarządzania przedsiębiorstwami. Controlling kompleksowy obejmuje wszystkie elementy controllingu dziedzinowego. M. Sierpińska wymienia wyróżnia takie dziedziny controllingu funkcyjnego jak: controlling działalności badawczo-rozwojowej, controlling projektów, controlling logistyki, controlling produkcji i kosztów wytwarzania, controlling personalny, controlling marketingu i sprzedaży, controlling ekologii, controlling finansowy, controlling inwestycji²⁵. Trzeba jednak podkreślić, że liczba dziedzin controllingu funkcyjnego jest zróżnicowana w poszczególnych przedsiębiorstwach. Zależy ona bowiem od jego wielkości, struktury organizacyjnej oraz zakresu realizowanych zadań. W przedsiębiorstwach małych, w wielu przypadkach również w podmiotach średniej wielkości nie prowadzi się działalności badawczo-rozwojowej. Z kolei działalność inwestycyjna może mieć charakter okresowy (zwłaszcza w przypadku inwestycji rzeczowych). Wraz z rozwojem przedsiębiorstwa i zmianami w jego organizacji pewne dziedziny działalności mogą zanikać, inne ulegać rozszerzeniu. Dlatego liczba wyodrębnianych dziedzin tego controllingu wraz z upływem czasu może ulegać zmianie.

Wszystkie obszary aktywności przedsiębiorstw wywierają określony wpływ na jego sytuację ekonomiczną i finansową. Sytuacja finansowa jest konsekwencją różnorodnych decyzji podejmowanych w różnych obszarach działalności firmy.

1) Controlling finansów związany jest ze sterowaniem wynikiem finansowym i zachowaniem płynności finansowej. Jego celem jest „... wspomaganie informacyjne i koordynacja działań związanych z zarządzaniem finansami oraz działań podejmowanych w ramach całego systemu controllingu zorientowanych na realizację celu głównego przedsiębiorstwa”²⁶. Koncentruje się on na działalności operacyjnej (podstawowej). Przedmiotem szczególnego zainteresowania w tym przypadku są źródła powstawania kosztów, opłacalność produktów, rynków zbytu, kanałów dystrybucji, cykle rotacyjne majątku obrotowego i zobowiązań itp. Podstawowym celem tego obszaru działalności przedsiębiorstwa jest ob-

25 M. Sierpińska (red), *Controlling ... op. cit.*, s. 21.

26 M. Sierpińska, *Wielkowymiarowość celów przedsiębiorstwa a zadania controllingu finansowego*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2006, nr 2.

serwacja i ocena procesu tworzenia wyniku finansowego oraz ostrzeganie osób odpowiedzialnych o ewentualnych zagrożeniach związanych z realizacją celów finansowych. Chodzi o to, by zapewniona została planowana rentowność kapitału wynikająca ze strategii rozwoju firmy i by zachowana została płynność finansowa. Sprawne zarządzanie działalnością finansową przedsiębiorstwa wymaga bieżącej informacji o skutkach podejmowanych decyzji, ich wpływie na bieżącą i przyszłą sytuację płatniczą, zmianach w zapotrzebowaniu na kapitał, przewidywanym wpływie na realizację krótko i długoterminowych celów finansowych firmy. Informacje te pozwalają odpowiednio wcześniej identyfikować ewentualne zagrożenia w realizacji tych celów i podejmować odpowiednie działania korygujące (zapobiegawcze). Rezultatem wdrożenia controllingu finansowego powinna być poprawa płynności finansowej podmiotu gospodarczego, spadek średnioważonego kosztu kapitałów finansujących działalność firmy, spadek ryzyka niewypłacalności oraz wzrost wartości przedsiębiorstwa.

2) Controlling produkcji znajduje zastosowanie w obszarze zarządzania produkcją. Jego zadaniem jest wspieranie funkcji decyzyjnych i koordynacyjnych w przedsiębiorstwie²⁷. Jest skoncentrowany na problemach wewnętrznego funkcjonowania przedsiębiorstwa. Dotyczy on procesów programowania i realizacji produkcji. Jest całościową zintegrowaną funkcjonalnie, instytucjonalnie i personalnie koncepcją wspierającą zarządzanie procesami wytwórczymi²⁸. Jego zadaniem jest²⁹:

- wsparcie metodyczno-informacyjne funkcji planowania, sterowania i kontroli realizowanych na różnych szczeblach zarządzania produkcją,
- koordynacja decyzji i działań w ramach poszczególnych funkcji zarządzania produkcją i zapewnienie współdziałania z innymi podsystemami i jednostkami organizacyjnymi przedsiębiorstwa (np. działem technicznego przygotowania produkcji, działem zaopatrzenia, działem marketingu i sprzedaży, działem rachunkowości itp.).

Ukierunkowany jest na problemy opłacalności produkcji. Uwagę kadry menedżerskiej kieruje na obniżanie jednostkowych kosztów poprzez optymalizację konstrukcji produktów i technik ich wytwarzania, wyzwalanie rezerw efektywnościowych związanych z poprawą wykorzystania materiałów, czasu pracy robotników, potencjału produkcyjnego i racjonalizacją procesów kooperacyjnych, itp. Istotnym jego elementem jest ocena poziomu jakości i nowoczesności wyrobów i usług. Koncentracja na wewnętrznych problemach firmy nie oznacza lekceważenia sytuacji zewnętrznej. Przedsiębiorstwo stanowi jednolity organizm

27 Por.: W. Czekan, *Controlling produkcji – wymiary i zasady projektowania*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2008, nr 3.

28 S. Nowosielski, *Controlling produkcji*, w: M. Sierpińska (red), *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, wyd. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s.136.

29 Tamże, s. 136.

gospodarczy i sterowanie wszystkimi zjawiskami i procesami wewnętrznymi musi uwzględniać zmiany rynkowe na tyle na ile związane są one z realizowaną strukturą produkcji i usług. Controlling produkcji jest ściśle skorelowany z controllingiem marketingu, controllingiem logistyki i controllingiem personalnym. Programowanie produkcji wymaga znajomości poziomu i struktury sprzedaży, a to z kolei determinuje zapotrzebowanie na materiały, surowce, energię, robotników itp.

3) Controlling logistyki³⁰, który zajmuje się planowaniem i kontrolą procesów logistycznych, ich synchronizacją i optymalizacją. Jego celem jest wspieranie procesu decyzyjnego w logistyce i stworzenie najbardziej korzystnych warunków do sprawnego przebiegu procesów zaopatrzenia, produkcji i sprzedaży. Dotyczy obserwacji i oceny zagadnień związanych z zamawianiem i organizacją dostaw materiałowych, przechowywaniem (magazynowaniem) materiałów, surowców, półproduktów, wyrobów gotowych oraz ich transportem. Chodzi o to by procesy te realizowane były we właściwych momentach czasowych i by czas ich trwania był optymalny. Czas jest w tym przypadku jednym z ważniejszych czynników wpływających zarówno na ewentualne marnotrawstwo zasobów materialnych jak i na koszty zamrożenia kapitału w tych zasobach. Konieczność objęcia controllingiem procesów logistycznych wynika z szybko zmieniających się warunków przemieszczania strumieni materialnych. Controlling ten koncentruje się na tych elementach systemu logistyki i na tych czynnikach, które ograniczają efektywność pracy całego przedsiębiorstwa.

4) Controlling marketingu dotyczy procesów badania rynku, kształtowania struktury sprzedaży oraz promowania produktów i usług firmy w celu zapewnienia przedsiębiorstwu maksymalnych przychodów. Jego zadaniem jest wspieranie procesów planowania i kontroli realizacji decyzji związanych z dostarczaniem produktów i usług dla klientów. Swoim zakresem obejmuje wszystkie działania związane z relacjami przedsiębiorstwo-klienci, począwszy od oceny potrzeb rynkowych i analizy konkurencji poprzez programowanie produkcji, reklamę, sprzedaż, aż do odzyskania gotówki za sprzedane produkty, usługi i towary. Dobrze funkcjonujący controlling marketingu pozwala na wskazanie klientów (grup klientów), którzy są najważniejsi dla firmy, dzięki którym przedsiębiorstwa osiąga zyski. Dzięki informacjom uzyskiwanym w ramach controllingu marketingu można racjonalizować wydatki związane z procesem sprzedaży, można dokonywać systematycznej oceny rynków, klientów, konkurentów, sposobów sprzedaży oraz analizować poziom ryzyka na poszczególnych rynkach. Trzeba zauważyć, że o niskiej efektywności prowadzonej działalności mogą przesądzać nie tylko wysokie koszty wytwarzania, lecz również wysokie koszty sprzedaży. W wielu przedsiębiorstwach nie przywiązuje się zbyt dużej uwagi do zarządzania kosztami

30 Przez logistykę rozumie się w tym przypadku ogół czynności transportowych, manipulacyjnych i magazynowych związanych z przepływem materiałów, produktów i towarów, począwszy od zaopatrzenia, poprzez produkcję a skończywszy na sprzedaży.

sprzedaży. Nie prowadzi się ich szczegółowej analizy, zwłaszcza w podziale na koszty rozwoju rynku, dystrybucji produktów, koszty promocji itp. Tymczasem obecnie obserwuje się znaczący wzrost kosztów sprzedaży. Większym wyzwaniem staje się sprzedaż a nie produkcja. Controlling marketingu ułatwia koordynację różnych działań związanych z analizą rynku, promocją i dystrybucją i tym samym umożliwia wzrost efektywności ekonomicznej.

5) Controlling personalny jest narzędziem zarządzania zasobami pracy w przedsiębiorstwie. Jest „... wewnętrznym systemem monitorowania, analizy, oceny i podejmowania decyzji służących realizacji celów w poszczególnych obszarach zarządzania zasobami ludzkimi w przedsiębiorstwie. Jest swoistego rodzaju łącznikiem scalającym politykę kadrową i ekonomiczną przedsiębiorstwa”³¹. Zarządzanie to jest „określoną koncepcją zarządzania w obszarze funkcji personalnej przedsiębiorstw, w której zasoby ludzkie postrzega się jako składnik aktywów firmy i źródło konkurencyjności, postuluje się strategiczną integrację spraw personalnych ze sprawami biznesowymi, aktywną rolę kierownictwa liniowego w rozwiązywaniu kwestii personalnych oraz wskazuje się na potrzebę kształtowania kultury organizacyjnej, integracji procesów personalnych oraz budowania zaangażowania pracowników jako narzędzi realizacji celów”³². Dzięki zaangażowaniu pracowników i ich umiejętnościom przedsiębiorstwa pozyskują nowych klientów, wprowadzają nowe produkty, technologie, wprowadzają różnorakie innowacje, przez co stają się bardziej konkurencyjne. Pracownicy dzięki swojej wiedzy, umiejętnościom i zaangażowaniu są źródłem kapitału intelektualnego. Jak zauważają L. Edvinson i M. S. Malone kapitał intelektualny „jest przede wszystkim nawigacyjnym narzędziem dla przyszłości”³³. W controllingu personalnym istotne jest zatem powiązanie priorytetowych zadań z podziałem pracowników przedsiębiorstwa na grupy z punktu widzenia ich znaczenia w realizacji tych zadań³⁴.

Controlling personalny zajmuje się³⁵ optymalnym kształtowaniem poziomu i struktury pracowników, analizą i oceną wykorzystania ich wiedzy i umiejętności w tworzeniu wartości przedsiębiorstwa oraz identyfikacją niekorzystnych tendencji w gospodarce zasobami pracy i związanych z nimi zagrożeń dla realizacji przyszłych zadań. Jest więc narzędziem racjonalizacji poziomu i struktury zatrudnienia w przedsiębiorstwie. Ułatwia sterowanie procesami gospodarowania

31 Z. Antczak, S. Borkowska, *Przyszłość zarządzania zasobami ludzkimi. Dylematy i wyzwania*, wyd. Difin 2014, s. 78.

32 A. Pocztowski, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, wyd. PWE, Warszawa 2007, s. 34.

33 L. Edvinson i M. S. Malone, *Kapitał intelektualny*, PWN, Warszawa 2001, s. 55

34 Por: P. Antoszak, P.J. Glińska, *Controlling personalny w przedsiębiorstwie Activ Med*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2014, nr 9.

35 Por: W. Janik, M. Paździor, *Koszty pracy i controlling personalny w zarządzaniu zasobami ludzkimi*, w: K. Markiewicz, M. Wawer, *Problemy społeczne we współczesnych organizacjach*, wyd. Difin, Warszawa 2005, s.323.

zasobami ludzkimi i dostosowywanie ich struktury do aktualnych i przyszłych warunków funkcjonowania firmy.

Wyodrębnia się trzy poziomy controllingu personalnego, a mianowicie: controlling kosztów kapitału ludzkiego, controlling wydajności kapitału ludzkiego i controlling efektywności tego kapitału³⁶. Poziom pierwszy dotyczy wydatków, które ponosi przedsiębiorstwo w związku z naborem, kształceniem i zatrudnieniem pracowników. Przedmiotem obserwacji i analizy jest poziom, struktura i dynamika tych wydatków, poziom i struktura wynagrodzeń, relacje między wynagrodzeniem na różnych stanowiskach, poziom płac w firmie na tle średniego wynagrodzenia w regionie, u konkurencji itp. Koszty polityki personalnej powinny być analizowane i oceniane w powiązaniu z uzyskiwanymi efektami ekonomicznymi. Controllingowi kosztów kapitału ludzkiego nie powinna przyświecać idea ich minimalizacji. Skoro pracownicy są najważniejszym niematerialnym zasobem przedsiębiorstwa i podstawowym źródłem kapitału intelektualnego to zadaniem controllingu w tym obszarze powinna być optymalizacja relacji między ponoszonymi kosztami a uzyskanymi dzięki nim efektami ekonomicznymi. Dlatego drugi poziom związany jest z badaniem produktywności tego kapitału. Chodzi o analizę racjonalności zatrudnienia, jego struktury (udział poszczególnych grup w zatrudnieniu ogółem, dostosowanie poziomu kwalifikacji do wymagań na danym stanowisku pracy itp.) oraz wykorzystania czasu pracy zatrudnionych. Żle ukształtowana struktura zatrudnienia może być przyczyną złego funkcjonowania niektórych procesów, co może niekorzystnie wpływać na pracę innych komórek i uzyskiwanych przez nie efektów. Wyrażać się to będzie w spadku efektywności pracy całego przedsiębiorstwa i stwarzać zagrożenie dla utrzymania określonej pozycji rynkowej. Na trzecim poziomie controllingu personalnego przeprowadza się więc ocenę efektywności tego kapitału z wykorzystaniem wskaźników rentowności (np. relacja zysku i wartości dodanej do liczby zatrudnionych lub do kosztów pracy, wskaźnik opłacenia wzrostu wydajności pracy, liczba projektów innowacyjnych itp.).

Dzięki controllingowi personalnemu lepiej można wykorzystać umiejętności i kompetencje pracowników. Na bieżąco można monitorować efekty pracy grup zatrudnionych i poszczególnych pracowników, sterować ścieżkami kariery oraz kontrolować koszty robocizny. Controlling ten pozwala również na lepsze dostosowanie systemu motywacyjnego do indywidualnych osiągnięć każdego z zatrudnionych.

6) Controlling administracji związany jest z funkcjonowaniem administracji przedsiębiorstwa. Dotyczy on obserwacji i oceny procesów administrowania, takich jak: organizacja tych procesów, podział zadań i odpowiedzialności między

36 Por: S. Olech, *Controlling personalny – przesłanki efektywnego wdrożenia*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2009, nr 9, s. 33.

poszczególnymi komórkami administracji firmy, sprawność ich funkcjonowania, koszty generowane przez służby administracyjne. Rola tego obszaru działalności przedsiębiorstwa stale rośnie. Przejawia się to między innymi w systematycznym wzroście kosztów ogólnozakładowych, których wysokość w coraz większym stopniu wpływa na efektywność podstawowej działalności firmy. Zadaniem controllingu w tym obszarze jest tworzenie warunków do wzrostu sprawności służb administracyjnych. Ten obszar controllingu tym się różni od pozostałych, że znajduje się dopiero w początkowej fazie rozwoju. Brak jest jeszcze odpowiednich narzędzi, przy pomocy których można byłoby skutecznie monitorować procesy administracyjne.

Podział przedsiębiorstwa na obszary może być mniej lub bardziej szczegółowy. Liczba tych obszarów jest zróżnicowana w zależności od wielkości jednostki organizacyjnej, rodzaju prowadzonej działalności, stopnia złożoności realizowanych zadań itp. Mogą być wyodrębnione dodatkowo takie obszary jak np. controlling jakości, controlling projektów, controlling inwestycji. Skuteczność controllingu zależy nie tyle od szczegółowości podziału przedsiębiorstwa na obszary, lecz od tego na ile wszystkie aspekty prowadzonej działalności zostały włączone do systemu. Pozostawienie bowiem niektórych z nich poza systemem może stać się przyczyną niższej, od oczekiwanej, efektywności. Obszary wyłączone z controllingu mogą generować nieuzasadnione koszty.

1.4. Controlling strategiczny i operacyjny

Skuteczne zarządzanie przedsiębiorstwem, zapewniające osiągnięcie założonych celów wymaga objęcia controllingiem nie tylko działalności bieżącej (operacyjnej), lecz również procesów związanych z przygotowywaniem i wdrażaniem strategii. Zadanie realizowane poprzez codzienną działalność gospodarczą wynikają z celów strategicznych. Cele te oraz sposoby ich osiągania wymagają, jednak przynajmniej, okresowej weryfikacji, niezbędnej do lepszego dostosowania ich do zmian zachodzących w otoczeniu. Chodzi o tworzenie lepszego dopasowania profilu działalności przedsiębiorstwa do zewnętrznych warunków jego funkcjonowania i tym samym wykorzystanie pojawiających się szans oraz unikanie powstających zagrożeń³⁷. Strategią, podobnie jak działalnością bieżącą, przedsiębiorstwa muszą zarządzać. Przez zarządzanie to rozumie się „kompleksowy, ciągły proces (...) nastawiony na formułowanie i wdrażanie skutecznych strategii; sposób podejścia do szans i wyzwań gospodarczych”³⁸. W zarządzaniu tym podejmuje się decyzje dotyczące kluczowych problemów związanych z przetrwaniem i rozwojem przedsiębiorstwa, ze szczególnym uwzględnieniem otoczenia i węzłowych czynników

37 Por: B. De Wit, R. Meyer, *Synteza strategii*, wyd. PWE, Warszawa 2007, s. 110.

38 R.W. Griffin, *Podstawy zarządzania... op. cit.*, s. 245.

własnego potencjału gospodarczego³⁹. Zarządzanie to ułatwione jest w przypadku zastosowania controllingu strategicznego, który jest podsystemem zarządzania strategicznego.

S. Marciniak definiuje controlling strategiczny jako „monitorowanie, analizę i ocenę procesów (przedsięwzięć) o horyzoncie czasowym ponad jeden rok, prowadzone w celu skierowania ich przebiegu we właściwym (optymalnym) kierunku”⁴⁰. Celem tego controllingu jest zapewnienia zgodności kierunków rozwoju przedsiębiorstw z długofalowymi trendami rozwoju gospodarczego. M. Chalastra podkreśla, że zadaniem controllingu strategicznego jest analiza długoletnich kierunków rozwoju rynku i planowanie procesów dostosowawczych do zmieniających się warunków działania⁴¹. Bardziej ogólnie zadania te ujmuje K. Czubakowska pisząc, że „celem controllingu strategicznego jest stworzenie warunków do działań zgodnych z długofalowymi celami przedsiębiorstwa”⁴². Chodzi o bieżące sygnalizowanie powstających zagrożeń w realizacji przyjętych celów oraz mobilizowanie do podejmowania przedsięwzięć zwiększających szanse przetrwania i rozwoju firmy. Duża turbulencja otoczenia współczesnych przedsiębiorstw wymaga systematycznej jego obserwacji i identyfikację zdarzeń, które nie były uwzględnione przy formułowaniu strategii, bądź też zostały uwzględnione w sposób niewłaściwy.

Do podstawowych zadań w zakresie controllingu strategicznego można zaliczyć:

- a) identyfikację powiązań między otoczeniem, zachowaniem menedżerów i strukturą organizacyjną poszczególnych subsystemów w przedsiębiorstwie,
- b) wspieranie zarządu w poszukiwaniu i optymalnym wykorzystywaniu przyszłych strategicznych potencjałów przedsiębiorstwa,
- c) transmisja informacji o celach strategicznych przedsiębiorstwa do niższych szczebli zarządzania,
- d) monitorowanie stanu przedsiębiorstwa i oceny realizacji przyjętych celów strategicznych,
- e) informowanie kierownictwa firmy o powstających zagrożeniach dla przyjętych kierunków rozwoju przedsiębiorstwa i wskazywanie koniecznych korekt w realizowanej strategii.

Jak podkreślono wcześniej, controlling strategiczny jest elementem zarządzania strategicznego, w związku z czym obejmuje swoim zakresem zarówno analizę strategiczną, jak i formułowanie strategii oraz jej realizację. Analiza strategiczna polega na diagnozowaniu stanu przedsiębiorstwa oraz jego otoczenia w celu

39 Por.: A. Stabryła, *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce formy*, wyd. PWN, Warszawa 2007, s. 11.

40 S. Marciniak, *Controlling. Filozofia. Projektowanie*, wyd. Difin, Warszawa 2004, s. 101.

41 Por.: M. Chalastra, *Zadania controllingu strategicznego w budżetowaniu*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2001, nr 1.

42 K. Czubakowska, *Budżetowanie w controllingu*, wyd. ODDK, Gdańsk 2004, s. 12.

określenia jego potencjału i zewnętrznych warunków jego rozwoju. Służy do wskazywania mocnych i słabych przedsiębiorstwa oraz szans i zagrożeń dla jego rozwoju. W jej wyniku określa się dziedziny działalności, w których przedsiębiorstwo może skutecznie konkurować na rynku i realizować oczekiwania jego właścicieli interesariuszy⁴³. Analiza ta poprzedza proces tworzenia strategii, która określa cele przedsiębiorstwa, niezbędne środki do ich osiągnięcia oraz sposoby postępowania umożliwiające realizację przyjętych celów. W tej fazie zarządzania strategicznego controlling zabezpiecza niezbędną informację pozwalającą na ocenę różnych wariantów strategii i wybór takiego, który w danych warunkach umożliwia optymalny rozwój firmy.

W dalszej kolejności do służb controllingowych należy przełożenie celów strategicznych na zadania operacyjne dla konkretnych komórek organizacyjnych i opracowanie harmonogramu ich realizacji. Dlatego skuteczność strategii zależy nie tylko od jej jakości, lecz również od sposobów powiązania celów strategicznych z celami krótko i średniookresowymi. Koordynacja tych zadań oraz systematyczna ich konfrontacja z celami strategicznymi pozwala na szybką identyfikację wewnętrznych i zewnętrznych barier, których ograniczenie lub wyeliminowanie warunkuje realizację strategii.

Strategicznym celem współczesnych przedsiębiorstw jest wzrost ich wartości. Zadaniem zarządów jest „... wypracowanie takiej strategii, która umożliwia identyfikację i wykorzystanie potencjału wartości spełniającego oczekiwania zarówno właścicieli, jak i innych interesariuszy w otoczeniu ...”⁴⁴. Jej wzrost wymaga dużej elastyczności i szybkiej reakcji na wszelkie zmiany w jego bliższym i dalszym otoczeniu. Tworzenie wartości przedsiębiorstwa zależy od poziomu rentowności prowadzonej działalności gospodarczej, tempa wzrostu sprzedaży oraz ryzyka związanego z prowadzoną działalnością. Wzrost ryzyka prowadzi do spadku wartości, gdyż powoduje, że w większym stopniu przedsiębiorstwo jest narażone na niekorzystne zjawiska, grożące w przyszłości stratami lub niewypłacalnością. Identyfikacja czynników tego ryzyka jest jednym z istotnych zadań controllingu strategicznego.

Ryzyko działalności gospodarczej związane jest bezpośrednio z efektywnością ekonomiczną. Na ogół wyższej efektywności towarzyszy wyższe ryzyko. Można powiedzieć, że poziom efektywności jest pochodną poziomu ryzyka. Zarządzanie przedsiębiorstwem jest swego rodzaju grą między efektywnością a ryzykiem, jaką prowadzi zarząd przedsiębiorstwa. Chcąc osiągnąć wyższą efektywność przedsiębiorstwo musi inwestować, wprowadzać nowe produkty, zdobywać nowe rynki zbytu, dążyć do zdobycia przodującej pozycji na rynku, w większym zakresie korzystać z kapitałów obcych. Wszystkie te działania zwiększają ryzyko, lecz rów-

43 Por: A. Stabryła, *Zarządzanie strategiczne ... op. cit.*, s. 137.

44 W. Skoczylas (red), *Determinanty i modele wartości przedsiębiorstw*, wyd. PWE, Warszawa 2007, s. 14.

nocześnie dają szansę na osiągnięcie większego zysku i szybszy wzrost wartości przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwa działające mniej ekspansywnie, wykazujące dużą ostrożność w inwestowaniu i korzystaniu z kapitałów obcych na ogół mniej ryzykują, lecz równocześnie wykazują niższą efektywność. Niższa efektywność jest ceną za większe bezpieczeństwo, zaś wyższa efektywność jest opłacona zwiększonym ryzykiem.

W zależności od skłonności do ryzyka zarządzający stosują jedną z dwóch strategii:

- 1) maksymalizacji efektywności przy danym poziomie ryzyka,
- 2) minimalizacji ryzyka przy danym poziomie efektywności.

Racjonalizacja decyzji finansowych polega na dążeniu do zachowania rozsądnej równowagi między ryzykiem a efektywnością ekonomiczną. Wymaga również dużej elastyczności i szybkiego reagowania na zmiany zachodzące w otoczeniu. Chodzi bowiem o to, by zapewnić zgodność faktycznego rozwoju przedsiębiorstwa z długofalowymi trendami rozwoju gospodarczego, a w szczególności kierunkami rozwoju rynku. Dlatego rola controllingu strategicznego systematycznie rośnie.

Realizacja strategii następuje w wyniku działalności operacyjnej. Cele strategiczne podporządkowane maksymalizacji wartości zostają przełożone na zadania operacyjne realizowane w trakcie bieżącej działalności przedsiębiorstw. Realizacja tych zadań jest przedmiotem obserwacji i oceny dokonywanej w ramach controllingu operacyjnego. Koncentruje się on na wewnętrznych warunkach realizacji zadań gospodarczych, a przede wszystkim na:

- a) wspomaganiu procesu realizacji strategii w krótkich przedziałach czasowych,
- b) monitorowaniu bieżącej działalności i ostrzeganiu przed zagrożeniami w zakresie realizacji zadań operacyjnych,
- c) ujawnianiu rezerw efektywnościowych oraz wskazywanie lepszych sposobów wykorzystania posiadanego potencjału gospodarczego.

W controllingu operacyjnym główna uwaga w procesie zarządzania skoncentrowana jest na wewnętrznych uwarunkowaniach bieżącej działalności gospodarczej przedsiębiorstw. Swoim zakresem obejmuje on proces wyznaczania zadań dla wewnętrznych komórek organizacyjnych, obserwację i ocenę procesu ich realizacji, w wyniku których następuje identyfikacja ewentualnych zagrożeń utrudniających lub uniemożliwiających osiągnięcie zaplanowanych wyników⁴⁵. Jest rozwiązaniem wspomagającym, w szczególności menedżerów średniego szczebla, w podejmowaniu decyzji operacyjnych. Umożliwia również wczesne wychwytywanie różnych błędów, a przez to stwarza szansę na wyeliminowanie lub ograniczenie niepożądanych skutków z nimi związanych. Jest on ukierunkowany na tworzenie i przetwarzanie informacji na potrzeby decyzji operacyjnych.

⁴⁵ Niektórzy autorzy akcentują w controllingu operacyjnym proces monitorowania przebiegu działalności operacyjnej, minimalizując jego rolę w wyznaczaniu samych zadań (por: K. Czubakowska, *Budżetowanie w controllingu... op. cit.*, s.42).

Dobrze zorganizowany controlling pozwala z jednej strony na lepsze wykorzystanie posiadanych zasobów, z drugiej zaś na zachowanie płynności finansowej. Są to warunki niezbędne do tego by rosła wartość przedsiębiorstwa. Cele tego controllingu realizowane są poprzez:

- a) Udział komórki controllingu w przygotowywaniu planów operacyjnych, w których określa się zadania dla ośrodków odpowiedzialności oraz środki niezbędne do ich realizacji. Pracownicy tej komórki formułują wytyczne do planów krótkoterminowych, które na ogół mają formę budżetów z podziałem na zadania dla ośrodków odpowiedzialności.
- b) Aktywny udział komórki controllingu w opracowywaniu zadań rzeczowych i budżetów finansowych dla ośrodków odpowiedzialności. Controller musi dbać o to, by budżety cząstkowe zapewniały realizację celów strategicznych.
- c) Bieżącą obserwację i analizę osiągniętych wyników w celu określenia ewentualnych zagrożeń w realizacji planów krótkoterminowych. Dzięki temu można dokonywać odpowiednich korekt w sposobach realizacji działań oraz ewentualnie w zadaniach.
- d) Identyfikację ostatecznych odchyłeń między wynikami rzeczywistymi a oczekiwanymi, ich przyczyn i odpowiedzialności konkretnych pracowników za zaistniały stan.
- e) Formułowanie opinii i ocen na temat pracy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności niezbędnych do skutecznego funkcjonowania systemu motywacyjnego w przedsiębiorstwie.

Charakter zadań stawianych przed controllingiem operacyjnym determinuje w dużej mierze rodzaj narzędzi, którymi posługują się controllerzy. Są to na ogół narzędzia pozwalające na liczbowy opis rzeczywistości, takie jak wielopoziomowy (wielostopniowy) rachunek zysków i strat, budżety, wskaźniki ekonomiczne itp. Trzeba jednak podkreślić, że zmiana roli czynników wpływających na ostateczne rezultaty ekonomiczne przedsiębiorstw, dotychczas znane narzędzia stają się niewystarczające. Dotyczy to w szczególności roli zasobów niematerialnych przedsiębiorstwa, które określane są mianem kapitału intelektualnego. Jego rola systematycznie rośnie. Dlatego potrzebne są nowe mierniki, które pozwolą na adekwatne odzwierciedlenie wartości tego kapitału.

Powyższe uwagi nie przekreślają przydatności mierników liczbowych, wskazują jedynie na konieczność zachowania pewnej ostrożności przy formułowaniu na ich podstawie kategoriycznych (jednoznacznych) ocen. Ostateczna ocena powinna uwzględniać również informacje o charakterze jakościowym.

1.5. Zarządzanie przedsiębiorstwem i controlling

Wzrost konkurencji wymusza zmianę dotychczasowych zachowań, które powinny być związane ze wzrostem przedsiębiorczości, nie tylko samych zarządów, lecz również menedżerów niższych szczebli zarządzania, jak również poszczególnych pracowników. Przedsiębiorczość wyraża się m.in. w powstawaniu nowych pomysłów, wdrażaniu różnorodnych innowacji, ciągłym dostosowywaniu oferty rynkowej do zmieniających się okoliczności. Wiąże się ona z różnego rodzaju innowacjami, które pozwalają na poprawę kondycji finansowej firmy oraz umocnienie jej pozycji rynkowej. Wyzwolenie pokładów przedsiębiorczości wśród pracowników wymaga swobody wymiany informacji oraz dostępu do wiedzy, którą dysponuje firma⁴⁶. Jest ono możliwe w każdym przedsiębiorstwie, niezależnie od jego wielkości i wieku. Jak zauważył swego czasu P. F. Drucker „... przedsiębiorczość jest praktykowana przez duże i często stare firmy”⁴⁷. Wyzwolenie tej przedsiębiorczości wymaga w wielu przypadkach zmiany systemu zarządzania przedsiębiorstwem.

Współczesne przedsiębiorstwo jest złożonym organizmem gospodarczym. Zarządzanie nim wymaga dużej wiedzy o procesach rynkowych, produkcyjnych, technologicznych i finansowych. Dynamika tych procesów jest bardzo duża, co niewątpliwie prowadzi do wzrostu ryzyka gospodarczego, związanego z prowadzoną działalnością. Chcąc uniknąć lub zminimalizować niepożądane skutki zachodzących zmian konieczna jest w miarę szybka reakcja ze strony menedżerów. Reakcja ta może polegać na zmianie dotychczasowej strategii przedsiębiorstwa i należy ona do kompetencji zarządu lub też na korekcie bieżących zadań i sposobów ich realizacji. W tym ostatnim przypadku może być ona szybsza i skuteczniejsza jeżeli uprawnienia decyzyjne o charakterze operacyjnym będą zlokalizowane na możliwie najniższych szczeblach struktury organizacyjnej. Wtedy decyzje nie wymagają bezpośredniej akceptacji zarządu, przez co skraca się czas niezbędny do ich podjęcia. W tej sytuacji decentralizacja zarządzania poprzez przeniesienie na niższe szczeble struktury organizacyjnej określonych uprawnień decyzyjnych i związanych z nimi odpowiedzialności wydaje się być rozsądnym rozwiązaniem w dużych przedsiębiorstwach. W małych podmiotach gospodarczych problem ten ma mniejsze znaczenie.

Na ogół wraz ze wzrostem złożoności i niepewności otoczenia rośnie skłonność zarządów przedsiębiorstw do delegowania większego zakresu decyzji na niższe szczeble zarządzania⁴⁸. Dzięki temu większa liczba pracowników zaangażowanych zostaje w proces zarządzania, co umożliwia im zdobycie większej wiedzy o samym

46 *Zarządzanie kreatywnością i innowacją*, wyd. MT Biznes, Warszawa 2005, s. 152.

47 P.F. Drucker, *Natchnienie i fart czyli innowacja i przedsiębiorczość*, wyd. Studio Emka, Warszawa 2004, s. 25.

48 R.W. Griffin, *Podstawy zarządzania ... op. cit.*, ss. 362 – 363.

przedsiębiorstwie, warunkach, w których ono funkcjonuje, lepsze zrozumienie jego celów oraz lepsze wykorzystanie posiadanych kwalifikacji. Tym samym powstają lepsze warunki do rozwoju przedsiębiorczości menedżerskiej i pracowniczej.

Wyniki ekonomiczne przedsiębiorstw zależą nie tylko od przedsiębiorczości pracowników i mobilizacji wewnętrznych rezerw efektywnościowych, lecz również od harmonijnej współpracy wewnętrznych komórek organizacyjnych. System zarządzania powinien pobudzać wewnętrzny wzrost efektywności. Dlatego też konieczna jest, w przypadku wielu przedsiębiorstw, zmiana dotychczasowych relacji wewnętrznych między komórkami organizacyjnymi i pracownikami oraz zwiększenia roli tzw. kontraktów relatywnych⁴⁹, które J. Kay nazywa architekturą wewnętrzną firmy⁵⁰. Chodzi o to, że decentralizacja zarządzania wymaga od menedżerów zarządzających różnymi wewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi większej dyscypliny w zakresie współdziałania przy realizacji celów przedsiębiorstwa. Osiągnięcie założonych celów wymaga nie tylko efektywnej pracy poszczególnych zespołów (komórek organizacyjnych), lecz również odpowiedniej koordynacji realizowanych przez nie zadań.

Sama decentralizacja decyzji nie musi zapewnić wzrost efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa. Jej ubocznym skutkiem może być zjawisko autonomizacji, wyrażające się w dominacji celów partykularnych poszczególnych komórek (zespołów) nad celami firmy jako całości. „Nic bowiem w przedsiębiorstwie nie orientuje menedżerów na wspólny cel automatycznie. Przeciwnie, biznes z samej swej natury zawiera trzy potężne czynniki dezorientujące menedżerów: specjalistyczny charakter pracy większości spośród nich, hierarchiczna struktura zarządzania oraz różnice w poczuciu perspektywy i w samej pracy, owocujące izolacją różnych szczebli zarządzania od siebie”⁵¹. Dlatego konieczne jest stworzenie takiego mechanizmu zarządzania, który pozwoliłby na bieżącą obserwację i ocenę realizacji zadań poszczególnych wewnętrznych jednostek organizacyjnych oraz odpowiednio wczesną interwencję w przypadku pojawiania się niepożądanych zachowań lub też znaczących zmian w otoczeniu przedsiębiorstwa.

Rozwiązaniem, które ogranicza niebezpieczeństwo autonomizacji jednostek wewnętrznych oraz umożliwia harmonizację ich celów z celami przedsiębiorstwa jest system controllingu. Jest on rozwiązaniem polegającym na sterowaniu i koordynacji działań wewnętrznych jednostek organizacyjnych w ramach zdecentralizowanego systemu przy pomocy odpowiednio dobranych instrumentów ekonomicznych. Wg E. Nowaka „controlling jest systemem zarządzania przedsiębiorstwem wspierającym menedżerów w sterowaniu przebiegiem zachodzą-

49 Kontraktem relatywnym nazywa się niepisaną umowę między stronami, której realizacja jest wymuszona potrzebą współpracy (por: J. Kay, *Podstawy sukcesu firmy*, wyd. PWE, Warszawa 1996, ss. 85 – 86).

50 Tamże, s. 99.

51 P.F. Drucker, *Praktyka zarządzania*, wyd. MT Biznes, Warszawa 2005, ss. 139 – 140.

cych w nim procesów gospodarczych oraz koordynowaniem różnych obszarów działalności z punktu widzenia przedsiębiorstwa jako całości dla osiągnięcia założonych celów”⁵². M. Sierpińska i B. Niedbała podkreślają, że „...controlling to system wzajemnie określonych przedsięwzięć, zasad, metod i technik służących wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli, zorientowanemu na osiągnięcie założonego wyniku”⁵³. Controlling jest rozwiązaniem, które wspomaga zarząd w procesie sterowania wynikiem finansowym firmy. Jak podkreśla M. Dobija „...controlling jest raczej traktowany jako podsystem zarządzania działający w celu optymalnej realizacji zadań, przy czym ustanawianie tych zadań jest jego immanentną częścią”⁵⁴. S. Nowosielski zauważa, że jego istotą „...jest wspomaganie procesu podejmowania decyzji w ramach zarządzania przedsiębiorstwem, na wszystkich jego szczeblach, w różnych obszarach funkcjonowania i w różnych przedziałach czasowych”⁵⁵. Na wspomagającą rolę controllingu zwracają również uwagę inni autorzy⁵⁶.

Sprawne funkcjonowanie controllingu wymaga zabezpieczenia menedżerów w odpowiednią informację. Informacja ta dostarczana jest przez służby finansowo-księgowe. One nie tylko dostarczają informacji, lecz współuczestniczą w procesie decyzyjnym na różnych poziomach zarządzania przedsiębiorstwem. Służby te dostarczają odpowiednich narzędzi, użytecznych przy podejmowaniu decyzji. Zadania związane z zarządzaniem i controllingiem wzajemnie się przenikają i w praktyce różnych przedsiębiorstw wykonywane są bądź przez specjalistów od rachunkowości zarządczej bądź przez controllerów⁵⁷.

1.6. Rola rachunkowości zarządczej w controllingu

Trzeba jednak podkreślić, że nawet najbardziej szczegółowa informacja księgowa nie zabezpieczy w pełni potrzeb menedżerskich. Wynika to z różnic w potrzebach zgłaszanych przez odbiorców zewnętrznych tej informacji i odbiorców wewnętrznych jakimi są menedżerowie. Różnice te dotyczą m. in.⁵⁸:

52 E. Nowak (red), *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, wyd. ODDK, Gdańsk 2003, s. 12.

53 M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s. 14.

54 M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza ... op. cit.*, s. 61.

55 S. Nowosielski, *Controlling*, w: J. Lichtarski (red), *Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, wyd. A.E. we Wrocławiu, Wrocław 2005, s. 363.

56 Por. m.in.: W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, wyd. PWE, Warszawa 1998, s. 374, K. Czubakowska, *Budżetowanie w controllingu*, wyd. ODDK, Gdańsk, 2004, s. 9.

57 Por: A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, w: „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 62, s. 301- 305.

58 Por: J. Turyna, *Rachunkowość finansowa*, wyd. C. H. Beck, Warszawa 2005, ss. 19 – 20.

- 1) Adresatów informacji, którymi są w rachunkowości finansowej odbiorcy zewnętrzni, zaś w rachunkowości zarządczej kadra kierownicza.
- 2) Informacja księgowa zawsze dotyczy okresu minionego, podczas, gdy w zarządzaniu potrzebne są nie tylko informacje o skutkach zdarzeń minionych, lecz w równej mierze, lub przede wszystkim informacje o tym co może się zdarzyć w przyszłości.
- 3) Z ksiąg rachunkowych wypływa informacja finansowa, wyrażana w jednostkach pieniężnych, podczas, gdy w zarządzaniu potrzebna jest również informacja podawana w jednostkach niepieniężnych (fizycznych, procentowych itp.).
- 4) Okresu, którego dotyczą raporty. W przypadku rachunkowości finansowej są określone przez obowiązujące przepisy prawa, zaś w przypadku zarządzania powinny być dostosowane do potrzeb menedżerów.
- 5) Atrybutów informacji. W rachunkowości finansowej głównym atrybutem jest dokładność informacji, zaś w zarządzaniu chodzi głównie o istotność i szybkość przekazu.
- 6) Przeznaczenia informacji. Informacja sprawozdawcza wykorzystywana jest do analiz i ocen, zaś zarządcza służy planowaniu, podejmowaniu decyzji i kontroli ich skutków.

Można wskazać jeszcze na inne różnice między rachunkowością finansową i zarządcą⁵⁹, chociażby takie jak stopień szczegółowości informacji, brak uregulowań prawnych w zakresie rachunkowości zarządczej, w związku z tym może być ona ściśle dostosowana do wymogów wynikających z przyjętego modelu zarządzania przedsiębiorstwem. Inaczej będzie ona zorganizowana i w różnym zakresie będą wykorzystywane jej metody w przypadku przedsiębiorstw małych i dużych. Zakres jej stosowania zależy od stopnia centralizacji decyzji w danej organizacji, od charakteru prowadzonej działalności oraz od celów realizowanych przez daną organizację. Jej narzędzia są użyteczne zarówno w przypadku przedsiębiorstw realizujących cele komercyjne (maksymalizacja korzyści dla właścicieli), jak i organizacjach *non profit* (np. publicznych zakładach opieki zdrowotnej, szkołach, organizacjach charytatywnych itp.).

Zarządzanie jest procesem twórczym i wymaga od zarządzających ciągłej obserwacji otoczenia i nie tylko biernego dostosowywania się do zachodzących w nim zmian, lecz również oddziaływania na te zmiany dążąc do tego co jest pożądane, a nie tylko do tego co jest możliwe. Wzrost wartości przedsiębiorstwa

59 Na różnice między tymi dwoma działami rachunkowości w mniejszym lub szerszym zakresie podkreślane są przez różnych autorów (por: m. in. I. Sobańska, *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne ... op. cit.*, ss. 75 – 76, M. Gmytrasiewicz (red), *Encyklopedia rachunkowości*, wyd. LexisNexis, Warszawa 2005, s. 639, K. Marecki, *Rachunkowość menedżerska w gospodarce finansowej przedsiębiorstwa*, wyd. Difin, Warszawa 2001, s. 18, W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza ... op. cit.*, s. 33).

jest rezultatem jego zdolności do szybkiego dostosowywania się do zmieniającego się otoczenia. W szczególności chodzi o umiejętność odpowiednio wczesnego rozpoznania symptomów tych zmian oraz weryfikacji realizowanej strategii rozwoju, a w dalszej kolejności o zdolność do restrukturyzacji posiadanych zasobów oraz możliwości zdobywania nowych zasobów.

Skuteczne zarządzanie, czyli takie, które w konkretnych warunkach, zapewnia najlepsze zrealizowanie celów, wymaga nie tylko szczegółowej informacji o tym co się dzieje wewnątrz organizacji, lecz również bardzo szczegółowego rozpoznania otoczenia. Informacja o otoczeniu jest często ważniejsza od tej, która dotyczy wnętrza organizacji. Dlatego gromadzenie i selekcja i przetwarzanie informacji zewnętrznych należy do jednego z zadań rachunkowości zarządczej. Rola tej informacji rośnie w miarę jak organizacje przechodzą od tradycyjnej rachunkowości zarządczej do zaawansowanej (strategicznej, nowoczesnej) rachunkowości zarządczej, której podstawowymi cechami są⁶⁰:

- 1) koncentracja na przyszłości,
- 2) podejście procesowe, uwzględniające perspektywę analizy „od zewnątrz do wewnątrz” organizacji, polegającą na przyjęciu oczekiwań klienta jako punktu wyjścia,
- 3) traktowanie informacji o zasobach organizacji jako informacji mającej strategiczne znaczenie,
- 4) rozumienie koncepcji strategicznych, uczestniczenie w opracowaniu strategii i monitorowanie jej realizacji,
- 5) identyfikacja działań kreujących wartość.

Rachunkowość ta związana jest w szczególności sposobem z dwoma funkcjami zarządzania, a mianowicie planowaniem i kontrolą⁶¹. Planowanie związane jest z wyborem celów i zadań oraz sposobów ich realizacji, co wymaga podejmowania określonych decyzji (krótko i długookresowych). Rachunkowość zarządcza dostarcza nie tylko niezbędnych informacji, lecz również oferuje odpowiednie narzędzia ich przetwarzania oraz kryteria wyboru rozwiązań racjonalnych. Dzięki temu można formułować różne warianty decyzyjne, dokonywać ich oceny oraz wyborów najkorzystniejszych spośród nich. Dotyczy to w równej mierze decyzji o charakterze operacyjnym (struktura produkcji i usług, wprowadzanie nowych produktów, wybór technik wytwarzania, wybór form dystrybucji, ustalanie cen wewnętrznych itp.), jak i strategicznym (wybór kierunków specjalizacji, outsourcing, zakres i metody restrukturyzacji, lokalizacja produkcji itp.).

60 G. K. Świderska, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, w: C. K. Świderska (red), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, wyd. Difin, Warszawa 2010, s. 20.

61 Zwracają na to uwagę liczni autorzy, w tym: J. J. Glynn, J. Perrin, M. P. Murphy, *Rachunkowość dla menedżerów*, wyd. PWN, Warszawa 2003, s. 237.

Kontrola to bieżące śledzenie (obserwowanie) przebiegu realizacji przyjętych celów i zadań oraz identyfikacja różnic (odchyłeń) między nimi, ustalanie przyczyn ich powstawania i przeciwdziałanie odchyleniom niepożądanym. Jest ona procesem systematycznym, należącym do zakresu obowiązków kadry kierowniczej. Sprawowanie tej funkcji nie jest możliwe bez dostarczania menedżerom dokładnej i istotnej informacji o bieżącym zaawansowaniu przydzielonych danej jednostce zadań. Takiej informacji nie zapewni rachunkowość finansowa, jeżeli jej organizacja, a w szczególności zakładowy plan kont nie będzie dostosowany do potrzeb informacyjnych kadry kierowniczej, a obieg dokumentów skrócić do niezbędnego minimum ich przetwarzanie w poszczególnych komórkach⁶².

Brak uregulowań prawnych w zakresie rachunkowości zarządczej stwarza duże możliwości w zakresie jej organizacji w przedsiębiorstwach. Ta organizacja nie może być szablonowa (identyczna lub podobna w różnych organizacjach). Trzeba zwracać uwagę na użyteczność informacji dla konkretnych stanowisk kierowniczych. Szczegółowość i zakres tej informacji dostępnej dla poszczególnych menedżerów powinien być dostosowany do zakresu obowiązków i odpowiedzialności. Oznacza to, że informacja zarządcza musi być odpowiednio wyselekcjonowana i podana w formie zrozumiałej przez jej adresatów. Ma ona wpływać na zachowanie kadry kierowniczej⁶³. W przeciwnym razie będzie ona przez jej odbiorców ignorowana, a skutkiem wprowadzenia systemu rachunkowości zarządczej może być wzrost kosztów zarządzania, a nie poprawa efektywności. Doświadczenia wielu przedsiębiorstw, w tym amerykańskich wskazują, że dla wielu menedżerów niższych szczebli zarządzania nie są zrozumiałe nie tylko cele końcowe przedsiębiorstwa oraz wynikające z nich zadania i kryteria oceny ich wykonania⁶⁴.

Ważne jest więc, by każdy menedżer otrzymywał nie tylko informację zrozumiałą, lecz tylko taką która jest mu konieczna do podejmowanych przez niego decyzji oraz kontroli wyników ich realizacji. Nadmiar informacji jest równie niekorzystny jak i jej niedobór. Przy nadmiarze konieczna jest ich selekcja, by dotrzeć do tych, które są dla decydentów istotne. Informacje źle dobrane, niewłaściwie przetworzone, niedostosowane do charakteru decyzji, nie uwzględniające okoliczności zewnętrznych, mogą uniemożliwić podjęcie decyzji najkorzystniejszych lub też być przyczyną podjęcia decyzji błędnej.

Ważną rolę w tym zakresie spełniają specjaliści od rachunkowości zarządczej, którzy powinni umieć dobrać właściwie mierniki zadań i kryteria ich oceny, analizować i raportować w sposób zrozumiały dla kadry zarządzającej. Od specjalistów rachunkowości zarządczej oczekuje się pomocy przy rozwiązywaniu

62 Problem organizacji rachunkowości finansowej szeroko opisano w pracy K. Winiarska (red), *Organizacja rachunkowości*, wyd. PWE, Warszawa 2011.

63 Por: J. J. Glynn, J. Perrin, M. P. Murphy, *Rachunkowość... op. cit.*, s. 242.

64 Por: L. Pietrewicz, *Pułapki zarządzania wartością*, „Ekonomika i organizacja przedsiębiorstwa” 2008, nr 2.

takich problemów jak: ocena opłacalności produktów, usług i optymalizacja struktury asortymentowej sprzedaży, poziom ceny, który można zaakceptować przy przyjmowaniu dodatkowych zleceń produkcyjnych w warunkach niepełnego wykorzystania potencjału gospodarczego, wybór techniki i technologii, rozwiązań organizacyjnych, ocena efektywności pracy wewnętrznych jednostek organizacyjnych, ocena poziomu rezerw efektywnościowych i sposobów ich wyzwalania, tworzenie motywacyjnych systemów wynagradzania w odniesieniu do poszczególnych pracowników jak i całych jednostek organizacyjnych w powiązaniu z osiąganymi wynikami ekonomicznymi, wybór lokalizacji działalności gospodarczej itp.

Na koniec należy zwrócić uwagę na dwa aspekty rachunkowości zarządczej: operacyjny i strategiczny. Pierwszy dotyczy zapewnienia menedżerom informacji użytecznej w procesie podejmowania decyzji operacyjnych. W warunkach współczesnego przedsiębiorstwa, informacje takie są konieczne, lecz nie wystarczające do skutecznego zarządzania jego rozwojem. Konieczne jest również wyposażenie kadry kierowniczej w odpowiednie informacje i narzędzia wspomagające proces tworzenia, wdrożenia i kontroli przebiegu realizacji strategii. Tym zajmuje się rachunkowość strategiczna, która obejmuje zestaw koncepcji i instrumentów umożliwiających zarządzanie procesem tworzenia wartości dodanej przedsiębiorstwa⁶⁵.

⁶⁵ Por: E. Nowak, *Problemy rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej*, w: „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 56, s. 170.

2. Zarządzanie operacyjne ośrodkami odpowiedzialności

2.1. Istota i kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności

Wprowadzenie controllingu wymaga podziału przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności, nazywane inaczej centrami. Ośrodek odpowiedzialności określić można jako względnie wyodrębniony zakres działalności przedsiębiorstwa, posiadający swoją specyfikę, pozostający pod jednoosobowym kierownictwem. Ośrodki odpowiedzialności tworzone są zazwyczaj na bazie jednej lub kilku komórek organizacyjnych realizujących identyczne lub wzajemnie powiązane ze sobą zadania. Takim ośrodkiem może być każda komórka organizacyjna lub grupa komórek, jeżeli stojący na jej (ich) czele kierownik może kontrolować powstawanie kosztów, nadwyżki ekonomicznej lub wykorzystanie środków inwestycyjnych. Trzeba jednak zauważyć, że schematy organizacyjne opisują więzi służbowe i funkcjonalne, które często nie pokrywają się z więziami specjalizacyjnymi. Dlatego, przy wydzielaniu ośrodków odpowiedzialności, tylko w ograniczonym zakresie wykorzystać można istniejącą strukturę organizacyjną.

Do podstawowych kryteriów podziału przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności zalicza się:

- a) spełnianie funkcje (np. zaopatrzenie, produkcji, marketing, administrowanie, itp.),
- b) fazy procesu produkcyjnego (np. w przedsiębiorstwie przemysłu mięsnego faza uboju, rozbioru, przetwórstwa mięsnego),
- c) lokalizacja przestrzenna (terytorialne rozmieszczenie wewnętrznych jednostek organizacyjnych),
- d) kierunki sprzedaży (np. sprzedaż krajowa i sprzedaż eksportowa, sprzedaż wg obszarów geograficznych),
- e) grupy odbiorców (np. klienci indywidualni i hurtownicy),
- f) rodzaje prowadzonej działalności (działalność produkcyjna, handlowa, usługowa, budowlana, itp.), grupy asortymentowe produktów (np. mrożonki, koncentrat owocowy, napoje), poszczególne produkty,
- a) zadania (np. zlecenia produkcyjne, prace remontowe, roboty budowlane, prace projektowe, prace badawcze, itp.),

- b) komplementarność, czyli możliwość jednoznacznego pomiaru kosztów lub przychodów lub też przychodów i kosztów dla danego ośrodka,
- c) autonomiczność, czyli możliwość zharmonizowania zakresu uprawnień decyzyjnych i odpowiedzialności w danym ośrodku.

Wyróżnia się cztery podstawowe rodzaje ośrodków odpowiedzialności, a mianowicie:

1) Centra inwestycyjne odpowiadają nie tylko za wielkość wygospodarowanej nadwyżki ekonomicznej, lecz również za jej relację w stosunku do zainwestowanego kapitału. Zarząd centrum inwestycyjnego sprawuje kontrolę nie tylko nad kosztami, czy przychodami ze sprzedaży, posiada również uprawnienia decyzyjne w zakresie zakupu wyposażenia technicznego, wchodzenia na nowe rynki zbytu, itp. Centrum inwestycyjne jest zazwyczaj samodzielnym podmiotem gospodarczym wyodrębnionym nie tylko pod względem ekonomicznym, lecz również prawnym. Takimi ośrodkami są najczęściej przedsiębiorstwa wchodzące w skład holdingów, rzadziej zakłady w ramach przedsiębiorstwa wielozakładowego. Zakres odpowiedzialności takich centrów jest szeroki. Dotyczy zaangażowanych zasobów i kapitałów oraz ich rentowność.

2) Centra przychodowe tworzy się w szczególności wówczas, kiedy jednym z podstawowych celów przedsiębiorstwa jest znaczący wzrost udziału w rynku lub też utrzymanie dotychczasowego udziału. Najczęściej ośrodki takie tworzy się na bazie działów marketingu i sprzedaży. Uwaga kierowników tych ośrodków koncentruje się na wielkości uzyskiwanych obrotów, w mniejszym zaś stopniu na kosztach z tym związanych. Kierownicy niejednokrotnie otrzymują dodatkowe uprawnienia w zakresie ustalania cen sprzedaży, głównie poprzez stosowanie różnego rodzaju opustów, po to by pozyskać jak najwięcej klientów i tym samym zrealizować wyższą sprzedaż. Trzeba jednak zauważyć, że można znacząco zwiększyć sprzedaż i tym samym udział w rynku przy niewspółmiernie wysokich kosztach. Koncentracja jedynie na samej sprzedaży (bez dostatecznej dbałości o koszty) może doprowadzić nie tylko do spadku opłacalności produkcji, lecz do nie przewidywanej straty na działalności operacyjnej. Dlatego w większości przypadków, kryteria oceny tych centrów tak się konstruuje, by pobudzały one nie tylko do wzrostu sprzedaży, lecz również kontroli kosztów sprzedaży. Takim ośrodkom nadaje się uprawnienia w zakresie polityki cenowej i rynkowej (marketingowej)⁶⁶.

2) Centra zysków (rentowności), których kierownicy swoimi decyzjami mogą wpływać zarówno na poziom kosztów jak i poziom przychodów. Efekty ich pracy (produkty, usługi) sprzedawane są na zewnątrz lub też można w sposób łatwy i obiektywny określić ich wartość rynkową i w ten sposób efekt ich pracy wyrazić w formie nadwyżki przychodów nad ich kosztami. Zasadniczą przesłanką uza-

⁶⁶ Por: M. Celej, *Projektowanie centrów odpowiedzialności i aktywne zarządzanie nimi*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2014, nr 1.

sadniającą wyodrębnienie takiego centrum jest jednoznaczne określenie zakresu uprawnień i odpowiedzialności menedżera zarządzającego daną jednostką. Może mieć on uprawnienia do samodzielnego określania poziomu cen, programów produkcyjnych, wyznaczania kierunków sprzedaży, itp. Ma również wpływ na poziom kosztów związanych z realizowaną sprzedażą. Zatem, można określić jednoznacznie wkład danego ośrodka w realizację celu przedsiębiorstwa i wyrazić go w kategoriach finansowych. Kierownicy centrów zysków nie mają jednak uprawnień do podejmowania decyzji inwestycyjnych. Ich samodzielność dotyczy działalności operacyjnej. Takimi ośrodkami mogą być wydziały produkcyjne i pomocnicze, zakłady w ramach przedsiębiorstw wielozakładowych, oddziały terenowe banków itp.

3) Centra kosztowe tworzy się głównie na bazie tych komórek organizacyjnych, których efektów pracy nie można bezpośrednio ani pośrednio powiązać z realizowanymi przez przedsiębiorstwo przychodami (np. komórki administracyjne) lub te, które nie sprzedają efektów swojej pracy na zewnątrz (np. komórki realizujące procesy pomocnicze: remontowe, magazynowe, itp.). Kierownicy tych ośrodków odpowiadają za realizację zadań rzeczowych i poziom wygenerowanych kosztów. Od kierowników tych ośrodków oczekuje się realizacji przydzielonych im zadań po kosztach nie wyższych od zadanego poziomu. Zadany poziom kosztów stanowi wielkość progową, której przekroczenie jest oceniane negatywnie. Od kierownika oczekuje się bieżącej kontroli zużycia czynników gospodarczych i takich decyzji, które nie powodując pogorszenia realizacji zadań będą korzystnie wpływały na wykorzystanie materiałów, energii, wyposażenia technicznego, czasu pracy robotników. Centrami kosztów mogą być nawet bardzo małe komórki organizacyjne.

W ramach centrów kosztów, przychodów i zysków mogą być wyodrębniane subcentra kosztowe, zaś w ramach centrów inwestycyjnych mogą być tworzone subcentra przychodów oraz zysków. W ramach jednego przedsiębiorstwa może więc być kilka poziomów ośrodków odpowiedzialności. Liczba ośrodków odpowiedzialności oraz ich poziomów zależy od wielkości podmiotu gospodarczego, jego specyfiki oraz zakresu decentralizacji decyzji. Im większe przedsiębiorstwo i im większa decentralizacja tym większa liczba ośrodków i poziomów odpowiedzialności. Hierarchiczna struktura ośrodków odpowiedzialności charakteryzuje się wzrastającym zakresem odpowiedzialności w miarę przechodzenia na coraz wyższy poziom hierarchii organizacyjnej. Relacje między ośrodkami odpowiedzialności oparte są na kontraktach relatywnych.

Podział przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności wymaga odpowiedniego uporządkowania struktury organizacyjnej. Struktura organizacyjna musi być odpowiednio wpisana w przyjętą koncepcję ośrodków odpowiedzialności. W przeciwnym przypadku mógłby powstać chaos organizacyjny, który doprowadziłby do spadku efektywności zamiast oczekiwanego jej wzrostu.

2.2. Kryteria i zasady oceny ośrodków odpowiedzialności

Egzekwowanie odpowiedzialności od kierowników poszczególnych ośrodków wymaga stworzenia odpowiedniego systemu ich oceny, którego zadaniem jest:

- 1) zmobilizowanie kierownictwa ośrodków do ujawniania i wyzwalania posiadanych rezerw ekonomicznych,
- 2) skierowanie uwagi kierownictwa na obniżanie kosztów całkowitych poprzez ujawnianie i eliminowanie nakładów zbędnych nie przyczyniających się do realizacji celów ekonomicznych,
- 3) przeniesienie współodpowiedzialności za efekty ekonomiczne przedsiębiorstwa na szczebel ośrodków odpowiedzialności,
- 4) umożliwienie dokonywania porównania efektywności pracy poszczególnych ośrodków w ramach przedsiębiorstwa.

Zastosowane w ramach systemu zasady i kryteria oceny powinny uwzględniać charakter realizowanych przez komórkę zadań oraz zakres uprawnień decyzyjnych kierownika. Powinny być jednak tak sformułowane, by nie tylko „wymuszały” określone działania, lecz motywowały do rozwoju przedsiębiorczości wśród kadry kierowniczej. W tym przypadku przez przedsiębiorczość rozumie się elastyczność działania pozwalającą na dążenie kierowników do wyznaczania sobie ambitnych celów, prowadzących do wzrostu korzyści ekonomicznych. Przedsiębiorczość powinna charakteryzować nie tylko kadrę kierowniczą najwyższego szczebla, lecz wszystkich pracowników piastujących jakiejkolwiek stanowiska kierownicze w przedsiębiorstwach. Wyniki ekonomiczne podmiotów gospodarczych, bez względu na branżę, zależą od wysiłku całej kadry kierowniczej. Im większe zrozumienie celów przedsiębiorstwa przez kadrę kierowniczą niższych szczebli oraz im większe zaangażowanie tej kadry, tym korzystniejsze są wyniki ekonomiczne.

Dlatego istotne jest ustalenie wkładu poszczególnych podmiotów odpowiedzialności w końcowy rezultat przedsiębiorstwa. Chodzi również o pobudzenie aktywności niższych szczebli zarządzania w zakresie wyzwalania rezerw efektywnościowych. Ten ostatni cel ma szczególne znaczenie w przypadku przedsiębiorstw produkujących drogo, jednak po wyzwoleniu wewnętrznych rezerw kosztowych mających szansę na generowanie zysku.

Problemem, który wymaga rozwiązania przy określaniu kryteriów oceny ośrodków odpowiedzialności jest liczba mierników oceny (jeden miernik finansowy lub miernik finansowy połączony z jednym lub kilkoma miernikami niefinansowymi). Koncentracja jedynie na efektach finansowych, zwłaszcza w krótkich przedziałach czasowych może w dłuższej perspektywie doprowadzić do zaniedbania innych, istotnych dla trwania i rozwoju firmy działań (np. ograniczanie remontów daje krótkookresowy wzrost zysku, lecz w długim okresie prowadzi do przyspieszonej dekapitalizacji środków trwałych i niekorzystnie wpływa na zdolność produkcyjną). Stąd też w literaturze przeważa pogląd, że podstawowy miernik oceny (o cha-

rakterze finansowym) powinien być uzupełniony jednym lub dwoma miernikami uzupełniającymi, stanowiącymi warunki brzegowe) (np. wskaźnikiem braków, reklamacji, terminowość realizacji zamówień, wydajność pracy, odnowienia środków trwałych itp.).

W przypadku ośrodków kosztowych podstawowy kryterium oceny efektów ekonomicznych ich pracy jest wykonanie zadań rzeczowych przy nie przekroczonym budżecie kosztowym. Kryterium to można wyrazić w postaci nierówności:

$$K_{rzk} \leq K_{bk}$$

gdzie:

K_{rzk} – koszty zrealizowane (rzeczywiste) kontrolowane przez kierownika danego ośrodka,

K_{bk} – budżet kosztów kontrolowanych danego ośrodka.

Dokonując oceny w oparciu o to kryterium należy wprowadzić podział kosztów ośrodka na kontrolowane i niekontrolowane. Koszty kontrolowane to te, na których wysokość kierownik ośrodka może wpływać swoimi decyzjami. Zakres tych kosztów zależy od uprawnień decyzyjnych kierownika. Im zakres ten jest większy tym więcej kosztów danego ośrodka będzie kosztami kontrolowanymi i odwrotnie. Koszty niekontrolowane to takie, które związane są z funkcjonowaniem danego ośrodka, lecz na których wysokość kierownik nie ma wpływu. O ich wysokości przesądzają menedżerowie wyższych szczebli zarządzania w gestii, których pozostają określone uprawnienia decyzyjne. W budżecie oraz raporcie z wykonania budżetu zamieszcza się wszystkie koszty danego ośrodka (dla celów informacyjnych), lecz rozlicza dany ośrodek tylko z wykonania kosztów kontrolowanych.

Wskaźniki uzupełniające związane są na ogół z charakterem realizowanych zadań przez dany ośrodek. Dlatego są one bardzo zróżnicowane nie tylko w odniesieniu do poszczególnych ośrodków, lecz również w czasie. W różnych przedziałach czasowych, różne aspekty działalności danego ośrodka mogą mieć szczególne znaczenie dla realizacji celów całego przedsiębiorstwa. Przykładowymi miernikami uzupełniającymi w tych ośrodkach mogą być np. terminowość realizacji przydzielonych zadań, wykorzystanie czasu pracy, udział błędnie wystawionych dokumentów w ogólnej liczbie dokumentów itp.

W ośrodkach przychodowych podstawowy miernik oceny oparty jest na przychodach ze sprzedaży. Miernik ten w zależności od sytuacji przedsiębiorstwa, jego strategii i aktualnie realizowanych celów może mieć różną konstrukcję. Podstawą oceny może być wykonanie przychodów planowanych lub przyrost przychodów w stosunku do poprzedniego okresu. Koncentracja na samych przychodach może jednak doprowadzić do pogorszenia sytuacji finansowej przedsiębiorstwa i spadku jego efektywności. Wzrost przychodów może być osiągany przy niewspółmiernym przyroście kosztów lub znaczącym spadku cen.

Sam wzrost sprzedaży nie musi prowadzić do sukcesu finansowego. Stąd też najczęściej w tych ośrodkach stosuje się takie wskaźniki uzupełniające, które ograniczają niepożądane skutki dążenia do wzrostu udziału w rynku. Istotne znaczenie w tym przypadku ma właściwy dobór tych wskaźników. Dobór ten zależy od⁶⁷:

- a) zakresu uprawnień decyzyjnych kierownika ośrodka,
- b) miejsca ośrodka w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa,
- c) strategii rynkowej przedsiębiorstwa,
- d) rodzaju prowadzonej działalności i jej specyfiki.

Takimi wskaźnikami może być wykonanie przez ośrodek planowanej marży brutto, wartość udzielonych opustów czy też cykl realizacji należności. Mierniki te w powiązaniu z miernikami przychodów kierują uwagę kierownika centrum na efektywność podejmowanych decyzji oraz zwiększają odpowiedzialność za wpływy z tytułu sprzedaży. Akcentują konieczność powiększania sprzedaży przy równoczesnym wzroście efektywności lub co najmniej utrzymanie jej na dotychczasowym poziomie oraz ograniczają możliwość powiększania przychodów poprzez nadmierne kredytowanie odbiorców. Warto w tym miejscu podkreślić, że w warunkach gospodarki rynkowej bardziej istotne są wpływy z tytułu sprzedaży niż same przychody. Sama sprzedaż nie wydaje się być wielką sztuką. Sztuką jest natomiast sprzedaż, której towarzyszy wpływ gotówki oraz przyrost zysków. U kierowników ośrodków przychodowych świadomość tego faktu jest szczególnie istotna.

Niekiedy pożądanym jest bardziej szczegółowe ukierunkowanie decyzji kierowniczych i wtedy wprowadza się mierniki dotyczące struktury sprzedaży (produkcyjnej lub regionalnej). Wówczas chodzi nie tylko o wzrost sprzedaży, lecz o to, by ten wzrost został osiągnięty w rezultacie powiększania sprzedaży określonych produktów lub też na konkretnych rynkach.

Biorąc powyższe pod uwagę zadania dla ośrodków przychodowych mogą być określone przy pomocy następujących wskaźników: wielkość przychodów ze sprzedaży netto określono kwotowo lub przyrost przychodów ze sprzedaży wyrażony kwotowo lub procentowo, przy równoczesnym osiągnięciu kwoty marży brutto na poziomie nie niższym od określonej kwoty oraz średnim cyklu rotacyjnym należności nie wyższym od zadanego poziomu. Tak sformułowane zadania z jednej strony mobilizują do wzrostu sprzedaży poprzez poszukiwanie nowych klientów, nowych rynków zbytu itp., ale równocześnie zabezpieczają przedsiębiorstwo przed niepożądanym spadkiem efektywności.

W ośrodkach wynikowych (centrach zysku) podstawowym kryterium oceny jest kwota planowanej marży brutto rozumianej jako różnica między przychodami ośrodka a wszystkimi jego kosztami (zmiennymi i stałymi). W wielu przedsiębiorstwach, w których funkcjonuje system controllingu, ośrodki odpowiedzialności

67 M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny...op. cit.*, s. 205.

(wynikowe i przychodowe) obciążane są określonym narzutem kosztów stałych zarządu (planowanych lub rzeczywistych). Takie rozwiązanie jest nieracjonalne, gdyż przerzuca odpowiedzialność za poziom tych kosztów na tych, którzy nie mają na nie żadnego wpływu. Osłabia to motywację kierowników tych centrów do poprawy efektywności. Koszty te nie powinny obejmować żadnych pozycji, które byłyby przypisane ośrodkowi w formie narzutu kosztów ogólnych. Chodzi o przestrzeganie zasady, że dany ośrodek może być rozliczany tylko ze skutków własnych decyzji, a więc przychodów i kosztów, na które kierownik ośrodka mógł wpływać w ramach przyznanych mu uprawnień decyzyjnych.

Wiadomo jednak, że źródłem pokrycia kosztów ogólnego zarządu jest nadwyżka finansowa ośrodków wynikowych nad kosztami przez nie wygenerowanymi. Podobnie jest z zyskiem netto, który chce osiągnąć przedsiębiorstwo. Oczekiwania względem ośrodka powinny znaleźć odzwierciedlenie w jego budżecie w formie planowanej kwoty marży brutto, jaką dany ośrodek powinien wygospodarować w danym okresie budżetowym. W praktyce oczekiwania te będą takie same, niezależnie od tego czy będą miały formę narzutów kosztów ogólnych, czy też marży brutto. Inna będzie jednak ich znaczenie. W drugim przypadku w oczekiwaniach zarządu względem danego centrum będzie podkreślony wymóg efektywnościowy. Zniknie konieczność pokrycia kosztów generowanych przez inne komórki. Natomiast podkreślony zostanie efekt pracy danej jednostki organizacyjnej.

Podobnie jak w przypadku ośrodków przychodowych kryterium podstawowe może być uzupełnione dodatkowymi zadaniami, tworzącymi warunki ograniczające, takimi jak: cykl rotacji należności, średnia długość cyklu produkcyjnego, średni cykl rotacji zapasów produktów, średni okres realizacji zamówień itp. Warunki te powinny być dostosowane do zadań rzeczowych, które wykonuje ośrodek oraz jego roli jaką spełnia w realizacji celów całego przedsiębiorstwa. Np. dział sprzedaży podpisując umowę z klientem dotyczącą warunków sprzedaży kredytowanej powinien uprzednio ocenić wiarygodność i zdolność kredytową odbiorcy, po to by zminimalizować ryzyko nieściągalności należności. Dlatego celowa jest koncentracja odpowiedzialności za sprzedaż w ośrodkach wynikowych lub przychodowych. Nieracjonalne byłyby rozwiązania, w których odpowiedzialność wymienionych centrów kończyłaby się na wystawieniu faktury, będącej podstawą naliczenia przychodów. Tymczasem akt sprzedaży kończy się wpływem kwoty faktury na rachunek podmiotu sprzedającego. Kierownicy tych centrów swoją uwagę skupiają na czynnikach operacyjnych, takich jak: bieżące ceny zaopatrzeniowe i ceny sprzedaży, koszty operacyjne, długość cyklu produkcyjnego, pracochłonność i maszynochłonność produkcji, czas obsługi klienta, zachowania konkurencji itp. Te fakty powinny znaleźć odzwierciedlenie w systemie oceny ośrodków odpowiedzialności. W przeciwnym przypadku controlling będzie mało skuteczny.

W funkcjonowaniu centrów zysków przejawia się wiele zalet decentralizacji zarządzaniu przedsiębiorstwem, takich jak: odciążenie zarządu od spraw zwią-

zanych z zarządzaniem operacyjnym, zwiększenie motywacji pracowników do bardziej efektywnej pracy (większa mobilizacja do wyzwalań rezerw efektywnościowych), wzrost elastyczności w zakresie reakcji na zachodzące zmiany rynkowe itp. Równocześnie jednak pojawiają się problemy związane z ustalaniem wielkości wyniku finansowego w tych centrach. Trzeba bowiem wycenić zarówno przychody jak i koszty. Przedsiębiorstwo stanowi zwarty organizm gospodarczy, dlatego funkcjonujące w jego ramach komórki organizacyjne, w mniejszym lub większym zakresie ze sobą współpracują. To oznacza, że w trakcie realizacji swoich zadań w określonym zakresie współpracują z innymi ośrodkami. Korzystają z efektów pracy innych ośrodków lub też same świadczą określone usługi na rzecz innych. W takich sytuacjach zachodzi konieczność wyceny wartości świadczeń wzajemnych. Problemów takich jest mniej wówczas, gdy wszystkie efekty pracy danego centrum sprzedawane są na zewnątrz. Z tych też względów w literaturze postuluje się taki podział firmy na ośrodki odpowiedzialności, by liczba wzajemnych świadczeń (liczba interakcji między ośrodkami) była możliwie najmniejsza⁶⁸.

Spełnienie powyższego postulatu w przypadku małych przedsiębiorstw bywa trudne. Kierując się takim kryterium w większości małych i średnich przedsiębiorstw należałoby zrezygnować z wyodrębniania centrów odpowiedzialnych za wyniki. Takimi centrami mogłyby być wówczas np. zakłady produkcyjne funkcjonujące w ramach przedsiębiorstw wielozakładowych, samodzielne przedsiębiorstwa w ramach holdingów, czy sklepy funkcjonujące w ramach sieci handlowych.

Takie podejście do organizacji controllingu wydaje się ograniczać możliwości poprawy efektywności poprzez decentralizację zarządzania. Dlatego w każdym przedsiębiorstwie, które decyduje się na wdrożenie controllingu należałoby rozważyć możliwość tworzenia tzw. pozornych centów zysku (quasi-centrum zysku)⁶⁹. W takich centrach ich przychody powstają z dwóch źródeł: sprzedaży zewnętrznej oraz sprzedaży wewnętrznej. W tym ostatnim przypadku jest to wartość świadczeń wykonanych przez dany ośrodek na rzecz innych ośrodków w ramach danego przedsiębiorstwa (zakładu). Istotnym problemem w takich ośrodkach staje się kwestia wyceny wartości tych świadczeń. Sytuacja jest w miarę prosta wtedy, gdy na świadczenia te istnieją ceny rynkowe. Wtedy funkcjonowanie takich centrów daje pełniejszy obraz efektywności pracy poszczególnych jednostek organizacyjnych i ich wkładu w ostateczny wynik finansowy przedsiębiorstwa. Na ogół jednak jest tak, że pewna część usług wzajemnych nie ma właściwego odpowiednika rynkowego i zachodzi potrzeba wprowadzenia odpowiedniego systemu cen wewnętrznych (transakcyjnych)⁷⁰. Każda formuła cenowa, z wyjątkiem ceny rynkowej, ma określone wady i zalety. Wykorzystując ceny wewnętrzne w ocenie centrów zysków, trzeba mieć świadomość, że służą one jedynie do przemieszcza-

68 Tamże, s. 218.

69 Tamże, s. 218.

70 Szerzej na temat tych cen napisano w rozdziale III niniejszej pracy.

nia wyniku finansowego między poszczególnymi ośrodkami odpowiedzialności. Dlatego, poziom tych cen powinien być odpowiednio przemyślany, by w równej mierze motywować współpracujące ośrodki do wzrostu efektywności. Biorąc pod uwagę trudności jakie mogą powstać przy tworzeniu i wdrażaniu tych cen, należałoby ograniczać liczbę pozornych centrów zysków do tych ośrodków, w których przeważają przychody zewnętrzne lub też tych, w których rozliczenie usług wewnętrznych może być oparte na cenach rynkowych.

Ocena wyniku finansowego centrów zysku, nazywanego marżą brutto, oparta jest zazwyczaj na wielopoziomowym rachunku zysków i strat. W rachunku tym uwzględnić można również skutki finansowe niespełnienia warunków brzegowych (kryteriów uzupełniających (np. utracone korzyści na skutek nadmiernego zaangażowania kapitału w należnościach, czy zapasach produktów itp.). Przykład takiego rachunku przedstawiono w tabeli 3.1.

W zależności od szczegółowości podziału kosztów ośrodka liczba stopni marży brutto może być większa. Bardziej szczegółowego objaśnienia wymaga pozycja „utracone korzyści”. Powinna ona wystąpić wówczas, gdy dany ośrodek swoimi decyzjami (działaniami) spowoduje wzrost kosztów lub strat poza ośrodkiem. Jeżeli wydłużając terminy płatności odbiorcom lub nie kontrolując terminowego spływu należności spowoduje przyrost tego aktywu ponad przyjętą w przedsiębiorstwie normę, to przedsiębiorstwo będzie musiało je sfinansować. W tym celu musi zaangażować dodatkowe kapitały własne lub zaciągnąć kredyty. Bez względu na źródło sfinansowania nadmiernych należności powstaną utracone korzyści, które mogą mieć formę kosztów dodatkowego zamrożenia kapitałów własnych lub wzrost odsetek od kredytów. Wysokość utraconych korzyści można obliczyć mnożąc kwotę ponadnormatywnych należności przez stopę oprocentowania kredytów obrotowych.

Przy tak sformułowanych zasadach, ocena będzie pozytywna w przypadku gdy rzeczywista kwota marży brutto nie będzie niższa od kwoty zadanej w budżecie ośrodka. Nie wszystkie skutki niespełnienia dodatkowych kryteriów mogą być w ten sposób wycenione, dlatego ocena centrów zysków może mieć również nieco inny charakter. Warunkiem oceny pozytywnej może być bowiem osiągnięcie zadanej marży brutto przy równoczesnym spełnieniu kryteriów dodatkowych.

Nieco inaczej oceniane są ośrodki inwestycyjne. Przyznana im odrębność ekonomiczna oznacza prowadzenie przez nie działalności gospodarczej na własny rachunek, nawet w przypadku gdyby nie posiadały odrębności prawnej. Posiadają one bowiem wydzielony majątek i kapitały. Zestawiają samodzielnie sprawozdanie finansowe. Dysponują prawem do samodzielnego inwestowania pozostawionych od ich dyspozycji kapitałów. Prawo to może dotyczyć zarówno inwestycji rozwojowych jak również lub tylko inwestycji modernizacyjno-odtworzeniowych. W tym drugim przypadku uprawnienia decyzyjne mają ograniczony zakres. Kierownik takiego centrum ma jedynie dbać o utrzymanie zdolności ośrodka do produkcji lub świadczenia usług na dotychczasowym poziomie.

Jednym z warunków osiągnięcia przez centra inwestycyjne oczekiwanych wyników jest stworzenie odpowiedniego systemu oceny rezultatów ich pracy. Chodzi o to, by zapewnić działania danego centrum zgodne ze strategią rozwoju całego podmiotu gospodarczego. W centrach inwestycyjnych zaangażowane są określone kapitały. Właściciele mają względem nich określone oczekiwania w zakresie ich pomnażania, czyli wzrostu ich wartości. Zatem mierniki oceny pracy danego centrum powinny umożliwiać pomiar jego wkładu we wzrost wartości całego przedsiębiorstwa.

W praktyce często do oceny pracy tych centrów wykorzystuje się wskaźniki rentowności kapitałów własnych (ROE) lub ogółem (ROA), które określa się na podstawie danych sprawozdawczych. Jednak wskaźniki te oparte na informacjach o rocznym wyniku finansowym nie odzwierciedlają w pełni wkładu danego ośrodka we wzrost wartości całego podmiotu gospodarczego. Do istotnych wad tych wskaźników zaliczyć można⁷¹:

- a) Wartość wskaźnika ROA nie doszacowuje stopy zwrotu w pierwszych latach użytkowania inwestycji, zaś przeszacowuje w końcowych latach eksploatacji. Tej wady nie eliminuje również średnia księgowa stopa zwrotu.
- b) Wartość ROA zależy od wartości nie zamortyzowanych inwestycji z poprzedniego okresu. Zatem dwie firmy mające identyczne strategie i oczekiwania, lecz jedna z nich dokonała wcześniej większych inwestycji będą miały zróżnicowane wartości ROA.
- c) ROA nie uwzględnia wartości rezydualnej przedsiębiorstwa, która na ogół stanowi ponad 50% wartości rynkowej firm.
- d) Zmiana polityki finansowej może wywierać czasami niekorzystny wpływ na wartość wskaźników rentowności kapitałów, jeżeli liczone są one w oparciu o zysk po opodatkowaniu. Dotyczy to w szczególności wartości ROE. Przy wysokim zysku operacyjnym (po przekroczeniu punktu obojętności) w miarę zadłużenia szybko rośnie rentowność kapitałów własnych dzięki dodatniemu efektowi dźwigni finansowej. Rośnie również ryzyko finansowe, które przy wzroście ROE może oznaczać spadek wartości przedsiębiorstwa. Tymczasem, wzrost zadłużenia może korzystnie wpływać na wzrost wartości przedsiębiorstwa, jeżeli cena kapitałów obcych jest korzystna a struktura finansowania optymalna (optymalny średni koszt kapitału).
- e) We współczesnym świecie coraz więcej przedsiębiorstw inwestuje w nowe produkty, marketing, kształcenie pracowników, itp. Są to inwestycje obniżające na ogół bieżące zyski na rzecz przyszłych wpływów (zysków). Wymienione bowiem nakłady często nie podlegają księgowej kapitalizacji tylko księgowane są bezpośrednio w koszty bieżące. W tej sytuacji wskazania ROE są bardzo mylące.

71 Por.: A. Rappaport, *Wartość dla akcjonariuszy*. Wyd. WIG-Press, Warszawa 1999, ss. 28 – 35

Przedsiębiorstwa, które koncentrują swoją uwagę tylko na rocznym wyniku finansowym, na ogół, nie wykorzystują wszystkich swoich możliwości. Niejednokrotnie dla potrzeb przyszłego rozwoju trzeba pogodzić się ze spadkiem krótkookresowej efektywności (np. podczas gruntownej modernizacji aparatu wytwórczego może nastąpić przejściowy spadek produkcji i sprzedaży i tym samym spadek krótkookresowego zysku, itp.). Wartość przedsiębiorstwa nie jest kategorią, którą można ocenić w krótkim przedziale czasowym. Jej ocena wymaga długookresowego spojrzenia i kompleksowych informacji, dotyczących nie tylko przeszłości, ale przede wszystkim przyszłości. Jest również lepszym kryterium oceny decyzji krótkoterminowych.

Zadaniem zarządów jest pomnażanie wartości kapitałów właścicielskich. Dlatego lepszym miernikiem efektywności pracy ośrodków inwestycyjnych wydaje się być zysk ekonomiczny, nazywany inaczej zyskiem rezydualnym. Stanowi on różnicę między zyskiem księgowym a minimalną wielkością zysku oczekiwaną przez inwestorów (właścicieli), co można wyrazić za pomocą następującej formuły:

$$Z_e = C_{og} (ROA - WACC)$$

gdzie:

Z_e – zysk ekonomiczny,

C_{og} – kapitał ogółem,

ROA – stopa rentowności kapitałów ogółem, którymi dysponuje centrum inwestycyjne, mierzona zyskiem operacyjnym pomniejszonym o podatek dochodowy,

$WACC$ – średnioważony koszt kapitału.

Zysk ekonomiczny jest miernikiem przyrostu wartości przedsiębiorstwa w badanym okresie. Stanowi on bowiem nadwyżkę zysku operacyjnego skorygowanego o stopę podatku dochodowego nad kosztami, które przedsiębiorstwo płaci za wykorzystywany kapitał. Maksymalizacja zysku ekonomicznego w długim okresie prowadzi do maksymalizacji wartości przedsiębiorstwa.

Zysk ekonomiczny wystąpi wówczas, gdy wysokość osiągniętej wartości dodanej (nadwyżki nad poniesionymi kosztami materialnymi z wyłączeniem amortyzacji) przewyższy wartość następujących obciążeń:

- a) godziwego wynagrodzenia za pracę, łącznie z kosztami świadczeń na rzecz pracowników,
- b) kosztów zaangażowanych kapitałów (odsetek od kapitałów obcych i dywidendy na poziomie równym oczekiwanej przez inwestorów stopie zwrotu),
- c) podatków kosztowych i podatku dochodowego i różnego rodzaju opłat administracyjnych, skarbowych, itp.,
- d) kosztów utrzymania aktualnego potencjału środków trwałych (kosztów amortyzacji).

Zysk ekonomiczny kieruje uwagę menedżerów na długoterminowe przepływy pieniężne, a nie na krótkoterminowe relacje zysku do kapitału. W związku z tym, wszystkie decyzje i działania podejmowane są z uwzględnieniem ich wpływu na wartość kapitału a nie na podstawie krótkoterminowych efektów. Można np. maksymalizować krótkookresowy zysk poprzez ograniczenie nakładów na bieżące remonty. Będzie to jednak działanie, które może doprowadzić do szybkiej dekapitalizacji majątku, która spowoduje konieczność poniesienia w przyszłości wysokich nakładów inwestycyjnych i tym samym obniży wartość przedsiębiorstwa. Wzrost wartości kapitału wymaga systematycznej analizy sytuacji danego centrum inwestycyjnego i wykorzystywania wszystkich pojawiających się szans wewnątrz i na zewnątrz dla pomnożenia korzyści właścicieli.

Problem wartości nie może być obcy menedżerom niższych szczebli zarządzania firmą. Na wartość pracować muszą wszyscy. Kierownicy centrów inwestycyjnych powinni interesować się nie tylko działalnością operacyjną, lecz podejmować działania związane z realizacją strategii rozwoju przedsiębiorstwa w części dotyczącej danego centrum. Dążenie do osiągnięcia zysku rezydualnego wymaga ciągłej koncentracji, przy podejmowaniu decyzji strategicznych i operacyjnych, na czynnikach kształtujących wartość przedsiębiorstwa. Nie ma czynników uniwersalnych, jednakowych dla wszystkich przedsiębiorstw, czy wszystkich centrów inwestycyjnych w ramach tego samego podmiotu. Dlatego tak ważne jest ich szczegółowe ich rozpoznanie z uwzględnieniem indywidualnych cech poszczególnych ośrodków i otoczenia w którym one funkcjonują. Generalnie czynniki te podzielić można na trzy grupy:

- 1) ogólne, charakterystyczne dla wszystkich przedsiębiorstw, takie jak: wielkość sprzedaży, udział zysku w cenie, poziom kapitału obrotowego i jego relacja do majątku trwałego,
- 2) indywidualne dla poszczególnych przedsiębiorstw, takie jak, struktura klientów, odległość od rynków zbytu, struktura ekonomiczna kosztów (koszty stałe i zmienne), posiadany potencjał gospodarczy, itp.,
- 3) operacyjne do których zaliczyć można ceny sprzedaży, system wynagradzania pracowników, stopień wykorzystania zdolności produkcyjnych, system zaopatrzenia, zasady korzystania z kredytu kupieckiego, itp.

Chcąc dobrze poznać powyższe czynniki można zbudować w każdym centrum odpowiednie drzewo celów, które pokaże związek poszczególnych odcinków ich działalności z wartością centrum i całego przedsiębiorstwa. Analiza tych czynników może ujawnić istniejące rezerwy efektywnościowe a zarazem wskazać możliwości ich wyzwolenia.

W oparciu o zysk ekonomiczny konstruuje się wskaźnik ekonomicznej wartości dodanej (*EVA*) lub też na podstawie przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej (CF_n) tworzy się wskaźnik rezydualnych przepływów pieniężnych (*RCF*). Wskaźniki te mają postać:

$$EVA = Z_o \cdot (1 - T) - WACC \cdot C_{og}$$

gdzie:

Z_o – zysk z działalności operacyjnej danego centrum,

T – stopa podatku dochodowego,

C_{og} – kwota kapitałów ogółem,

Pozostałe oznaczenia tak jak w poprzednich wzorach.

Powyższe wskaźniki mają lepiej zobrazować wkład danego centrum inwestycyjnego w tworzenie wartości całego podmiot gospodarczego. Pierwszy z tych wskaźników wymaga odpowiedniej korekty księgowych wartości zysku operacyjnego i kapitałów. Według autorów koncepcji tego wskaźnika korekty dotyczyć mogą wielu pozycji rachunku zysków i strat oraz bilansu⁷², w zależności od tego wg jakiego standardu przygotowane jest sprawozdanie finansowe.

Wskaźnik *EVA* nie jest miarą idealną. Ma swoje zalety i wady. Podstawową jego zaletą jest to, że pozwala na realną ocenę wygospodarowanego przez jednostkę gospodarczą wyniku finansowego, dając w miarę jednoznaczną odpowiedź na temat stopnia realizacji podstawowego celu przedsiębiorstwa, jakim jest dążenie do wzrostu jego wartości. Wadą natomiast jest niewątpliwie brak jednoznacznej korelacji między wartością *EVA* a ceną giełdową akcji i wartością rynkową przedsiębiorstwa. Mimo tych wad może być traktowany jako podstawowa determinanta wartości dochodowej przedsiębiorstwa⁷³, w związku z tym można wykorzystywać go do oceny wkładu centrów inwestycyjnych w tworzenie wartości przedsiębiorstw.

Analizując wady i zalety wskaźnika *EVA* w literaturze polskiej zaproponowano wiele jego modyfikacji⁷⁴. W praktyce najczęściej przed wyliczeniem tego wskaźnika dokonuje się zazwyczaj kilku korekt danych sprawozdawczych. Dodatnia wartość *EVA* oznacza, że dane centrum inwestycyjne wygospodarowało wyższą, od oczekiwanej, wartość dla właścicieli. *EVA* równa zero wskazuje na to, że korzyści osiągnięte przez dany ośrodek są równe oczekiwanemu poziomowi. W przypadku ujemnej wartości *EVA* oceniany ośrodek nie osiągnął oczekiwanego poziomu efektywności.

72 Por: A. Ehbar, *EVA. Strategia tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, wyd. WIG-Press, Warszawa 2000, s. 10. Zdaniem E. A. Helferta najważniejsze korekty dotyczą kosztów leasingu operacyjnego, wyceny zapasów, odroczonego podatku dochodowego, umorzenia wartości firmy oraz wydatków o charakterze rozwojowym (na B+R) i wydatków związanych z reklamą i promocją (por: E. A. Helfert, *Techniki analizy finansowej*, wyd. PWE, Warszawa 2004).

73 Por: E. Maćkowiak, *Ekonomiczna wartość dodana*, wyd. PWE, Warszawa 2009, ss. 121-124.

74 Są one dostosowane do obowiązujących w Polsce standardów sprawozdawczości finansowej. Najprostszy sposób obliczania *EVA* proponują G. Gołębiowski i A. Tłaczała. Ich zdaniem korekty zysku operacyjnego można ograniczyć tylko do uwzględnienia skutków aktualizacji wyceny aktywów i utworzonych rezerw pomniejszonych o podatek dochodowy wg aktualnej stopy, zaś zainwestowany kapitał można obliczyć odejmując od pasywów zobowiązania krótkoterminowe (por: G. Gołębiowski, A. Tłaczała, *Analiza finansowa w teorii i praktyce*, wyd. Difin, Warszawa 2009, ss. 281-282).

Rezydualna wartość przepływów pieniężnych (RCF) jest o tyle wygodniejszym wskaźnikiem bieżącej oceny efektywności pracy centrów inwestycyjnych, że nie wymaga dodatkowych korekt danych sprawozdawczych. Wskaźnik ten na ogół bardziej poprawnie informuje o wkładzie danego ośrodka inwestycyjnego w tworzenie wartości całego przedsiębiorstwa. Wartość tego wskaźnika wyższa od średnioważonego kosztu kapitału ($WACC$) oznacza, że ośrodek funkcjonuje efektywnie, a jego działalność przyczynia się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa. W przypadku kiedy $RCF < WACC$ aktywność danego ośrodka niekorzystnie wpływa na wartość przedsiębiorstwa, powodując jej obniżenie.

Podobnie jak w przypadku innych rodzajów ośrodków odpowiedzialności, wskaźniki finansowe mogą i na ogół są uzupełnianie wskaźnikami o charakterze techniczno-ekonomicznym. W tym przypadku mogą to być takie wskaźniki jak: wielkość i struktura zatrudnienia, udział w rynku, okres wprowadzania nowych produktów na rynek itp.

2.3. Wielopoziomowy rachunek zysków i strat

Wprowadzenie w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności powoduje konieczność opracowania systemu oceny efektywności ich pracy. System taki wymaga odpowiedniego podzielenia przychodów i kosztów między poszczególne ośrodki w celu określenia ich wkładu w wynik finansowy przedsiębiorstwa. Taką możliwość stwarza wielopoziomowy rachunek zysków i strat, nazywany inaczej rachunkiem marż. Jest on oparty na rachunku kosztów zmiennych. W rachunku tym przychody i koszty zmienne dzieli się według ośrodków odpowiedzialności, zaś w ramach ośrodków można dzielić między poszczególne produkty i usługi. Natomiast koszty stałe dzieli się na kilka grup, w zależności od ich charakteru i stopnia powiązania z wyodrębnionymi segmentami działalności przedsiębiorstwa. W związku z tym, w zależności od sytuacji, wyodrębnia się:

- 1) Koszty stałe produktu, które nie zależą od ilości wytwarzanych produktów, np. opłaty licencyjne lub amortyzacja wyspecjalizowanego wyposażenia technicznego służącego jedynie do wytwarzania danych produktów lub usług.
- 2) Koszty stałe grupy produktów, które ponoszone są w związku z utrzymywaniem gotowości produkcyjnej do wytwarzania określonych asortymentów produktów i usług, np. koszty utrzymania działu zajmującego się technicznym przygotowywaniem produkcji danej grupy wyrobów lub usług, koszty amortyzacji urządzeń służących tylko ich produkcji, itp.
- 3) Koszty stałe ośrodków związane z ich funkcjonowaniem, lecz niezależne od wielkości realizowanej przez nie produkcji i usług, np. koszty wynagrodzeń brutto i świadczeń na rzecz pracowników administracji ośrodka (np.

kierownika ośrodka, jego zastępcy, mistrzów, referentów, planistów, itp.), koszty amortyzacji powierzchni produkcyjnej i usługowej ośrodka, koszty ogrzewania, oświetlenia, utrzymania czystości, koszty administrowania (opłaty telefoniczne, materiały biurowe, itp.), koszty szkoleń, itp. Należy zauważyć, że kosztami stałymi ośrodka odpowiedzialności jest tylko ta część kosztów stałych, których nie można jednoznacznie przypisać do żadnego z produktów lub grupy produktów w nim wytwarzanych.

- 4) Koszty stałe obszarów działalności przedsiębiorstwa. Występują tylko w tych przedsiębiorstwach, w których jednoznacznie wyodrębnia się konkretne obszary działalności (np. działalność produkcyjna, działalność usługowa, działalność handlowa), odrębnie administrowane, często również wyodrębnione pod względem terytorialnym. Są to koszty związane z zarządzaniem tymi obszarami (np. koszty wynagrodzeń brutto i świadczeń na rzecz pracowników administracyjnych danych obszarów, koszty amortyzacji pomieszczeń i wyposażenia biur zajmowanych przez pracowników zajmujących się zarządzaniem wyodrębnionymi obszarami, itp.
- 5) Koszty stałe całego przedsiębiorstwa, których nie można przypisać żadnemu z wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności i obszarów działalności. Są to wynagrodzenia brutto i świadczenia na rzecz zarządu przedsiębiorstwa, pracowników administracji centralnej, koszty funkcjonowania biur tej administracji, różnego rodzaju opłaty, itp. Pokrywane są one z sumy marż brutto wygoszpodarowanych przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności lub obszary działalności. Uproszczony jego model zawiera tabela 2.1.

Tabela 2.1. *Uproszczony model wielopoziomowego rachunku zysków i strat*

Obszary działalności				A						B						
Ośrodki odpowiedzialności				I			II			III				IV		
Grupy produktów				a		b	c			d				e	f	
Produkty				1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Lp.	Wyszczególnienie															
1.	Przychody ze sprzedaży			x	x	X	x	x	x	x	x	x	x	x	x	X
2.	Koszty zmienne wyrobu			x	x	X	x	x	x	x	x	x	x	x	x	X
3.	Marża brutto produktu I stopnia (1-2)			x	x	X	x	x	x	x	x	x	x	x	x	X
4.	Koszty stałe produktu			x	x	X	x	x	x	x	x	x	x	x	x	X
5.	Marża brutto produktu II stopnia (3-4)			x	x	X	x	x	x	x	x	x	x	x	x	X
6.	Marża brutto II stopnia na grupie produktów			x		X	x			x				x	X	

Obszary działalności		A						B						
Ośrodki odpowiedzialności		I			II			III				IV		
Grupy produktów		a		b	c			d				e	f	
Produkty		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
7.	Koszty stałe grupy produktów	x		X	x			x				x	X	
8.	Marża brutto grupy produktów (marża brutto III stopnia) (6-7)	x		X	x			x				x	X	
9.	Marża brutto III stopnia ośrodków odpowiedzialności	X			x			x				X		
10	Koszty stałe ośrodków odpowiedzialności	X			x			x				X		
11	Marża brutto ośrodków odpowiedzialności IV stopnia (9-10)	X			x			x				X		
12	Marża brutto IV stopnia obszarów działalności	x						X						
13	Koszty stałe obszarów działalności	x						X						
14	Marża brutto obszarów działalności V stopnia (12 – 13)	x						X						
15	Marża brutto V stopnia przedsiębiorstwa	X												
16	Koszty stałe całego przedsiębiorstwa	X												
17	Wynik na sprzedaży (15 – 16)	X												

Źródło: Opracowanie własne

Rachunek ten w swojej istocie polega na wyodrębnianiu różnych grup kosztów zmiennych i stałych. Odejmując stopniowo poszczególne kategorie kosztów od przychodów ze sprzedaży otrzymujemy szczegółową informację o ich wpływie na wynik finansowy danego ośrodka odpowiedzialności. W rezultacie takiego podziału wyodrębnia się kilka kategorii marży brutto (marży na pokrycie).

Marża brutto pierwszego stopnia jest nadwyżką przychodów ze sprzedaży danego produktów nad jego kosztami zmiennymi. Wykorzystać ją można do oceny poziomu potencjalnej opłacalności danego produktu. Z marży tej w pierwszej kolejności pokryte muszą być koszty stałe produktu.

Marża brutto II stopnia informuje o rzeczywistej wielkości nadwyżki przychodów ze sprzedaży poszczególnych produktów nad ich indywidualnymi kosztami. Jest ona różnicą między marżą brutto I stopnia poszczególnych produktów a ich indywidualnymi kosztami stałymi. W przypadku, kiedy wielkość sprzedaży różni się znacznie od potencjalnej możliwości produkcji danego wyrobu, marża brutto II stopnia może być nawet ujemna. Marża brutto II stopnia służy do oceny rzeczywistej opłacalności wytwarzania poszczególnych wyrobów lub usług. Suma tych marż jest źródłem pokrycia wspólnych kosztów stałych określonych grup produktów.

Różnica między sumą marż II stopnia poszczególnych produktów a kosztami stałymi grupy produktów tworzy marżę brutto III stopnia. Suma marż na poszczególnych grupach produktów wytwarzanych w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności stanowi źródło pokrycia stałych kosztów ośrodka.

Marża brutto III stopnia jest różnicą między sumą marż brutto II stopnia osiągniętych na poszczególnych grupach produktów a kosztami stałymi ośrodka odpowiedzialności. Z sumy tych marż pokrywane są koszty stałe obszarów działalności przedsiębiorstwa.

Różnica między sumą marż brutto ośrodków odpowiedzialności funkcjonujących w ramach poszczególnych obszarów działalności a kosztami stałymi tych obszarów tworzy marżę brutto IV stopnia. Suma marż brutto wszystkich obszarów działalności firmy jest bezpośrednim źródłem pokrycia kosztów stałych przedsiębiorstwa.

Po potrąceniu kosztów stałych wspólnych dla całego przedsiębiorstwa powstaje wynik finansowy na sprzedaży. Dalsza część wielopoziomowego rachunku zysków i strat jest taka sama jak rachunku księgowego.

Wielopoziomowy rachunek zysków i strat jest więc uszczegółowieniem operacyjnej części tego rachunku, która związana jest z działalnością podstawową. Zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem wymaga dokładnej wiedzy na temat źródeł przychodów i kosztów funkcjonowania przedsiębiorstwa oraz egzekwowania odpowiedzialności nie tylko za realizację określonych zadań rzeczowych, lecz również za osiągnięte wyniki finansowe. Wielopoziomowy rachunek zysków i strat stwarza takie możliwości.

Wielopoziomowy rachunek zysków i strat może być ponadto wzbogacony o koszty nadmiernego zamrożenia kapitałów obrotowych. Koszty te powstają w dużej mierze na skutek decyzji podejmowanych przez ośrodki odpowiedzialności. Są to decyzje związane z poziomem zapasów i kredytem kupieckim związanym ze sprzedażą produktów i usług. Dla każdego ośrodka odpowiedzialności można ustalić odpowiedni normatyw majątku obrotowego (np. dla wydziałów produkcyjnych normatyw zapasów produktów niezakończonych, dla działu sprzedaży normatyw należności, itp.). Jeżeli nastąpi przekroczenie normatywu majątku obrotowego przez dany ośrodek odpowiedzialności, wówczas marżę brutto IV stopnia, na etapie

oceny ośrodka, pomniejsza się o koszty ponadnormatywnego zamrożenia kapitału. Miarą tych kosztów może być oprocentowanie kredytów obrotowych, którymi zazwyczaj w większości przypadków, przedsiębiorstwa finansują znaczącą część majątku obrotowego. Do określenia wysokości kosztów nadmiernego zamrożenia kapitału obrotowego wykorzystać można następującą formułę:

$$K_{zco} = (MO_r - MO_n) \cdot r_o$$

gdzie:

MO_r – stan średni tej (połowa sumy stanu na początek i koniec okresu) części majątku obrotowego, za który odpowiedzialny jest dany ośrodek,

MO_n – stan pożądany (normatywny) majątku obrotowego wynikający z normatywnych cykli rotacyjnych dla danej grupy majątku obrotowego,

$$MO_n = WPO \cdot \frac{CR_n}{T}$$

WPO – wartość podstawy naliczania wartości danej grupy majątku obrotowego (np. przychody ze sprzedaży netto,

CRn – normatywna długość cyklu rotacyjnego dla danej grupy majątku obrotowego w dniach,

T – liczba dni w okresie.

Podstawą ostatecznej oceny ośrodka jest porównanie rzeczywistej marży brutto IV stopnia z jej planowaną (budżetowaną) wielkością. Ocena jest pozytywna, jeżeli rzeczywista marża brutto IV stopnia nie jest niższa od wielkości planowanej.

W wielopoziomowym rachunku zysków i strat występuje dylemat związany z rozliczaniem (podziałem) kosztów wspólnych między ośrodki odpowiedzialności. Do takich kosztów należą koszty funkcjonowania komórek administracyjnych, ekonomicznych, wydziałów pomocniczych (np. wydziału transportu, remontowego itp.). W przypadku wydziałów pomocniczych, problem może być rozwiązany na zasadzie odpłatności za usługi świadczone przez te wydziały na rzecz innych ośrodków odpowiedzialności. Wymaga to wprowadzenia określonego systemu cen wewnętrznych (transakcyjnych).

Znacznie trudniejsza sytuacja występuje w przypadku komórek, które generują koszty zaliczane do grupy kosztów ogólnego zarządu (dział księgowości, kadr, rachuby płac, organizacyjno-prawny itp.). Komórki te niewątpliwie pracują na rzecz wszystkich jednostek przedsiębiorstwa. Występują jednak trudności z mierzaniem wyników ich pracy. Dlatego też w przypadku tych kosztów może być zastosowane jedno z dwóch rozwiązań. Rozwiązanie pierwsze polegające na podziale tych kosztów między poszczególne ośrodki w oparciu o znane w księgowości klucze podziałowe⁷⁵. W rozwiązaniu drugim kosztami tymi nie obciąża się ośrodków

⁷⁵ Por.: np. B. Śliwczyński, *Systemowe ujęcie controllingu operacyjnego źródłem poprawy wyników przedsiębiorstwa*, w: „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2011, nr 12, s. 37.

odpowiedzialności. Są one pokrywane z marży brutto wygospodarowanej przez poszczególne ośrodki wynikowe.

Każde z tych rozwiązań ma swoje wady i zalety. Zwolennicy pierwszego rozwiązania podkreślają, że koszty ogólnego zarządu są skutkiem realizowania przez służby ekonomiczno-administracyjne określonych usług na rzecz ośrodków odpowiedzialności. Często podkreśla się również, że przypisywanie części kosztów stałych zarządu ośrodkom wynikowym ma na celu zwrócenie uwagi ich menedżerom, żeby uwzględniali je w swoich kalkulacjach⁷⁶. Wydaje się jednak, że ten problem można rozwiązać poprzez zadanie ośrodkowi określonej wielkości (kwoty) marży brutto jaką ma wnieść (wygospodarować) do wyniku finansowego całego przedsiębiorstwa. Nie ma potrzeby dodatkowego zabezpieczenia w postaci dzielenia kosztów ogólnego zarządu między poszczególne ośrodki wynikowe. Wbrew pozorom, takie rozwiązanie osłabia, a nie wzmacnia, odpowiedzialność kierowników tych ośrodków za wyniki finansowe.

W rozwiązaniu drugim wychodzi się z założenia, że nie ma dobrych metod podziału kosztów wspólnych (kosztów ogólnego zarządu) między poszczególne ośrodki odpowiedzialności. Sposoby rozliczania stosowane przez służby księgowe nie są dokładne i na ogół zamazują obraz rzeczywistej opłacalności wyodrębnionych segmentów⁷⁷. Ponadto, za takim rozwiązaniem przemawiać mogą również inne argumenty. Źródłem pokrycia tych kosztów niewątpliwie jest nadwyżka finansowa wygospodarowana przez ośrodki wynikowe (centra zysków). Jednakże każdy z tych ośrodków realizować może zadania o różnej efektywności, zatem zdolność tych ośrodków do partycypacji w pokryciu tych kosztów może być bardzo zróżnicowana. W interesie całego przedsiębiorstwa może być utrzymywanie ośrodków, które generują relatywnie niską nadwyżkę finansową (np. wytwarzają i sprzedają produkty o niskiej opłacalności, które są swoistym „magnesem” dla klientów. Nabywając dane produkty klienci równocześnie zaopatrują się w inne produkty, o znacznie wyższej efektywności. Dopóki nie ma więc możliwości zastąpienie produkcji (usług) danego ośrodka innymi, bardziej opłacalnymi, dopóty jego utrzymywanie jest opłacalne, jeżeli generowana przez niego marża brutto nie jest ujemna. Likwidacja takiego ośrodka spowodowałoby konieczność przejęcia kosztów ogólnego zarządu przez ośrodki pozostałe, co mogłoby zaowocować spadkiem wyniku finansowego całego przedsiębiorstwa. W tym przypadku bowiem należy kierować się taką samą zasadą oceny jak w przypadku pojedynczych produktów (usług). Każdy ośrodek wynikowy (centrum zysku) jest dla przedsiębiorstwa efektywny dopóki generowana przez niego marża brutto (różnica między przychodami ośrodka a jego kosztami własnymi) nie jest ujemna. Ponadto warto podkreślić,

⁷⁶ Por: M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny ... op. cit.*, s. 229.

⁷⁷ Por; m.in. G. K. Świderska, *Grzechy główne zarządzających kosztami*, w: „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2006, nr 11, D. Dobija, M. Kucharczyk, *Rachunkowość zarządcza. Teoria, praktyka, aspekty behawioralne*, wyd. Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa 2009, s.564.

że obciążanie ośrodków kosztami ogólnego zarządu prowadzi do zerwania więzi między poziomem kosztów przypisanych danemu ośrodkowi a możliwościami zarządzania tymi kosztami. Wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności ma sens wtedy, gdy wyniki pracy danego ośrodka będą w miarę jednoznacznie uzależnione od decyzji podejmowanych przez jego kierownika. Na koszty ogólnego zarządu kierownicy ośrodków wynikowych nie mają żadnego wpływu. Wobec powyższego powstaje sytuacja, w której następuje „rozmycie” odpowiedzialności za pewną część kosztów. Prowadzi to osłabienia lub utraty kontroli nad tymi kosztami.

2.4. System cen transakcyjnych

Ośrodki odpowiedzialności w ramach współpracy wewnątrz przedsiębiorstwa dokonują systematycznej wymiany między sobą określonych półproduktów i usług. Odpowiedzialność poszczególnych ośrodków za wyniki ekonomiczne wymaga by wymiana ta była ekwiwalentna. Przedmiot wymiany musi być zatem odpowiednio wyceniony, tzn. musi mieć odpowiednią cenę, która pozwoli na szacowanie wartości sprzedaży dla wykonawcy (ośrodka sprzedającego) i wartości kosztu dla odbiorcy (ośrodka kupującego). Taką cenę nazywa się ceną transakcyjną lub wewnętrzną. Służy ona bowiem do rozliczania wzajemnych świadczeń między ośrodkami odpowiedzialności. Wprowadzenie controllingu wiąże się zatem z koniecznością opracowania systemu cen wewnętrznych. Ceny te powinny⁷⁸:

- a) stanowić obiektywną podstawę do mierzenia wyniku ekonomicznego działalności gospodarczej poszczególnych ośrodków odpowiedzialności,
- b) umożliwiać podejmowanie przez kierownictwo poszczególnych ośrodków racjonalnych decyzji, zgodnych z celami całego przedsiębiorstwa,
- c) motywować ośrodki odpowiedzialności do poprawy efektywności gospodarowania i tym samym wyzwalania wewnętrznych rezerw efektywnościowych.

Opracowanie systemu cen transakcyjnych spełniającym powyższe wymagania jest zadaniem trudnym. Ceny te bowiem, w odróżnieniu od cen zewnętrznych (cen na sprzedawane przez przedsiębiorstwo produkty, usługi, towary) nie mają bezpośredniego wpływu na wysokość osiąganego przez przedsiębiorstwo wyniku finansowego. Są natomiast instrumentem podziału tego wyniku między poszczególne ośrodki odpowiedzialności. Wyższe ceny wewnętrzne powodują wzrost wyniku w ośrodkach sprzedających półfabrykaty lub usługi i spadek wyniku finansowego w ośrodkach je nabywających. Dlatego ceny wewnętrzne nie mogą być rozpatrywane w sposób wyizolowany, lecz muszą uwzględniać warunki organizacyjno-produkcyjne współpracujących ośrodków (np. poziom wykorzystania ich potencjału produkcyjnego), ich pozycje w procesie wytwarzania (np. usytuowanie w procesie produkcyjnym), itp.

78 M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa 2005, s. 202.

Biorąc pod uwagę podstawę konstrukcji (wyznaczania) cen wewnętrznych różni się:

- a) ceny oparte na kosztach (kosztowe metody ustalania cen),
- b) ceny umowne powstające w wyniku negocjacji między zainteresowanymi ośrodkami odpowiedzialności (ceny negocjowane),
- c) ceny rynkowe obowiązujące na rynku (stosowane w transakcjach między przedsiębiorstwami),
- d) ceny podwójne (dualne).

Ceny oparte na kosztach mogą być kształtowane na podstawie jednej z trzech formuł:

1) Cena wewnętrzna jest równa jednostkowemu kosztowi zmiennemu produktu (usługi), co można zapisać:

$$c_w = k_{zmj}$$

gdzie:

c_w – cena transferowa produktu (usługi),

k_{zmj} – koszt zmienny jednostkowy wytworzenia produktu (usługi).

Podstawę do ustalenia wysokości kosztów zmiennych w tej formule stanowią techniczne normy zużycia czynników produkcji na jednostkę produktu lub usługi.

2) Cena wewnętrzna jest równa jednostkowemu kosztowi wytworzenia produktu (usługi) przez dany ośrodek odpowiedzialności. W tym przypadku koszt zmienny powiększony jest o odpowiedni narzut kosztów stałych danego ośrodka. Narzut ten może być ustalony w oparciu o dowolny klucz podziałowy kosztów stałych ośrodka między wytwarzane przez niego produkty czy usługi. Jednakże wysokość tego narzutu nie zależy od rzeczywistego poziomu tych kosztów, lecz jest ustalona na podstawie wielkości ujętych w budżecie. W ten sposób ośrodek odpowiedzialności zmuszony jest do systematycznej kontroli poziomu swoich kosztów. Formułę tej ceny zapisać można następująco:

$$c_w = k_{zmj} + \frac{K_{sp}}{Q_p} = k_{zmj} \cdot (1 + n_{ks})$$

gdzie:

K_{sp} – koszty stałe przypadające na dane produkty określone zgodnie z przyjętym kluczem podziałowym tych kosztów,

Q_p – wielkość produkcji danego wyrobu lub usługi,

n_{ks} – standardowy współczynnik narzutu kosztów stałych na koszty zmienne,

Pozostałe oznaczenia jak w poprzednim wzorze.

3) Cena wewnętrzna jest równa jednostkowemu kosztowi wytworzenia produktu w danym ośrodku odpowiedzialności powiększonemu o określony narzut marży brutto III stopnia. Wysokość tego narzutu zależy może od kosztów utraczonych możliwości bądź od wysokości kapitału zaangażowanego w danym ośrodku

odpowiedzialności i oczekiwanej stopy zwrotu z tego kapitału. Koszty utraconych możliwości stanowią różnicę między przychodami ze sprzedaży zewnętrznej produktów lub usług będących przedmiotem obrotu wewnętrznego a ich kosztami zmiennymi. Formułę ceny wewnętrznej w tym przypadku można zapisać:

$$c_w = k_{zmj} + \frac{K_{sp} + MB_{III}}{Q_p} = k_{zmj} + \frac{MB_{II}}{Q_p}$$

lub

$$c_w = k_{zmj} + \frac{K_{sp} + N_o \cdot ROE_o \cdot u_p}{Q_p} = k_{zmj} + \frac{MB_{II}}{Q_p}$$

gdzie:

MB_{III} – marża brutto III stopnia przewidywana do osiągnięcia na sprzedaży wewnętrznej danych produktów (usług) równa utraconym możliwościom (wielkości marży brutto III stopnia uzyskiwanej na sprzedaży wewnętrznej – różnicy między przychodami ze sprzedaży zewnętrznej produktów a kosztami ich wytworzenia w ośrodku odpowiedzialności),

N_o – wielkość kapitału zaangażowanego w danym ośrodku odpowiedzialności,
 ROE_o – oczekiwany poziom rentowności tego kapitału mierzony zyskiem brutto,

u_p – współczynnik udziału produktów (usług) danego rodzaju w marży brutto III stopnia ośrodka odpowiedzialności,

MB_{II} – oczekiwany poziom marży brutto II stopnia (sumy kosztów stałych ośrodka i marży brutto III stopnia) na sprzedaży wewnętrznej danych produktów,

Pozostałe oznaczenia bez zmian.

Ceny umowne są oparte na negocjacjach między kierownikami zainteresowanych ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie. Negocjacje są namiastką rynku, zwłaszcza wówczas, gdy rynek na produkty lub usługi będące przedmiotem wymiany wewnętrznej nie jest doskonale konkurencyjny. Poziom cen negocjowanych jest rezultatem swoistej gry prowadzonej przez kierowników, którzy często zachowują się tak, jak gdyby była to gra o sumie zerowej. Tymczasem sytuacja jest bardziej złożona. Ceny wewnętrzne stanowią niewątpliwie narzędzie transferu wyniku finansowego między poszczególnymi ośrodkami odpowiedzialności. Poziom tych cen bardziej korzystny dla jednych ośrodków jest mniej korzystny dla innych ośrodków. Nie ma on jednak wpływu na wynik końcowy całego przedsiębiorstwa. Niższy wynik finansowy ośrodka sprzedającego z tytułu niskich cen wewnętrznych może być z nadwyżką zrekompensowany przez odpowiednio wyższy wynik finansowy ośrodka kupującego. System cen wewnętrznych ma motywować do poprawy racjonalności gospodarowania zasobami pozostającymi w dyspozycji ośrodków odpowiedzialności. Nie powinien natomiast umożliwiać przerzucania kosztów niegospodarności między współpracującymi ośrodkami.

Dlatego ceny umowne są delikatnym narzędziem sterowania działalnością ośrodków odpowiedzialności. Ceny umowne mogą spełnić pozytywną rolę we wzroście efektywności ośrodków odpowiedzialności, pod warunkiem, że kierownik centrum kupującego (produkty, usługi) będzie mógł nabyć przedmiot transakcji na zewnątrz w przypadku, gdy wykonawca wewnętrzny (ośrodek sprzedający) nie zgodzi się na obniżenie ceny wewnętrznej, co najmniej do poziomu ceny rynkowej. Brak możliwości odmowy ze strony kupującego zapłacenia wygórowanej ceny, może nie mobilizować sprzedających do obniżania swoich kosztów. Mogą oni próbować przerzucać swoje wysokie koszty na kupujących poprzez wyznaczanie odpowiednio wysokich cen wewnętrznych. W takim przypadku ceny umowne nie przyczynią się do wzrostu efektywności. Trzeba mieć jednak świadomość, że tańsze zakupy na zewnątrz przedsiębiorstwa nie gwarantują poprawy efektywności. Wbrew oczekiwaniom przyczynić się mogą do wzrostu ogółu kosztów w przedsiębiorstwie. Taka sytuacja będzie miała miejsce wtedy, kiedy ośrodki odpowiedzialności, które nie zrealizują określonej sprzedaży wewnętrznej (przy braku możliwości sprzedaży zewnętrznej) pozostaną z niesprzedanymi kosztami stałymi. Wówczas, zamiast oczekiwanego wzrostu efektywności może nastąpić jej spadek.

Wykorzystanie cen umownych w praktyce na ogół wymaga określenia przedziału cenowego (górnej i dolnej granicy), w którym ta cena może się kształtować. By była skuteczna, a jednocześnie nie narażała przedsiębiorstwa na ewentualną stratę, jej górny poziom nie powinien być wyższy od ceny rynkowej, zaś poziom dolny niższy od jednostkowego kosztu zmiennego.

Ceny wewnętrzne negocjowane, mimo że teoretycznie zwiększają uprawnienia ośrodków odpowiedzialności, w praktyce mogą prowadzić do wielu konfliktów między ośrodkami odpowiedzialności i konieczności ograniczenia uprawnień decyzyjnych menedżerów. Dlatego wprowadzenie cen umownych (negocjowanych) nie zawsze jest uzasadnione. Zarządy przedsiębiorstw decydujące się na ich wprowadzenie powinny być przygotowane na ingerencję w negocjacje cenowe między kooperującymi ośrodkami.

Ceny wewnętrzne oparte na cenach rynkowych są najbardziej zobiektywizowanym narzędziem sterowania efektywnością ośrodków odpowiedzialności. Pozwalają one na jednoznaczną ocenę wkładu danego ośrodka w wynik finansowy generowany przez całe przedsiębiorstwo. Poziom tych cen może być ustalany w dwojaki sposób:

- a) cena wewnętrzna jest równa rynkowej cenie produktu lub usługi będącej przedmiotem wewnętrznej współpracy,
- b) cena wewnętrzna jest niższa od ceny rynkowej o wielkość kosztów sprzedaży zewnętrznej.

Niezależnie od tego, który sposób ustalenia ceny wewnętrznej przyjmiemy, musimy uwzględnić możliwości produkcyjne i rynkowe ośrodka odpowiedzial-

ności sprzedającego swoje produkty lub usługi na potrzeby wewnętrzne (innych ośrodków odpowiedzialności). W sytuacji ograniczonego popytu zewnętrznego i nadmiaru mocy produkcyjnych może się okazać, że opłacalnym jest nie tylko dla sprzedającego ośrodka, lecz również dla całego przedsiębiorstwa sprzedawanie tych usług na potrzeby wewnętrzne po cenie niższej od poziomu rynkowego. Cena wewnętrzna niższa od ceny rynkowej zachęca ośrodki kupujące do zakupów wewnętrznych zamiast poszukiwania zewnętrznych dostawców⁷⁹. Cena rynkowa jest niewątpliwie najlepszym rozwiązaniem w przypadku dużego popytu zewnętrznego (pozwalającego na sprzedaż całej możliwej produkcji ośrodka na zewnątrz). W przypadku niespełnienia tego warunku trzeba stosować inne rodzaje cen wewnętrznych.

Ceny podwójne nazywane inaczej dualnymi to ceny zróżnicowane dla sprzedającego i kupującego. Dla sprzedającego są to zazwyczaj ceny rynkowe lub ceny oparte na formule kosztowej, zawierające jednak określony poziom marży brutto, zaś dla kupującego cena wewnętrzna jest równa jednostkowemu kosztowi zmiennemu lub jednostkowemu kosztowi wytworzenia produktu lub usługi w ośrodku sprzedającym. Dualny system cen wewnętrznych powoduje, że suma wyniku finansowego brutto (marży brutto III stopnia) wszystkich ośrodków odpowiedzialności będzie wyższa od wyniku całego przedsiębiorstwa. Jednak dzięki tym cenom można⁸⁰:

- a) zmobilizować sprzedające ośrodki odpowiedzialności do maksymalizowania marży brutto III stopnia, przy równoczesnym zapewnieniu ośrodkom kupującym właściwej informacji o kosztach, niezbędnej do podejmowania racjonalnych decyzji krótkoterminowych,
- b) zachować zgodność celów poszczególnych ośrodków z celami całego przedsiębiorstwa, gdyż taki system zachęca bardziej do korzystania z kooperacji wewnętrznej niż zewnętrznej,
- c) ograniczyć lub wyeliminować konflikty wewnętrzne powstające przy negocjacjach cenowych.

Jednakże, podobnie jak inne rodzaje cen wewnętrznych, również ceny dualne nie stanowią rozwiązania idealnego. Można wskazać na trzy główne mankamenty tego systemu. Po pierwsze ceny dualne uniemożliwiają mierzenie wkładu poszczególnych ośrodków wynikowych w wynik całego przedsiębiorstwa, po drugie uprzywilejowanie transferu wewnętrznego może być przyczyną nadmiernego wzrostu produkcji, przewyższającej możliwości zewnętrznej sprzedaży, po trzecie ceny wewnętrzne oparte na kosztach nie stanowią wystarczająco silnych bodźców do poszukiwania tańszych kooperantów zewnętrznych.

Zagadnienie kształtowania cen wewnętrznych należy do jednego z najtrudniejszych w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Wynika to najczęściej z następujących przyczyn:

79 Por: Por: S. Sojak, *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, wyd. PWN, Warszawa 2001, s. 76

80 Por: S. Sojak, *Ustalenie cen transferowych umownych i dualnych*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2001, nr 2.

- 1) Brak jest obiektywnych kryteriów alokacji kosztów wspólnych. Chęć podziału tych kosztów między produkty i usługi w oparciu o arbitralne kryteria zniekształca na ogół obraz ich opłacalności i powoduje powstawanie konfliktów między współpracującymi ośrodkami.
- 2) Brak zrozumienia istoty controllingu i korzyści związanych z jego wdrożeniem przez kierownictwo przedsiębiorstwa, co często prowadzi do funkcjonowania systemów, w których autonomia ośrodków odpowiedzialności jest bardzo ograniczona.
- 3) Niekonsekwencja w ocenie ośrodków odpowiedzialności, która prowadzi do spadku zainteresowania menedżerów racjonalizacją wyników ekonomicznych i słabej motywacji do realizacji przydzielonych zadań finansowych. Tym samym przedmiotem ich zainteresowania przestają być ceny usług wewnętrznych (zarówno ich poziom jak i merytoryczne jego uzasadnienie).

Każdy z zaprezentowanych rodzajów cen wewnętrznych ma swoje wady i zalety. Ich praktyczne wykorzystanie zależy z jednej strony od warunków organizacyjno-produkcyjnych przedsiębiorstwa, z drugiej zaś od zakresu decentralizacji zarządzania firmą i związanego z tym zakresu autonomii decyzyjnej kierowników ośrodków odpowiedzialności.

2.5. Rola controllera w przedsiębiorstwie

Istotną rolę w systemie controllingu pełni controller⁸¹. Zajmuje się on w szczególności gromadzeniem i przetwarzaniem informacji użytecznych w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Jest doradcą szeroko rozumianego kierownictwa firmy w podejmowaniu decyzji. Pełni funkcję wspomagającą proces zarządzania firmą⁸². W zależności od szczebla zarządzania dotyczy to decyzji strategicznych (zarząd) lub decyzji operacyjnych (kierownicy niższych szczebli). Gromadząc i odpowiednio przetwarzając informacje controller dokonuje oceny ewentualnych zagrożeń dla realizowanych celów oraz pojawiających się szans. Jego funkcje można ująć następująco:

81 Funkcję tę może spełnić jedna osoba (stanowisko jednoosobowe) lub komórka organizacyjna składająca się z kilku lub kilkunastu osób (w zależności od wielkości przedsiębiorstwa).

82 Rola controllera jest nieco inaczej rozumiana w przedsiębiorstwach anglo-amerykańskich oraz przedsiębiorstwach niemieckich i austriackich. W tych pierwszych controller pełni funkcje zbliżone do zadań głównego księgowego i odpowiada za rachunkowość finansową i zarządzającą. W tych drugich jest specjalistą wspomagającym proces zarządzania. Jego głównym zadaniem jest planowanie, kontrolowanie i raportowanie o poziomie zaawansowania realizowanych planów na potrzeby wewnętrzne przedsiębiorstw (por: A. Szycha, *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, „Zeszyty teoretyczne rachunkowości” Warszawa 2011, nr 62 (118), ss. 302-304.

- d) wspieranie zarządu przedsiębiorstwa przy opracowywaniu planów strategicznych i operacyjnych oraz bieżącym kierowaniu poprzez dostarczanie rzetelnych informacji i wiarygodnych opinii,
- e) koordynowanie celów całościowych i częściowych tak, by te ostatnie współprzyczyniały się do osiągnięcia tych pierwszych,
- f) stworzenie przejrzystego systemu ewidencyjnego kosztów i wyników działalności przedsiębiorstwa i poszczególnych jednostek biznesowych, umożliwiającego bieżącą kontrolę i ocenę realizacji przypisanych im zadań,
- g) bieżąca obserwacja wyników ekonomicznych przedsiębiorstwa, identyfikacja powstających zagrożeń i wskazywanie możliwości poprawy efektów ekonomicznych,
- h) zorganizowanie sprawnego systemu informacyjnego dostosowanego do potrzeb skutecznego kierowania jednostką gospodarczą, m.in. poprzez określenie zasad sporządzania różnych raportów z przebiegu realizacji zadań operacyjnych i strategicznych.

Z przedstawionych wyżej funkcji wynikają konkretne zadania, do których zalicza się:

- a) analiza celowości wprowadzania nowych produktów (usług) i eliminowania wyrobów dotychczas wytwarzanych,
- b) określanie zakresu specjalizacji własnej produkcji przy uwzględnianiu możliwości korzystania z kooperacji,
- c) ocena uwarunkowań rynkowych dla nowych inwestycji oraz przewidywanej ich ekonomicznej efektywności,
- d) krytyczna ocena sprawozdań finansowych sporządzanych przez służby rachunkowości zarządczej,
- e) analiza mocnych i słabych stron przedsiębiorstwa i jego jednostek biznesowych,
- f) analiza potencjału produkcyjnego oraz stanu zamówień (analiza portfelowa),
- g) wskazywanie „wąskich gardeł” oraz ich skutków ekonomicznych oraz sposobów ich usuwania,
- h) analiza zdolności konkurencyjnej podmiotu gospodarczego,
- i) opracowywanie systemów wynagradzania uwzględniających ścisłą współzależność między poziomem płac a efektami jednostek biznesowych i komórek organizacyjnych, w których zatrudniony jest pracownik.

Jednym z istotnych zadań pracowników controllingu jest upowszechnienie myślenia kategoriami efektywności ekonomicznej oraz uświadamianie pracowników o ich wpływie na wyniki finansowe przedsiębiorstwa. Dzięki temu wzrasta nie tylko poczucie odpowiedzialności za realizację przydzielonych im zadań, lecz również ułatwiona zostaje komunikacja między poszczególnymi komórkami organizacyjnymi. Świadomość związków między zaangażowaniem pracowników a rezultatami ekonomicznymi firmy ułatwia kierownictwu przedsiębiorstwa

wdrażanie różnorodnych innowacji, niezbędnych do wzrostu konkurencyjności podmiotu gospodarczego.

Rolę controllera często porównuje się z funkcją nawigatora, którego zadaniem jest pilnowanie by statek nie zboczył z wyznaczonego kursu. Podobnie controller; obserwuje on bieżącą działalność poszczególnych jednostek organizacyjnych, ocenia jej przebieg i identyfikuje zagrożenia, o których informuje osoby odpowiedzialne. Jego rola ma charakter wspomagający proces zarządzania i polega w szczególności na analizowaniu danych ekonomicznych, formułowaniu odpowiednich wniosków i ewentualnie przygotowywaniu wariantów decyzyjnych. Zdefiniowanie roli kontrolera w przedsiębiorstwie wiąże się z określonymi wymaganiami (por. tab. 2.2).

Tabela 2.2. *Katalog wymagań wobec controllera*

Wymagania metodyczno-specjalistyczne	Wymagania behawioralne
1. Wszechstronne uzdolnienia 2. Analityczny umysł 3. Zdolność myślenia całościowego 4. Umiejętność uczenia się 5. Umiejętność abstrahowania 6. Umiejętności trenerskie 7. Zdolność objaśniania 8. Znajomość metod komunikacji 9. Znajomość techniki rozwiązywania problemów 10. Znajomość komputerowego przetwarzania informacji 11. Znajomość urządzeń do prezentowania danych 12. Nadzorowanie systemu sprawozdawczości	1. Cierpliwość (np. do interpretacji ciągle powtarzających się zjawisk), 2. Tolerancja 3. Życzliwość 4. Umiejętność obrazowego sposobu wyrażania myśli 5. Wyczucie 6. Zdrowy rozsądek i odwaga 7. Umiejętność przyjmowania krytyki śmiania się z samego siebie 8. Wytrzymłość 9. Brak poczucia zbyt dużej ważności

Źródło: E. Janczyk-Strzała, *Controlling w przedsiębiorstwach produkcyjnych*, wyd. CeDeWu, Warszawa 2008, s. 32.

Z badań prowadzonych nad rolą controllera w polskich przedsiębiorstwach wynika, że w większości z nich postrzegany jest jako ten, który ma zabezpieczać, przede wszystkim, potrzeby informacyjne zarządu. Rzadziej traktuje się controllera jako tego, który wspomaga menedżerów średniego szczebla w podejmowaniu decyzji⁸³. Dlatego controller powinien rozumieć mechanizmy⁸⁴:

83 Por: M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling...*, op. cit., s. 39.

84 Por: M. Sumiński, *Informacja – centralne zadanie controllera*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2013, nr 12.

- a) kształtujących korporacyjne wartości i normy związane z wykorzystaniem informacji,
- b) oddziaływanie kultury organizacyjnej na rzeczywiste procesy i zachowania odnoszące się do przepływu i wykorzystania informacji menedżerskiej.

Trzeba jednak podkreślić, że controlling nie jest jeszcze w praktyce polskich przedsiębiorstw, zwłaszcza tych, które bazują tylko na kapitale krajowym, powszechnie stosowany. Można oczekiwać, że w miarę wzrostu liczby przedsiębiorstw, które będą wdrażały system controllingu, pojawi się większe zróżnicowanie roli controllerów w różnych podmiotach gospodarczych. Wydaje się, że w średnich i dużych przedsiębiorstwach funkcje controllera mogą być bardziej ukierunkowane na wspomaganie menedżerów średniego szczebla, zaś w małych przedsiębiorstwach controllerzy będą wspomagali bezpośrednio zarząd.

Od zdefiniowania roli controllera i jego zadań w dużej mierze zależy usytuowanie stanowiska lub komórki controllingu w strukturze organizacyjnej. To usytuowanie może mieć pozycję sztabową lub liniową. W pierwszym przypadku komórka controllingu pełni w przedsiębiorstwie funkcję typowo doradczą. W drugim rozwiązaniu pozycja tej komórki jest silniejsza.

Usytuowanie sztabowe oznacza na ogół wysoką pozycję hierarchiczną. Jest to jednak pozycja o charakterze doradczym, bez formalnej możliwości komunikowania się z osobami odpowiedzialnymi za realizację zadań operacyjnych. Nie zawsze ułatwia ona wykonywanie zadań controllera, zwłaszcza wtedy, kiedy koncentrują się one na wspomaganiu menedżerów średniego szczebla. Controller stoi niejako na uboczu. Utrudniona jest jego komunikacja z menedżerami liniowymi. Formalnie powinien się kontaktować z nimi za pośrednictwem zarządu. To utrudnia przepływ informacji zarządczej i szybka reakcję na powstające zagrożenia. Wydłuża się proces podejmowania decyzji i tym samym zmniejsza się skuteczność funkcjonowania controllingu. Takie więc usytuowanie jest właściwe wówczas, kiedy funkcje controllera (stanowiska, komórki) zostaną wyraźnie ukierunkowane na wspomaganie zarządu.

Pozycja liniowa jest skuteczniejsza wtedy, kiedy controlling jest traktowany jako podsystem wspomagający menedżerów średniego szczebla. Wtedy komórka (stanowisko) controllingu zajmuje równorzędne miejsce z innymi komórkami liniowymi. Kontakty controllera z tymi komórkami mają charakter bezpośredni. Controller uczestniczy w różnego rodzaju naradach kierowników tych komórek, co ułatwia przekazywanie na bieżąco wszelkich informacji o pojawiających się zagrożeniach i ich skutkach. Można również na bieżąco sugerować określone działania korygujące i podawać argumenty, które za nimi przemawiają. Takie częste, bezpośrednie kontakty pozytywnie wpływają na wzrost skuteczności systemu controllingu.

W dużych przedsiębiorstwach niekiedy практикуje się wdrażanie rozbudowanego systemu controllingowego. Wyodrębnia się pion controllingu, w ramach

którego funkcjonują komórki i stanowiska controllerów zlokalizowane na różnych szczeblach hierarchii organizacyjnej. Zadania controllerów są zróżnicowane w zależności od usytuowania w strukturze organizacyjnej pionu. Komórki usytuowane najwyżej wspomagają zarząd w zarządzaniu strategicznym, zaś komórki niższych szczebli wspomagają menedżerów liniowych w decyzjach operacyjnych.

Małym i średnim przedsiębiorstwom proponuje się często korzystanie z outsourcingu controllingu. Wynika to z faktu, że wdrożenie systemu controllingu wiąże się często ze znacznymi kosztami, zwłaszcza wtedy, kiedy chce się korzystać z wysoce wyspecjalizowanych narzędzi controllingowych. Zakup odpowiedniego oprogramowania i jego obsługa wiążą się na ogół z wysokimi wydatkami. W wielu przypadkach mogą być one niższe, jeżeli przedsiębiorstwo skorzysta z usług wyspecjalizowanej firmy dysponującej wysoko wykwalifikowaną i doświadczoną kadrą controllerów.

2.6. Warunki wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwie

Praktyczne wykorzystanie controllingu w systemie zarządzania przedsiębiorstwem wymaga odpowiedniego przygotowania. Podstawowym warunkiem, który powinien być spełniony w pierwszej kolejności jest ściśle rozgraniczenie kompetencji poszczególnych komórek organizacyjnych. Chodzi o eliminację zjawiska krzyżowania się niekiedy sprzecznych interesów kierowników i powstających z tego tytułu tarć w procesie funkcjonowania przedsiębiorstwa. Niejasność w sferze kompetencji uniemożliwia precyzyjne określenie odpowiedzialności za wykonywane zadania. W takiej sytuacji skuteczność controllingu spada, a w skrajnym przypadku może być zerowa. Nie można bowiem przypisywać poszczególnym komórkom określonego zakresu odpowiedzialności, jeżeli realizacja przydzielonych im zadań w dużej mierze zależy od decyzji podejmowanych w innych komórkach. Dlatego też, wdrożenie poprzedzone jest pracami organizacyjnymi, które obejmują:

- 1) Wyodrębnienie określonych ośrodków odpowiedzialności, które będą podlegały ocenie za wykonanie przydzielonych im zadań.
- 2) Ewentualna zmiana struktury organizacyjnej tak, by umożliwiała ona jednoznaczną ocenę ośrodków odpowiedzialności za wykonanie przydzielonych im zadań.
- 3) Wdrożenie takiego stylu zarządzania, który umożliwiał będzie uczestnictwo kierownictwa niższych szczebli w procesie planowania działalności gospodarczej i dawał określoną swobodę tym kierownikom w podejmowaniu decyzji operacyjnych.
- 4) Przebudowa systemu ewidencyjno-księgowego oraz pozostałych elementów systemu informacyjnego tak, by zaspokojone były bieżące potrzeby w zakresie informacji zarządczej.

- 5) Wprowadzenie rachunku kosztów zmiennych i wieloszczeblowego rachunku zysków i strat.
- 6) Uporządkowanie obiegu dokumentacji oraz wdrożenie jasnych procedur organizacyjnych i kontrolnych.

Wydzielenie w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności nie jest zadaniem łatwym. Wymaga dużej znajomości specyfiki firmy, jej potencjału i możliwości, stosowanej technologii i organizacji procesów gospodarczych, posiadanych przez przedsiębiorstwo zasobów oraz podatności pracowników na nowe rozwiązania organizacyjne. Efektywność zarządzania ośrodkami odpowiedzialności zależy od⁸⁵:

- a) rozpoznania istoty kosztów i wyników ośrodka odpowiedzialności,
- b) sposobu pomiaru, grupowania i kalkulacji produktów oraz kosztów pracy,
- c) powiązania kosztów i wyników z miejscami ich powstawania,
- d) kryteriów wydzielenia i warunków tworzenia ośrodków odpowiedzialności,
- e) zasad rozliczania kosztów świadczeń wzajemnych między poszczególnymi ośrodkami odpowiedzialności,
- f) stworzonych procedur kontroli i odpowiedzialności za koszty lub wyniki poszczególnych ośrodków.

Gospodarka rynkowa wymusza na przedsiębiorstwach nowe spojrzenie na poziom i strukturę generowanych kosztów i wyników. W warunkach konkurencji cena jest parametrem rynkowym, kształtowanym przez relację popytu i podaży. Pojedyncze przedsiębiorstwa mają ograniczony wpływ na jej poziom. Stąd też poziom wyniku finansowego jest uzależniony nie tylko od wielkości sprzedaży, lecz również od poziomu wygenerowanych kosztów. Kontrola kosztów i wyników wymaga na ogół zmian w systemach ewidencyjnych. Systemy, które wystarczają dla potrzeb rozliczania kosztów i ustalania wyniku zgodnie z zasadami rachunkowości finansowej często nie zabezpieczają potrzeb informacyjnych menedżerów odpowiedzialnych za dany ośrodek. Systemy ewidencyjne wielu przedsiębiorstw są podporządkowane bardziej wymaganiom podatkowym (księgowość podatkowa) niż potrzebom zarządzania przedsiębiorstwem. Dlatego zachodzi potrzeba takich zmian, w szczególności, w analityce księgowej, które umożliwić będą przypisywanie określonych przychodów i kosztów poszczególnym ośrodkom.

Zarządzanie poprzez kontrolę kosztów i wyników wymaga przeniesienia odpowiedzialności za ich poziom ze szczebla kierownictwa przedsiębiorstwa na komórki, które je generują. Odpowiedzialność taka będzie możliwa tylko wówczas, gdy będzie wdrożony odpowiedni system budżetowania kosztów oraz system ewidencyjny umożliwiający przypisanie kosztów rzeczywistych do konkretnych komórek, czy stanowisk. „Celem wprowadzonego systemu budżetowania i rozliczania kosztów oraz wydatków jest stworzenie planu działań i koordynacji tych działań

85 Por: A. Kardasz, R. Kotapski, A. Szczerbiński, *Istota i monitorowanie ośrodków odpowiedzialności za koszty*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2000, nr 9

w strukturze przedsiębiorstwa i związane z tym określenie nakładów, przychodów, zapotrzebowania na źródła finansowania, bieżąca analiza kosztów komórek organizacyjnych pozwalająca na ocenę wielkości i zasadności ponoszonych wydatków, czyli dostarczanie danych, które będą wskazówkami dla kolejnych przedsięwzięć oraz motywowania na podstawie jasnych celów...” Zatem, skuteczny system kontroli kosztów wymaga organizacyjnego wyodrębnienia środków odpowiedzialności za koszty (centrów kosztów) lub wyniki (centrów zysków) i odpowiednich zmian na poziomie ewidencji analitycznej, umożliwiających identyfikację rzeczywistego wykonania według tych ośrodków.

Controlling w przedsiębiorstwie musi być oparty na wiarygodnym systemie informacyjnym. System ten powinien zabezpieczać informacje we właściwym czasie, odpowiednio wyselekcjonowane i w miarę szczegółowe. Dotyczy to w dużej mierze informacji sprawozdawczej, która służy nie tylko prezentacji wyników, lecz przede wszystkim wskazuje na występujące różnice między zadaniami a wykonaniem i umożliwia wysyłanie sygnałów ostrzegawczych o występujących zagrożeniach. Im wcześniej zostaną dostrzeżone odpowiednie zagrożenia, tym większe będą szanse na podjęcie skutecznych działań korygujących. System informacyjny powinien zatem być tak zbudowany, aby zabezpieczał decydentom dopływ informacji z należytą częstotliwością i w takich terminach, by mogły być wykorzystane przy podejmowaniu decyzji.

Przed systemem informacyjnym stawia się następujące wymagania:

- 1) Zakres informacji docierającej do poszczególnych stanowisk decyzyjnych powinien być skorelowany z ich uprawnieniami decyzyjnymi. Oznacza to konieczność zróżnicowania rodzaju, szczegółowości i terminowości informacji przekazywanej do różnych stanowisk kierowniczych. Każdy kierownik powinien mieć zapewnioną informację istotną dla podejmowanych przez niego decyzji, równocześnie nie powinien otrzymywać informacji zbędnych, które tworzą niepotrzebny szum informacyjny.
- 2) Informacje powinny być podane w sposób zrozumiały przez adresata. Oznacza to konieczność odpowiedniej standaryzacji przekazywanych informacji i zachowania stabilności układu przekazywanych sprawozdań. Przyspiesza to odbiór informacji i zapobiega nieporozumieniom z tytułu różnego rozumienia treści tej samej informacji przez różnych kierowników.
- 3) Brak możliwości manipulowania informacjami i żonglowania liczbami. W przeciwnym przypadku niemożliwe byłoby dokonywanie jednoznacznych ocen, controlling stałby się nieskutecznym lub mało skutecznym narzędziem zarządzania.

Dobrze funkcjonujący system informacyjny jest podstawą efektywnej kontroli, która powinna charakteryzować się następującymi cechami⁸⁶:

86 J. A. F. Stoner, C. Wanker, *Kierowanie*, op. cit., ss. 470, 471

- a) Ścisłością informacji związanych z wynikami kontroli. Informacje niedokładne mogą spowodować reakcje przeciwne do pożądaných, zamiast poprawy wyników działania korygujące mogą stworzyć nowe problemy. Ważne znaczenie ma tutaj dobór właściwych narzędzi analitycznych.
- b) Aktualnością, która oznacza informację terminową, pozwalającą na odpowiednio wczesne podjęcie koniecznych przedsięwzięć mogących zapobiec negatywnym skutkom.
- c) Obiektywizmem i zrozumiałością dla tych których dotyczy. Chodzi bowiem o to, by wyniki kontroli były nie do podważenia i nie wpływały na nie subiektywne odczucia oceniającego. Tylko wtedy można oczekiwać, że kierownicy będą reagowali na wyniki kontroli umiętnie i sprawnie.
- d) Koncentracją na tych działaniach, czy na tych obszarach działalności, na których istnieje największe niebezpieczeństwo powstania negatywnych odchyłeń, w największym stopniu zagrażającym realizacji celów efektywnościowych,
- e) Realizmem ekonomicznym wyrażającym się w tym, że koszty kontroli nie przewyższają korzyści z nią związanych. Zakres stosowanej kontroli powinien być tak dobrany, by realizując postawione przed nią zadania nie angażować nadmiernych środków. Kontrola powinna być skoncentrowana na tych zadaniach i komórkach organizacyjnych, które stwarzają najwięcej trudności, czyli na tzw. „wąskich gardłach”. W tym celu trudne problemy segreguje się według kryterium ich ważności dla realizowanych celów. To pozwala na koncentrację działań kontrolnych, a tym samym na wzrost skuteczności działań kontrolnych.
- f) Realizmem organizacyjnym, który charakteryzuje się ścisłym powiązaniem wyników kontroli z systemem motywacyjnym pracowników. Pracownicy powinni wyraźnie dostrzegać związek między wydajnością a poziomem wynagrodzeń. Wiąże się to z koniecznością wprowadzenia takiego systemu motywacyjnego, który w możliwie w największym stopniu uzależniałby wysokość płac od wyników pracy pracownika i komórki.
- g) Elastycznością instrumentów kontrolnych, które wiążą się z koniecznością ich zmiany, w warunkach zmieniającego się otoczenia przedsiębiorstwa. Otoczenie to charakteryzuje się na ogół dużą dynamiką. Nie wszystkie zmiany można przewidzieć z należytą dokładnością na etapie planowania i budżetowania zadań. Dlatego skuteczna kontrola wymaga odpowiedniej, uprzedniej korekty planów, jeżeli zmiany te uzasadnione są okolicznościami od przedsiębiorstwa niezależnymi.

W systemie kontroli istotne znaczenia mają takie zagadnienia jak:

- a) określenie pożądaných wyników,
- b) dobór właściwych wskaźników do mierzenia wyników,
- c) ustalenie bazy porównawczej (norm) dla poszczególných wskaźników.

Wyniki, które są przedmiotem kontroli wymagają jednoznacznego określenia. Kontrola może być skuteczna tylko wtedy, kiedy forma wyniku nie budzi

wątpliwości ocenianych i oceniających. Przykładowo, można oczekiwać poprawy wyniku i wyrazić to oczekiwanie w sformułowaniu: „zwiększyć zysk na sprzedaży” i „zwiększyć zysk na sprzedaży o 10% w stosunku do okresu ubiegłego”. Przy pierwszym sformułowaniu zadanie nie jest określone precyzyjnie. Przyrost zysku tylko o 1 zł można uznać za wykonanie zadania. W przypadku drugiego sformułowania mamy do czynienia z jasno określonym zadaniem. Zysk ma wzrosnąć o 10%. Ocena nie sprawia wówczas problemów.

Cel postawiony przed poszczególnymi kierownikami wymaga właściwego przełożenia na określony zespół wiarygodnych wskaźników wczesnego ostrzegania. Powinny one umożliwiać kierownikom prowadzenie systematycznej oceny stopnia realizacji wyznaczonych zadań i podejmowanie koniecznych działań korygujących. Wskaźniki te dotyczą takich aspektów działalności poszczególnych komórek jak: wyniki działań początkowych komórki, stopień zaawansowania przydzielonych zadań, zmiany w założonych warunkach działania. Wskaźniki muszą być podane w formie zrozumiałej dla kierowników. Tylko wtedy można oczekiwać od nich właściwej reakcji. W przeciwnym przypadku powstaną zbędne szумы informacyjne, które utrudnią lub uniemożliwią poprawną ocenę zaistniałej sytuacji.

Istotne znaczenie dla oceny i reakcji osób zarządzających ma ustalenie bazy porównawczej. Każda ocena wymaga wyboru odpowiedniego punktu odniesienia. W zależności od tego, ta sama sytuacja może być różnie postrzegana. W zależności od komórki organizacyjnej, rodzaju przydzielonych zadań, celu oceny, bazę porównawczą stanowią mogą:

- a) wielkości normatywne (np. techniczna norma zużycia materiałów na jednostkę produktu, normatyw zapasów materiałowych),
- b) wielkości planowane (planowana wielkość sprzedaży, planowany wynik finansowy, planowany poziom kosztów, itp.),
- c) wielkości z okresów poprzednich (np. wydajność pracy poprzedniego okresu, wynik finansowy poprzedniego okresu, itp.),
- d) wielkości ekonomiczne uzyskane przez inne przedsiębiorstwa tej samej branży w kraju lub za granicą (np. poziom i struktura kosztów) lub średnie wielkości ekonomiczne dla całej gospodarki lub regionu (np. średni poziom płac).

Przygotowanie i wdrożenie controllingu można podzielić na cztery podstawowe etapy.

W etapie pierwszym opracowuje się koncepcję (projekt), która powinna być ściśle dostosowana do nie tylko do celów przedsiębiorstwa, lecz również do warunków w jakich ono funkcjonuje. Nie ma uniwersalnego (standardowego) schematu controllingu, podobnie jak nie ma standardowego przedsiębiorstwa. Każde ma, oprócz cech ogólnych, cechy indywidualne, które powinny znaleźć odzwierciedlenie w koncepcji controllingu. Koncepcja powinna zawierać charakterystykę procesów realizowanych w przedsiębiorstwie (z podziałem na podstawowe

we i pomocnicze), ośrodki odpowiedzialności z określeniem ich charakteru oraz określenie ich zadań, uprawnień i odpowiedzialności. W ramach koncepcji należy również podać sposób oceny ośrodków odpowiedzialności (mierniki oceny, ich konstrukcję, zasady i częstotliwość oceny) oraz zdefiniować sposób powiązania wyników oceny ośrodków odpowiedzialności z systemem wynagradzania pracowników.

W etapie drugim przeprowadza się wdrożenie pilotażowe. Często ogranicza się ono do wybranych ośrodków, które realizują najważniejsze zadania w przedsiębiorstwie. Ma ono na celu testowanie zaproponowanych rozwiązań oraz wprowadzenie zmian w przygotowanej koncepcji, mających na celu usunięcie zauważonych błędów i niedociągnięć.

Trzeci etap związany jest z wprowadzeniem udoskonalonego projektu w całym przedsiębiorstwie, tj. objęcie controllingiem wszystkie sfery prowadzonej działalności. Wartość zauważyć, że skuteczność funkcjonowania controllingu zależy w dużej mierze od tego, na ile będzie on miał charakter kompleksowy.

Etap czwarty związany jest z obserwacją skuteczności funkcjonowania systemu controllingowego oraz wychwytywaniem i usuwaniem ewentualnych niedociągnięć.

Wprowadzenie controllingu w przedsiębiorstwie napotkać może opór ze strony pracowników, a w szczególności kadry kierowniczej średniego szczebla. Jest to zjawisko naturalne, które można wytłumaczyć lękiem przed „obcym ciałem” w organizmie przedsiębiorstwa, obawami przed utratą dotychczasowej pozycji, przed uszczerbkiem dotychczasowych kompetencji. Bardzo często źródłem tych obaw może być brak zrozumienia istoty controllingu i utożsamianie go z rutynową kontrolą, która nie zawsze kojarzy się z poszukiwaniem rezerw efektywnościowych, czy też dążeniem do poprawy skuteczności działania. Bardzo łatwo może być on utożsamiany ze wzrostem wymagań wydajnościowych. Obawy przed wdrożeniem controllingu mogą wystąpić nie tylko wśród pracowników, lecz również wśród członków zarządu przedsiębiorstwa.

Strategia wdrażania tego systemu wymaga wielu działań uświadamiających i pokazujących korzyści jakie może mieć z tego tytułu nie tylko przedsiębiorstwo jako organizacja, czy jego właściciel, lecz również zatrudnieni w nim pracownicy. Poprawa skuteczności działania to umocnienie pozycji przedsiębiorstwa na rynku, to mniejsze straty czasu i energii, to wyższa efektywność ekonomiczna, w której partycypować mogą również pracownicy poprzez odpowiednio zbudowany system motywacyjny.

Odrębnym problemem może być wprowadzenie controllingu w małych przedsiębiorstwach. Tworzenie tam odrębnych stanowisk lub komórek oznaczać może niepotrzebne rozbudowywanie struktury organizacyjnej. W takiej sytuacji może być celowe, by funkcje controllera spełniał menedżer firmy, korzystając z odpowiednio przygotowanych informacji dostarczanych przez komórki finansów

i rachunkowości. Warunkiem skuteczności takiego rozwiązania jest generowanie przez te komórki informacji w takich przekrojach, z taką częstotliwością i w takich terminach, by możliwe było bieżące porównywanie stanów rzeczywistych ze stanami oczekiwanymi. Koniecznym rozwiązaniem może okazać się zatrudnienie controllera z zewnątrz, szczególnie w tych przedsiębiorstwach, gdzie nie ma odpowiednio wykwalifikowanej kadry. Do zadań controllera z zewnątrz należy wówczas zorganizowanie systemu informacji zarządczej oraz przeszkolenie zarządu w zakresie celów, zasad i sposobów realizacji funkcji controllingu w małej jednostce gospodarczej. Zatrudnienie controllera z zewnątrz jest zazwyczaj rozwiązaniem przejściowym i ma za zadanie przygotowanie podmiotu gospodarczego do zarządzania z wykorzystaniem systemu controllingu.

3. Budżetowanie zadań operacyjnych

3.1. Istota i struktura budżetu w przedsiębiorstwie

Jednym z narzędzi sterowania wynikiem ekonomicznym przedsiębiorstwa jest budżet. W literaturze przedmiotu podaje się różne definicje budżetu. Według C. Drurego budżet jest szczegółowym planem działania przedsiębiorstwa w przyszłych okresach, koordynujący różnorodne typy działalności⁸⁷. Zdaniem W. Szczęsnego i J. Śliwy „budżet przedsiębiorstwa jest zbiorczym planem finansowym, który grupuje wszystkie odcinkowe plany dochodów z własnych i obcych źródeł oraz wydatki związane z działalnością przedsiębiorstwa warunkujące uzyskanie przychodów”⁸⁸. Wg E. Nowaka „budżet jest planem działania przypisanym jednostkom organizacyjnym(...) oraz przedsiębiorstwu jako całości dla określonego okresu budżetowego”⁸⁹. Podobne spojrzenie na budżet zaprezentowano w pracy pod red. G. K. Świdorskiej. Budżet zdefiniowany jest tam jako plan działania, określający sposób alokacji zasobów (wyrażony w formie ilościowej lub wartościowej) sporządzony na okres jednego roku lub okresy krótsze.⁹⁰

Z przytoczonych definicji wynika, że budżetem nazywa się na ogół szczegółowy, krótkoterminowy plan działalności przedsiębiorstwa. Jest on zestawieniem przewidywanych wielkości (ilości) sprzedaży, produkcji i zużycia zasobów oraz przewidywanych przychodów i kosztów, wpływów i wydatków podmiotu gospodarczego lub jego wyodrębnionej organizacyjnie części lub przedsięwzięcia gospodarczego (społecznego). Jest narzędziem umożliwiającym przekształcenie celów przedsiębiorstwa na konkretne zadania finansowe wewnętrznych jednostek organizacyjnych w danym okresie obrachunkowym.

Budżet określa zadania dla poszczególnych komórek (ośrodków odpowiedzialności) w ujęciu wartościowym oraz wielkość zasobów finansowych, rzeczowych

87 Por: C. Drury, *Rachunek kosztów*, wyd. PWN, Warszawa 1995, s. 369.

88 W. Szczęsny, J. Śliwa, *Budżetowanie operacyjne, finansowe i kapitałowe w przedsiębiorstwie*, wyd. C. H. Beck, Warszawa 2010, s. 11.7

89 E. Nowak, *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, wyd. ODDK, Gdańsk 2003, s. 86.

90 G.K. Świdorskiej (red), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, wyd. Difin, Warszawa 2010, ss. 460 – 461.

i ludzkich niezbędnych do realizacji tych zadań. Jest narzędziem realizacji planów finansowych przedsiębiorstwa, umożliwiającym koordynację działań poszczególnych komórek organizacyjnych w krótkim okresie. Służy do bezpośredniego informowania kadry kierowniczej i pracowników o krótkoterminowych celach przedsiębiorstwa⁹¹ i wynikających z nich zadaniach dla poszczególnych zespołów.

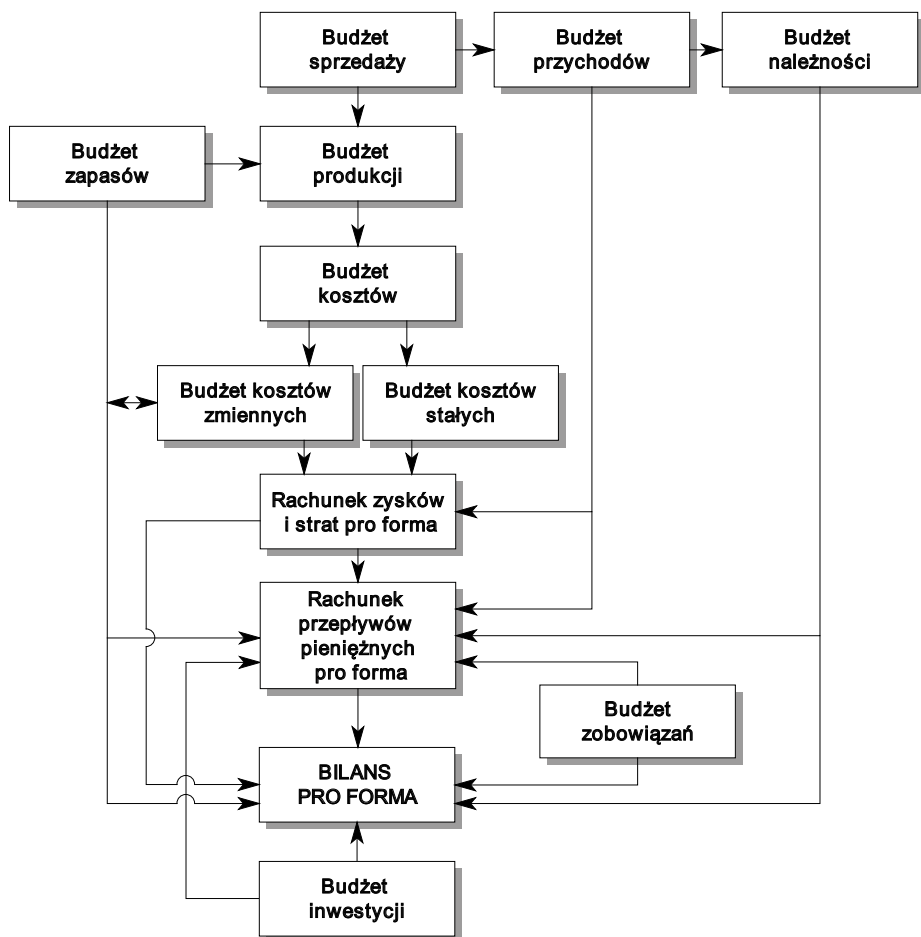
Ze względu na zakres tematyczny budżet przedsiębiorstwa obejmuje część operacyjną nazywaną budżetem operacyjnym i część finansową nazywaną budżetem finansowym⁹². Budżet operacyjny obejmuje zagadnienia związane z zaopatrzeniem, produkcją, sprzedażą, zaś budżet finansowy dotyczy wpływów i wydatków związanych z tymi procesami oraz z działalnością inwestycyjną i finansową firmy. Budżet operacyjny podzielony jest na szereg budżetów częściowych. W zależności od kryterium podziału różnią się budżety tematyczne, takie jak: budżet sprzedaży, budżet produkcji (zakupów), budżet zapasów, budżet przychodów i kosztów operacyjnych, budżet inwestycji i remontów itp. oraz budżety ośrodków odpowiedzialności wydzielone wg kryterium organizacyjnego. Budżet finansowy obejmuje rachunek zysków i strat pro forma, rachunek przepływów pieniężnych pro forma, bilans pro forma (por. rys. 3.1).

Budżet przedsiębiorstwa wyraża przewidywane skutki finansowe planowanych działań i przedsięwzięć. Ułatwia więc bieżące śledzenie realizacji planu i identyfikację powstających odchyłeń oraz związanych z nimi szans i zagrożeń. Tym samym stwarza możliwości odpowiedniego przeciwdziałania i ograniczania niekorzystnych skutków. Umożliwia koordynację zadań i działań wewnętrznych komórek organizacyjnych, umożliwiając menedżerom podejmowanie decyzji zgodnych z celami całego zakładu. Zawiera informację o oczekiwaniach zarządu w stosunku do menedżerów niższych szczebli. Może być więc wykorzystany do motywowania menedżerów do realizacji zadań budżetowych, jeżeli od ich wykonania zależała będzie przynajmniej część ich wynagrodzenia.

Skuteczne wykorzystanie budżetowania w controllingu operacyjnym wymaga wykorzystania przy tworzeniu budżetów nowoczesnych metod rachunku kosztów oraz włączenia w proces budżetowania kierowników ośrodków odpowiedzialności. Ci ostatni powinni posiadać zakres kompetencji dostosowany do zakresu odpowiedzialności. Brak takiego dostosowania zawsze będzie negatywnie wpływać na wykonanie zadań budżetowych, nawet wtedy kiedy budżet będzie skonstruowany poprawnie, a warunki jego realizacji będą zgodne z założeniami.

91 Por: M. Dylewski, *System budżetowania w przedsiębiorstwie*, w: M. Dylewski, B. Filipiak, P. Szczypa, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, wyd. CeDeWu, Warszawa 2007, s. 14.

92 Por: T. Kiziukiewicz, *Rachunkowość nie tylko dla księgowych*, wyd. PWE, Warszawa 2007, s. 154.



Rys. 3.1. *Struktura budżetu przedsiębiorstwa*

Źródło: Opracowanie własne

Podstawowym elementem budżetu przedsiębiorstwa jest budżet sprzedaży. Określa on bowiem ilość i strukturę asortymentową sprzedaży, którą należy zrealizować w okresie budżetowym, z podziałem na rodzaje działalności, ośrodki odpowiedzialności i kierunki sprzedaży. Od tego budżetu zależą bezpośrednio lub pośrednio kolejne budżety częściowe.

Budżet sprzedaży stanowi podstawę do określenia budżetu przychodów ze sprzedaży, które podzielić można na dwie grupy:

- przychody z działalności podstawowej (operacyjnej),
- działalności pozostałej.

Działalność operacyjna związana jest z realizacją podstawowych zadań przedsiębiorstwa (produkcją, świadczeniem usług lub działalnością handlową). Do działalności operacyjnej zalicza się również sprzedaż usług na rzecz podmiotów zewnętrznych przez jednostki realizujące działalność pomocniczą wewnątrz zakładu (np. usługi remontowe, usługi transportowe, produkcja narzędzi, itp.). Znakomita część przychodów każdego przedsiębiorstwa ma swoje źródło w tej działalności. Tylko w określonych okolicznościach przychody z działalności pozostałej mogą mieć znaczący udział w przychodach ogółem.

Przychody z działalności pozostałej mogą mieć dwa podstawowe źródła:

- a) sprzedaż zbędnych niefinansowych aktywów trwałych (np., zbędnego lub przestarzałego parku maszynowego, itp.)
- b) przychody finansowe uzyskiwane na ogół z tytułu deponowania czasowo wolnych środków pieniężnych na oprocentowanych rachunkach bankowych, czy też odsetek za przeterminowane należności, ze sprzedaży inwestycji (np. sprzedaży papierów wartościowych), czy też dywidend od udziałów w obcych spółkach.

Przychody te dzieli się ponadto na przychody netto (bez podatku od towarów i usług) i przychody ze sprzedaży brutto (łącznie z podatkiem VAT).

Budżet kosztów, podobnie jak budżet przychodów dzieli się na budżet kosztów związanych z działalnością operacyjną i budżet pozostałych kosztów. Koszty działalności operacyjnej mogą być pogrupowane według kryterium rodzajowego i kalkulacyjnego oraz podzielone na zmienne i stałe. Taki podział ułatwia proces budżetowania i umożliwia zastosowanie budżetów elastycznych.

Na budżet kosztów pozostałej działalności składa się:

- a) wartość przewidywanych do sprzedaży niefinansowych składników majątku trwałego według ich wartości księgowej i koszty ich sprzedaży,
- b) budżet kosztów finansowych obejmujący w szczególności odsetki od przewidywanego zadłużenia zakładu, wartość papierów wartościowych przeznaczonych do zbycia według cen nabycia, itp.

Budżet przychodów i budżet kosztów nie obrazują w pełni przyszłej sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. Ich rezultatem jest budżet wyników, który jest zestawieniem oczekiwanych przychodów (budżetu przychodów) i planowanych kosztów. Budżet wyników ma zazwyczaj formę wielopoziomowego rachunku zysków i strat i pokazuje wkład poszczególnych podmiotów wewnętrznych do wspólnego budżetu przedsiębiorstwa.

Budżety te nie informują jednak o przyszłych możliwościach płatniczych. Dzieje się tak dlatego, że:

- 1) Przychody ze sprzedaży nie są równoznaczne z wpływami pieniężnymi. Niejednokrotnie, zapłata za sprzedawane produkty i towary wpływa z pewnym opóźnieniem czasowym, stąd też część przychodów ze sprzedaży odkłada się

w formie należności. Ponadto, część wpływów w okresie sprawozdawczym dotyczy sprzedaży z poprzednich okresów.

1) Koszty nie są równoznaczne z wydatkami. Wynika to z następujących okoliczności:

- a) koszty firmy związane są z ponoszonymi wydatkami, choć nie wszystkie wydatki mają charakter kosztów (np. wydatki związane z lokatą bankową),
- d) powstawanie kosztów może być niezależne w czasie od dokonywanych wydatków (np. zużycie materiałów, za które jeszcze nie zapłacono, koszty amortyzacji środków trwałych).

Z powyższych powodów konieczne jest przygotowanie również budżetów: przepływów pieniężnych, budżetu należności, zobowiązań, zapasów i wydatków inwestycyjnych. Budżet przepływów pieniężnych jest zestawieniem oczekiwanych wpływów i przewidywanych wydatków. Planowane wpływy okresu planistycznego mogą być wyższe od budżetu przychodów, jeżeli:

- a) skróceniu ulegnie okres oczekiwania na zapłatę za realizowane usługi (planowany stan należności na koniec okresu będzie niższy od stanu należności na początek okresu),
- b) przedsiębiorstwo zaciągnie dodatkowe kredyty lub pożyczki albo pozyska dodatkowe pieniężne wkłady kapitałowe od właścicieli.

Planowane wpływy mogą być niższe od budżetu przychodów, jeżeli wydłużeniu ulegnie okres zapłaty za zrealizowane usługi. Wydatki dotyczą nie tylko zakupów zrealizowanych w okresie planistycznym, lecz również spłaty zaciągniętych zobowiązań, kredytów lub pożyczek, należnych podatków i opłat a także wydatków inwestycyjnych. Mogą być wyższe od poniesionych kosztów, jeżeli:

- a) zgromadzone zostaną np. dodatkowe zapasy materiałów, surowców, czy towarów,
- b) zaplanowane zostaną określone wydatki inwestycyjne lub inne płatności nie będące kosztami,
- c) zakład spłaci część lub całość kredytów lub pożyczek,
- d) skrócony zostanie okres realizacji zobowiązań wobec dostawców.

Z wymienionych wyżej powodów budżet przepływów pieniężnych musi uwzględniać przewidywane zmiany w stanie zapasów, należności i zobowiązań, które mogą być zawarte w odrębnych budżetach częściowych lub we wspólnym budżecie zapotrzebowania na kapitał obrotowy zakładu.

Rozróżnia się:

1) Budżety stałe, niezmiennie w danym okresie nazywane również budżetami sztywnymi. Przyjęte wielkości traktuje się jako zadania optymalne przy określonym poziomie aktywności gospodarczej przedsiębiorstwa. Oczekuje się pełnej ich realizacji, tolerując, co najwyżej, niewielkie odchylenia. Są one przygotowane dla ściśle ustalonego zakresu działalności przedsiębiorstwa (produkcji i sprzedaży). Jeżeli rzeczywista aktywność gospodarcza znacząco się różni od zapisów budżeto-

wych występuje wówczas problem z oceną osiągniętych wyników ekonomicznych. Za ich zaletę można uznać fakt, że motywują one (silniej niż budżety elastyczne) do realizacji zawartych w nich zadań rzeczowych i finansowych. Jednakże siła tej motywacji jest zależna od stabilności otoczenia w jakim działa przedsiębiorstwo. Wysoka motywacja ma miejsce wtedy, gdy warunki w jakich budżet jest realizowany są zgodne lub bliskie przyjętym założeniom przy tworzeniu budżetu. Natomiast przy otoczeniu turbulentnym i znaczących różnicach między rzeczywistymi warunkami realizacji budżetu a przyjętymi założeniami motywacja słabnie, gdyż budżet staje się niemożliwy do wykonania.

2) Budżety elastyczne, korygowane na bieżąco w miarę zmieniających się warunków działania przedsiębiorstwa. Przyczyną dokonywanych korekt są zmiany założeń, które były podstawą konstrukcji budżetów pierwotnych. W budżetach tych najczęstszymi zmianom ulegają przychody i koszty zmienne, bezpośrednio powiązane z realizowaną produkcją i sprzedażą. Budżety zmienne stanowią na ogół serię budżetów dla różnych poziomów działalności, szczególnie użytecznych przy kontroli kosztów wspólnych i wydatków operacyjnych⁹³. Budżety te mogą być systematycznie dostosowywane do zmieniających się okoliczności, przez co w każdych warunkach nie tracą swojej aktualności. Istnieje jednak niebezpieczeństwo nadużywania tej elastyczności. Świadomość możliwości zmiany budżetu może wpływać demobilizująco na ich wykonawców. Jeżeli wykonanie budżetu nie będzie satysfakcjonujące to się go zmieni. Praktyka dostarcza dużo takich przykładów. Jak zauważa M. Chałastrą, budżety są zbyt często zmieniane na skutek zaistniałych odchyłeń. Zamiast dociekać przyczyn zaistniałej sytuacji, zmienia się budżety⁹⁴.

Odmianą budżetów elastycznych są budżety kroczące (ciągłe). Umożliwiają one uwzględnienie ciągle aktualizowanej wiedzy o otoczeniu⁹⁵. Ich aktualizacja odbywa się zazwyczaj raz na kwartał (rzadziej jeden raz na miesiąc). Zaktualizowany budżet obejmuje kolejnych 12 miesięcy, przy czym dla pierwszego podokresu (miesiąca, kwartału) jest bardzo dokładny, natomiast dla kolejnych podokresów jest bardziej ogólny. Przy takim budżetowaniu przedsiębiorstwa mają w dowolnym momencie czasowym budżet na pełny rok obrotowy. Jest to budżet aktualny, gdyż został skorygowany o zdarzenia, które zaistniały w najbliższej przeszłości i będą miały wpływ na przyszłość oraz te zdarzenia przyszłe, które pierwotnie trudno było przewidzieć. W budżecie tym szczególna uwaga koncentrowana jest na podokresach najbliższych. Dla dalszych podokresów zadania budżetowe są określane na poziomie bardziej uogólnionym.

93 Por: A. Szychta, *Zasady i metodologia budżetowania*, w: A. A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcja i zasady*, wyd. Absolwent, Łódź 2001, s. 85.

94 Por: M. Chałastrą, *Audyty systemu controllingu*, w: „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2010, nr 10, s. 26.

95 Por: W. Czakon, *Cień przyszłości w budżetowaniu*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2012, nr 4.

Do głównych zalet budżetów krocących zalicza się⁹⁶;

- a) obniżenie stopnia niepewności zawartej w prognozie obejmującej okresy dłuższe (roczne) (bardziej dokładnie można przewidzieć np. wskaźniki zmiany cen),
- c) proces planowania i kontroli oparty jest na ostatnim realistycznym planie, a nie na założeniach stałego budżetu przygotowywanego raz na rok,
- d) projekcja zdarzeń obejmująca okres dłuższy niż w przypadku budżetu tradycyjnego (z każdym okresem, w którym aktualizuje się plan finansowy budżet obejmuje o jeden okres więcej).

Budżety te mają również swoje wady, do których w szczególności zalicza się wzrost czasochłonności i kosztochłonności budżetowania. Kierownictwo przedsiębiorstwa procesom budżetowania poświęcać musi znacznie więcej uwagi, co ogranicza czas na przygotowanie decyzji o charakterze strategicznym. Budżet roczny dzieli się na budżety kwartalne i miesięczne. Taki podział jest konieczny szczególnie w tych firmach, w których występuje zjawisko sezonowości.

Istotną rolę w budżetowaniu i poprawie jakości budżetów spełniają rezerwy budżetowe. Dotyczą one wysokości kosztów. Precyzyjne określenie ich wysokości często jest niemożliwe z uwagi na niepewną przyszłość. Od poziomu tej niepewności zależy ryzyko gospodarcze. Rezerwy budżetowe stanowią swego rodzaju zabezpieczenie przed niepożądanymi skutkami tego ryzyka. Problemem w praktyce budżetowania jest ustalenie wysokości rezerwy⁹⁷. Zbyt wysoka ich wielkość pozwala na ukrycie niegospodarności, stwarza bowiem nadmierne „luzy budżetowe”. Z kolei rezerwy za niskie ograniczać mogą aktywność kierowników ośrodków odpowiedzialności w zakresie wyzwalania rezerw efektywnościowych i wykorzystywania pojawiających się okazji.

3.2. Metody budżetowania

Budżety mogą być przygotowywane różnymi metodami, które różnią się stopniem szczegółowości, jak i przyjętą podstawą budżetowania. Przyjmując kryterium szczegółowości rozróżnia się szczegółową metodę budżetowania i metodę ogólną. Metoda szczegółowa polega na odrębnym budżetowaniu poszczególnych pozycji budżetów częściowych. Każda pozycja dokładnie jest analizowana. Uwzględnia się przewidywane zmiany wszystkich czynników, które mają wpływ na jej wielkość. Metoda ta jest pracochłonna i wymaga stworzenia w przedsiębiorstwie rozwiniętego systemu informacji zarządczej. W metodzie ogólnej nie rozpatruje się szczegółowo poszczególnych pozycji budżetów częściowych. Przedmiotem budżetowania są

⁹⁶ *Rachunkowość zarządcza*, pr. pod red. G. K. Świderskiej..., *op. cit.*, s. 204.

⁹⁷ Szerzej na temat rezerw budżetowych pisze W. Czakon (por: W. Czakon, *Cień przyszłości ... op. cit.*).

pozycje zbiorcze (np. suma przychodów, suma kosztów, suma zmian w zapasach czy należnościach, itp.). Metoda ta jest prosta, mało pracochłonna, jednakże nie dająca możliwości dokładnej identyfikacji rezerw efektywnościowych. Jest mało skuteczna, zwłaszcza w pierwszym okresie stosowania budżetowej metody zarządzania.

Ze względu na przyjętą podstawę budżetowania wyróżnia się przyrostową metodę budżetowania oraz metodę budżetowania „od zera”.

W metodzie przyrostowej budżetowane wielkości określa się poprzez przemnożenie wielkości zrealizowanych w okresie bazowym przez wskaźnik zmiany, uwzględniający przewidywane skutki inflacji czy planowanych oszczędności. Ogólną formułę budżetowania w tej metodzie można zapisać następująco:

$$B_p = B_b \cdot (1 + w_q) \cdot (1 + w_c) \cdot (1 - w_o)$$

gdzie:

B_b – budżet bazowy (na ogół budżet lub wykonanie okresu poprzedniego),

B_p – budżet na okres planowany,

w_q – wskaźnik zmiany wielkości produkcji (sprzedaży, zużycia jednostkowego czynnika produkcji),

w_c – wskaźnik zmiany cen,

w_o – wskaźnik oszczędności (np. kosztów wspólnych).

Zaprezentowana metoda przyrostowa automatycznie przenosi na okresy przyszłe wszystkie lub większość rezerw efektywnościowych okresu bazowego. Jakość nowego budżetu jest pochodną jakości budżetu bazowego. Dlatego uważa się, że metoda ta może mieć zastosowanie tylko w niektórych przypadkach, np. do sporządzania budżetu przychodów usług realizowanych na ustabilizowanym poziomie, do budżetowania kosztów wynagrodzeń⁹⁸.

Metoda „od zera” nie nawiązuje do okresu bazowego. Budżet przygotowuje się tak, jakby był sporządzany po raz pierwszy dla nowo powstałego podmiotu gospodarczego. Dlatego szczegółowo rozpatruje się nie tylko same zadania, lecz również możliwe sposoby ich wykonania. Proces przygotowania budżetu składa się z następujących etapów⁹⁹:

- a) określenie obszarów decyzyjnych w jednostce organizacyjnej i wyznaczenie dla niej zadań,
- b) charakterystyka działalności w ramach każdego obszaru decyzyjnego za pomocą pakietów decyzyjnych,
- c) ocena i nadanie poszczególnym pakietom określonej rangi w danym obszarze decyzyjnym i w całym zakładzie,
- d) przydzielenie niezbędnych zasobów w celu wykonania wybranych pakietów decyzyjnych.

98 Por: A. Szychta, *Zasady i metodologia ... op. cit.*, s. 668.

99 Tamże, s. 670.

Zaletą tej metody jest to, że na każde zadanie i działanie należy spojrzeć w sposób zindywidualizowany, wybrać najlepszy sposób postępowania oraz określić jego skutki. Pozwala to na dostrzeżenie i eliminację ewentualnych błędów z przeszłości oraz wprowadzenie nowych rozwiązań. Metoda ta wymaga znacznie większego zaangażowania kierownictwa różnych szczebli zarządzania przedsiębiorstwem w proces budżetowania i jest zdecydowanie bardziej pracochłonna od metody przyrostowej. Poleca się ją jednak dla tych firm, które po raz pierwszy przygotowują budżety lub tych, które stosowały dotychczas metodę przyrostową. Przygotowany tą metodą budżet może stanowić dobrą podstawę do sporządzania budżetów na kolejne okresy. Kolejne budżety mogą być wówczas przygotowane metodami prostszymi, mniej pracochłonnymi i mniej kosztownymi. Jak zauważa C. Drury „zmiany w przyszłych warunkach muszą być każdorazowo brane pod uwagę, ale dane ex post mogą stanowić użyteczne wyznaczniki na przyszłość”¹⁰⁰.

W metodzie tej podstawą określania wysokości budżetów dla kosztów zmiennych są: ilość produkcji, jednostkowe normy zużycia technicznego czynników produkcji, ceny czynników produkcji. Budżet kosztów materiałów bezpośrednich (mają one charakter kosztów zmiennych proporcjonalnie) wyrazić można formułą:

$$\sum_{j=1}^z \sum_{i=1}^n Q_i \cdot n_{zi} \cdot c_i$$

gdzie:

- Q_i – planowana ilość produkcji danego asortymentu (produktu, usługi),
- n_{zi} – norma zużycia jednostkowego danego materiału na jednostkę danego produktu (usług),
- c_i – jednostkowa cena zakupu danego materiału,
- i – liczba asortymentów wytwarzanych produktów (usług),
- j – liczba zużywanych rodzajów materiałów, surowców, półfabrykatów, części, detali.

Podstawę do opracowania budżetów kosztów robocizny bezpośredniej stanowią normy pracochłonności. Wielkość tych budżetów zależy od wielkości produkcji, norm pracochłonności i stawek godzinowych zawierających również pochodne od wynagrodzeń brutto. Budżet ten można określić formułą:

$$\sum_{j=1}^z \sum_{i=1}^n Q_i \cdot n_{pi} \cdot s_{gi}$$

gdzie:

- n_{pi} – norma pracochłonności wykonania jednego produktu czy usługi danego rodzaju przez jednego robotnika o danych kwalifikacjach,

100 C. Drury, *Rachunek kosztów... op. cit.*, s. 377

s_{gi} – godzinowa stawka robocizny uwzględniająca wynagrodzenia brutto wraz z pochodnymi robotnika o określonych kwalifikacjach,

j – liczba zawodów i grup zaszerzegowania robotników przewidywanych do zatrudnienia bezpośrednio przy planowanej produkcji,

Pozostałe oznaczenia takie jak w poprzednim wzorze.

W przypadku kosztów pośrednich metoda szczegółowa wymaga odrębnego podejścia do kosztów wydziałowych, kosztów ogólnozakładowych oraz kosztów sprzedaży. Koszty te budżetuje się odrębnie dla każdego wydziału podstawowego i pomocniczego. W tym celu gromadzi się informacje o powierzchni zajmowanej przez poszczególne jednostki organizacyjne, liczbie zatrudnionych pracowników administracyjnych, obsługi, robotników pośrednio produkcyjnych i ich wynagrodzeniach, wielkości zużycia i cenach materiałów pomocniczych, narzędzi, energii, amortyzacji wyposażenia wydziałowego.

Dane niezbędne do sporządzenia budżetów tych kosztów uzyskuje się poprzez:¹⁰¹

- a) obliczenia teoretyczne (np. moc silników elektrycznych, poradniki statystyczne, szacunkowe i technologiczne),
- b) badanie w danym podmiocie wewnętrznym niezbędnych potrzeb w zakresie zużycia niektórych materiałów pomocniczych, narzędzi, energii elektrycznej, etatów, płac pracowników umysłowych i robotników pośrednio produkcyjnych,
- c) analizę danych statystycznych z lat ubiegłych.

Istotne znaczenie ma również plan usług wewnętrznych świadczonych przez wydziały pomocnicze na rzecz wydziałów podstawowych i komórek administracyjnych przedsiębiorstwa.

Koszty poszczególnych wydziałów dzieli się na koszty:

- a) proste i złożone,
- b) koszty stałe i zmienne,
- c) koszty kontrolowane i koszty niekontrolowane.

Koszty proste w budżetach kosztów wydziałowych ujmuje się według pozycji rodzajowych, zaś koszty złożone według poszczególnych komórek (wydziałów) świadczących usługi wewnętrzne na rzecz wydziału dla którego przygotowuje się budżet.

Koszty wydziałowe składają się z części zmiennej (wspólne koszty zmienne), stałych kosztów produkcyjnych oraz kosztów mieszanych składających się częściowo z kosztów stałych i częściowo z kosztów zmiennych. Wzór podziału kosztów wydziałowych według w/w kryteriów zawiera tabela 3.1.

101 Z. Leszczyński, T. Wnuk, *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999, s. 28

Tabela 3.1. Struktura kosztów wydziałowych

L.p.	Pozycje kosztów	Koszty zmienne	Koszty stałe
I.	Koszty proste		
1.1.	Koszty kontrolowane		
	a) materiały		
	b) energia		
			
			
1.2.	Koszty niekontrolowane		
	a) amortyzacja		
	c) podatek od nieruchomości		
			
			
II.	Koszty złożone		
2.1.	Koszty kontrolowane		
	a) koszty usług wydziału X		
	b) koszty usług wydziału Y		
			
			
2.2.	Koszty niekontrolowane		
	a) koszty usług wydziału Z		
III.	Koszty kontrolowane razem		
V.	Koszty niekontrolowane razem		

Źródło: Opracowanie własne

Podziału kosztów na stałe i zmienne dokonuje się w odniesieniu do poszczególnych pozycji rodzajowych kosztów prostych i w odniesieniu do poszczególnych pozycji kosztów złożonych. Niektóre pozycje mogą mieć charakter kosztów stałych (np. amortyzacja, podatek od nieruchomości, czynsz, itp.). W przypadku pozostałych kosztów szacuje się współczynnik ich zmienności, który określa stopień regresji kosztów względem zmiany wielkości produkcji (usług). W celu określenia tego współczynnika w pierwszej kolejności szacuje się funkcje kosztów całkowitych wykorzystując do tego celu metodę regresji (lub metodę dwóch punktów). Następnie zaś liczy się wartość współczynnika zmienności kosztów (w_{zki}) według wzoru:

$$w_{zki} = a \cdot \frac{Q_s}{K_{cs}}$$

gdzie: w_{zki} – współczynnik zmienności dla danej pozycji kosztów,

a – wyszacowana metodą regresji wartość parametru a funkcji kosztów całkowitych,

Q_s – średnia arytmetyczna wielkości produkcji,

K_{cs} – średnia arytmetyczna kosztu całkowitego.

Otrzymany wynik oznacza, że każdy przyrost produkcji w danym wydziale o 1% powoduje przyrost kosztów materiałów pomocniczych o 0,6%.

Budżet zmiennych kosztów wydziałowych jest sumą budżetów dla poszczególnych pozycji rodzajowych tych kosztów. Budżet poszczególnych pozycji rodzajowych zmiennych kosztów wydziałowych (B_{zkwi}) określa się następująco:

$$B_{zkwi} = B_b \cdot (1 + w_q \cdot w_{zki})$$

gdzie: wszystkie oznaczenia takie same jak w poprzednich wzorach.

Budżety kosztów ogólnozakładowych przygotowuje się według pozycji rodzajowych kosztów. Na ogół są to koszty o charakterze stałym, niezależne od zmiany wielkości produkcji w krótkim okresie. Budżetując ich wielkość uwzględnia się przewidywane zmiany cen zużywanych zasobów oraz planowany poziom ich oszczędności. Budżet poszczególnych pozycji rodzajowych tych kosztów można wyrazić formułą:

$$B_p = B_b \cdot (1 + w_c) \cdot (1 - w_o)$$

Jest to formuła charakterystyczna dla metody przyrostowej (wszystkie oznaczenia są takie same jak metodzie przyrostowej).

Budżet kosztów sprzedaży dzieli się zazwyczaj na część stałą, związaną z utrzymaniem sieci dystrybucji i część zmienną zależną od wielkości sprzedaży. Część stałą kosztów budżetuje się w taki sam sposób jak koszty ogólnozakładowe, zaś koszty zmienne sprzedaży w formie narzutu na budżetowane koszty produkcji sprzedanej. Budżet kosztów sprzedaży określić można formułą:

$$B_{ks} = K_{ss} + w_{ks} \cdot K_{cs}$$

gdzie:

B_{ks} – budżet kosztów sprzedaży,

K_{ss} – koszty stałe sprzedaży ustalone w taki sam sposób jak koszty ogólnozakładowe,

w_{ks} – współczynnik narzutu zmiennych kosztów sprzedaży na budżet kosztów całkowitych produkcji sprzedanej,

K_{cs} – budżet kosztów całkowitych produkcji sprzedanej.

3.3. Procedury budżetowania

Proces związany z przygotowaniem budżetów nazywa się budżetowaniem. Jego zadaniem jest opracowanie budżetów zapewniających osiągnięcie przez przedsiębiorstwo założonych celów. Procedura budżetowania określa zasady planowania i wykorzystania środków finansowych w celu efektywnego wykonania zadań gospodarczych.

Proces budżetowania obejmuje:

- 1) Przygotowanie danych ogólnoeconomicznych z uwzględnieniem branży (prognozowane ceny, wskaźniki wzrostu cen zaopatrzeniowych, prognozowane marże, przewidywane zmiany popytu, zmiany w systemie podatkowym, np.). Dane te przygotowuje stanowisko lub komórka odpowiedzialna za koordynację procesu budżetowania w przedsiębiorstwie.
- 2) Przyjęcie założeń bazowych (np. ceny na własne produkty i usługi, wskaźniki oszczędności kosztowych, wielkość zatrudnienia, wskaźniki wzrostu wynagrodzeń np.), które stanowią będą bazę do przygotowywania budżetów szczegółowych.
- 3) Zdefiniowanie celów działania przedsiębiorstwa w okresie budżetowym (np. wielkość zysku netto, udział w rynku, wejście na nowe rynki zbytu, rozwój zdolności wykonawczych, np.). Cele te wynikają ze strategii rozwoju. Powinny być z nią spójne. Wymagają więc zatwierdzenia przez zarząd firmy.
- 4) Przygotowanie szczegółowych budżetów sprzedaży w przekroju jednostek organizacyjnych, klientów, rynków, przedziałów czasowych.
- 5) Opracowanie szczegółowych budżetów w zakresie produkcji, kosztów, nakładów kapitałowych (inwestycyjnych) i gotówki.
- 6) Przekształcenie szczegółowych budżetów w budżet główny obejmujący rachunek zysków i start pro forma, rachunek przepływów pieniężnych pro forma i bilans pro forma.

Budżety mogą być przygotowane przez specjalne powołaną do tego komórkę lub stanowisko (budżetowane odgórne) lub przez poszczególne komórki organizacyjne przedsiębiorstwa odpowiedzialne za ich wykonanie (budżetowanie oddolne). Czas przygotowania budżetów przez wyspecjalizowaną komórkę jest krótszy, jednak budżety te mogą być przyjmowane, przez osoby za nie odpowiedzialne, jako zadania narzucone z góry. Kierownicy mogą się z nimi nie identyfikować, co osłabia poczucie odpowiedzialności za ich wykonanie. Budżetowanie oddolne jest bardziej czasochłonne. Każda bowiem komórka przygotowuje swój budżet na podstawie wytycznych otrzymanych od koordynatora procesu budżetowania. W trakcie opracowywania budżety podlegają uzgadnianiu, często wiąże się to z koniecznością dokonywania wielokrotnych korekt w budżetach szczegółowych. Jednakże takie budżety traktowane są przez kadrę kierowniczą, najczęściej, jako własne. Uczestnicy ona bezpośrednio w procesie ich powstawania. Czuje się bardziej odpowiedzialna za realizację zadań, które zostały w tych budżetach zapisane. Proces budżetowania wymaga jednak znacznie dłuższego czasu. Niejednokrotnie

przygotowanie budżetu rocznego trwa kilka miesięcy. Istnieje niebezpieczeństwo znudzenia kadry kierowniczej procesem budżetowania, tym bardziej, że odbywa się ona równolegle z procesem bieżącej realizacji aktualnych zadań operacyjnych komórek.

Proces budżetowania w dużych przedsiębiorstwach nadzorowany jest na ogół przez komitet budżetowy, na czele którego stoi na ogół zastępca np. finansowych, a w jego skład wchodzi: kierownik działu odpowiedzialnego za proces budżetowania i kontrole realizacji budżetów oraz kierownicy komórek odpowiedzialnych za przygotowanie i realizację poszczególnych budżetów. Do zadań komitetu budżetowego należy:

- a) koordynacja i zatwierdzanie wszystkich budżetów częściowych,
- b) bieżąca kontrola wykonania budżetów w trakcie roku,
- c) przygotowywanie raportów z wykonania budżetów,
- d) ewentualne korygowanie budżetów.

Cały proces budżetowania podzielić można na następujące etapy:

- Etap pierwszy: założenia do budżetu
 - określenie celów budżetu rocznego,
 - poinformowanie pracowników o tych celach,
 - podział przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności i określenie kryteriów oceny kierowników poszczególnych ośrodków,
 - wybór metody tworzenia budżetu (budżet stały czy elastyczny, budżet oddolny czy odgórny, budżet przyrostowy czy od podstaw),
 - opracowanie instrukcji budżetowych (podział przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności, klasyfikacje przychodów i kosztów, okres budżetowania, formularze do wypełnienia, objaśnienia sposobów wypełniania formularzy, zasady kalkulacji różnych pozycji kosztowych i przychodowych, harmonogram przygotowania budżetu),
 - wyznaczenie kontrolera budżetu oraz składu komitetu budżetowego.
- Etap drugi obejmuje:
 - określenie warunków brzegowych, tj. czynników, które ograniczać mogą wielkość produkcji czy sprzedaży, np.:
 - wielkość popytu przy danym poziomie ceny,
 - ograniczenie mocy przerobowych,
 - niedostępność danych materiałów lub technologii,
 - możliwe wydatki na remonty lub inwestycje,
 - ustalenie cen transakcyjnych (wewnętrznych),
 - ustalenie standardów kosztów,
 - opracowanie budżetów częściowych.
- Etap trzeci dotyczy uzgodnienia i zatwierdzenia budżetu i obejmuje:
 - przegląd budżetów częściowych przez kierowników ośrodków odpowiedzialności,

- sprawdzenie przez komitet budżetowy zgodności budżetów częściowych,
 - przedłożenie budżetu zarządowi do zatwierdzenia.
 - Etap czwarty związany jest z kontrolą wykonania budżetu i obejmuje:
 - określenie minimalnego czasu między powstaniem odchylenia a przekazaniem informacji na jego temat,
 - analizę powstałych odchyleni,
 - określenie wielkości odchylenia i ich skutków finansowych,
 - poinformowanie właściwych osób o wynikach kontroli.
 - Etap piąty związany jest z działaniami korygującymi mającymi na celu likwidację powstałych odchyleni i aktualizację kolejnych budżetów
- Istotną rolę w procesie budżetowania spełnia kontroler budżetowy. Do jego zadań należy:
- Opracowywanie instrukcji do sporządzania budżetów.
 - Konsolidacja budżetów.
 - Prezentacja budżetu zbiorczego.
 - Nadzór bieżący nad realizacją budżetu.
 - Analiza skutków powstających odchyleni i informowanie o nich zarządu.
 - Przygotowywanie propozycji korekt budżetowych.

Tradycyjny system budżetowania ogranicza się na ogół do planowania i szczegółowej kontroli kosztów. Tymczasem nie jest to rozwiązanie do końca zgodne z celem przedsiębiorstw, jakim jest tworzenie wartości dla akcjonariuszy. Oszczędności kosztowe są tylko jednym z czynników wzrostu wartości. Budżety kosztowe ograniczają inicjatywę kierowników operacyjnych koncentrując nadmiernie ich uwagę na nie przekraczaniu zadanych budżetów kosztowych. Prowadzi to niejednokrotnie do lekceważenia innych sposobów poprawy efektywności. Dlatego też wiele przedsiębiorstw zagranicznych odchodzi stopniowo od tradycyjnego budżetowania kosztów na rzecz innych metod zarządzania, np. budżetowania finansowego, zrównoważonej karty wyników, zarządzania na podstawie działań.

3.4. Budżetowanie zadań dla ośrodków odpowiedzialności

Syntetycznym wyrazem efektów pracy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności jest ich wkład do wyniku finansowego całego przedsiębiorstwa, stanowiącego źródło wzrostu jego wartości. Wkład ten zostaje zaplanowany poprzez określenie zadań ośrodków i związanego z nimi budżetu. Budżet jest krótkoterminowym, wzajemnie skoordynowanym planem finansowym działalności ośrodków odpowiedzialności zawierającym zestawienie przewidywanych kosztów lub przychodów i kosztów (w zależności od rodzaju ośrodka odpowiedzialności). Wykonanie przydzielonych ośrodkom zadań i związanych z nimi budżetów jest warunkiem osiągnięcia przez przedsiębiorstwo założonych celów. Budżet jest

narzędziem koordynacji działalności poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, zapewniającym zgodność ich celów z celami przedsiębiorstwa. Brak takiej koordynacji uniemożliwiłby realizację celu firmy.¹⁰²

Uczynienie z budżetowania skutecznego narzędzia kontroli kosztów wymaga oparcia budżetu na realnych przesłankach. Poziom kosztów przez nie określonych powinien z jednej strony umożliwiać wykonanie zadań rzeczowych w terminie i na odpowiednim poziomie jakościowym, z drugiej zaś mobilizować do racjonalnego gospodarowania przydzielonymi ośrodkowi zasobami i motywować do wyzwalania istniejących rezerw kosztowych. W celu przygotowania budżetów spełniających powyższe warunki słusznym wydaje się by:

- 1) Podzielić koszty poszczególnych ośrodków odpowiedzialności na jednorodne pozycje rodzajowe. Tylko wtedy można dokonać szczegółowej analizy poszczególnych grup kosztów i ocenić ich poziom w kontekście zadań realizowanych przez dany ośrodek.
- 2) Wykorzystać jako podstawę budżetowania kosztów bezpośrednich normy technicznego zużycia czynników produkcji. Tylko zaktualizowane normy techniczne, uwzględniające warunki techniczno-organizacyjne, mogą stanowić podstawę do budżetowania kosztów bezpośrednich (materiałów, robocizny, narzędzi, energii, itp.). Budżetowanie tej grupy kosztów w oparciu o faktyczne zużycie z okresów ubiegłych nie zapewnia należytej ich kontroli. Brak jest bowiem informacji o rzeczywistej wielkości rezerw kosztowych. Zadania dla ośrodków odpowiedzialności w zakresie poziomu kosztów mogą być niewspółmierne do istniejących rezerw.
- 3) Podzielić koszty pośrednie na część zmienną i część stałą. Podział taki umożliwi bardziej precyzyjne oszacowanie tej grupy kosztów w budżecie. Budżet zmiennej części kosztów pośrednich uzależnić można od przewidywanej zmiany zadań dla danego ośrodka odpowiedzialności, przewidywanej zmiany cen zużywanych czynników gospodarczych oraz ewentualnych oszczędności kosztowych. Budżet kosztów pośrednich o charakterze stałym zależałby od przewidywanego wzrostu cen czynników gospodarczych oraz zadanych oszczędności kosztowych. W obu przypadkach podstawą tworzenia budżetów na okresy następne byłyby rzeczywiście poniesione koszty w okresie ubiegłym.
- 4) Ujęcie w budżecie ośrodka odpowiedzialności nie tylko kosztów prostych, lecz również kosztów złożonych. Istotnym utrudnieniem w procesie budżetowania jest określenie poziomu kosztów złożonych (kosztów świadczeń wzajemnych między poszczególnymi ośrodkami odpowiedzialności, np. kosztów usług konserwacyjno-remontowych świadczonych przez wydział remontowy na rzecz wydziałów produkcyjnych). Koszty te powinny być ujmowane w budżetach

102 Por: J. A. F. Stoner, C. Wankel, Kierowanie. ...*op. cit.*, s.272

odbiorców usług wewnętrznych w wysokości proporcjonalnej do ilości tych usług. Oznacza to, że:

- a) Koszty zmienne usługi powinny być uzależnione od przewidywanego zakresu usługi i przewidywanych cen czynników gospodarczych (np. cen części zamiennych zużywanych przy naprawach, liczby godzin niezbędnej na wykonanie danej usługi i stawki godzinowej robotnika ją realizującego, itp.).
- b) Koszty stałe komórki świadczącej usługę powinny obciążać zleceniobiorcę proporcjonalnie do stopnia potencjału usługowego zleceniodawcy zaangażowanego na rzecz zleceniobiorcy. Podstawę kalkulacji tej części kosztów powinien stanowić budżet kosztów stałych zleceniodawcy a nie koszty rzeczywiste.

W związku z powyższym budżet kosztów złożonych związanych z pojedynczą usługą wewnętrzną może być określony według formuły:

$$BKL = K_{zu} + \frac{BKS\dot{W}}{PUW} \cdot WPZ$$

gdzie:

K_{zu} – koszty zmienne usług,

BKS $\dot{W}$ – budżet kosztów stałych komórki (ośrodka odpowiedzialności) świadczącej usługę,

PUW – potencjał usługowy danej komórki (ośrodka odpowiedzialności),

WPZ – wykorzystanie potencjału usługowego wykonawcy na rzecz usługobiorcy.

- 5) Nie obciążać kosztów ośrodków odpowiedzialności kosztami ogólnego zarządu. Koszty te w małym stopniu związane są z pracą komórek produkcyjnych i usługowych. Ich podział między poszczególne ośrodki odpowiedzialności możliwy jest dzięki zastosowaniu umownych kluczy podziałowych. Nie ma w zasadzie dobrych kluczy podziałowych dla tych kosztów. Dlatego też rozliczenie tych kosztów na ośrodki produkcyjno-usługowe zaciemnia na ogół rzeczywisty obraz efektywności pracy tych komórek. Koszty te i tak muszą być pokryte z ogólnej nadwyżki ekonomicznej wygospodarowanej przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności. Z punktu widzenia końcowego celu firmy nie ma znaczenia w jakim stopniu poszczególne ośrodki odpowiedzialności będą partycypowały w pokryciu tych kosztów.
- 6) Podzielić koszty poszczególnych ośrodków na kontrolowane i niekontrolowane. Koszty kontrolowane to te pozycje kosztowe, których wysokość zależy od decyzji danego kierownika (np. koszty materiałów zużywanych w wydziale produkcyjnym), zaś koszty niekontrolowane to te, na których poziom kierownik nie ma wpływu (np. podatek od nieruchomości, amortyzacja, itp. jeżeli decyzje inwestycyjne zastrzeżone są dla wyższych szczebli kierowania). Niejednokrotnie powstaje wątpliwość, czy koszty niekontrolowane powinny

być wykazywane w budżecie kosztów ośrodka odpowiedzialności. Kierownika ośrodka nie można bowiem rozliczać z poziomu tych kosztów. Są one skutkiem decyzji podejmowanych na wyższych szczeblach zarządzania. Wydaje się jednak, że w budżecie danej komórki (ośrodka odpowiedzialności) powinny się znaleźć wszystkie koszty związane z jej funkcjonowaniem, bez względu na stopień ich kontroli przez bezpośredniego kierownika. Takie budżety zawierają bowiem pełną informację o kosztach generowanych przez poszczególne komórki i pozwalają nie tylko na rozliczenie poszczególnych kierowników z poniesionych kosztów, lecz również na ocenę adekwatności wszystkich kosztów związanych z daną komórką w odniesieniu do realizowanych przez nią zadań lub osiąganego wyniku finansowego.

Podstawowym finansowym kryterium oceny ośrodków kosztowych jest różnica (odchylenie) kosztów rzeczywistych (Kr) i kosztów określonych w budżecie (Kb). Warunek pozytywnej oceny można wyrazić formułą:

$$Kr - Kb \leq 0$$

Od ośrodków kosztowych oczekuje się nie przekraczania zadanych budżetów kosztowych, przy pełnym wykonaniu przydzielonych zadań rzeczowych. Pozytywnie ocenia się spadek kosztów, jeżeli przydzielone zadania zostaną w pełni wykonane. Oceny można dokonywać w odniesieniu do poszczególnych pozycji kosztowych lub całości kosztów ośrodka. W przypadku niewykonania zadań rzeczywiste koszty (Kr) mogą być zwiększone o tzw. koszty utraconych możliwości. Przykładowy wzór budżetu kosztowego i jego wykonania zawiera tabela 3.2.

Tabela 3.2. *Uproszczony wzór budżetu kosztowego i oceny jego wykonania*

Lp.	Wyszczególnienie	Budżet	Wykonanie	Odchylenie
1.	Koszty materiałów			
2.	Koszty energii			
3.	Koszty wynagrodzeń brutto			
4.	Koszty świadczeń na rzecz pracowników			
5.	Koszty usług obcych			
6.	Koszty amortyzacji			
7.	Podatki kosztowe			
8.	Pozostałe koszty			
9.	Koszty utraconych możliwości			
10.	Koszty razem			

Źródło: Opracowanie własne

W budżecie kosztów nie przewiduje się kosztów utraconych możliwości. Zakłada się bowiem, że zadania zostaną w pełni wykonane, bez konieczności angażowania dodatkowych zasobów, np. majątku obrotowego. Jeżeli natomiast założone zadania nie zostaną wykonane lub też nastąpi wyższe od przewidywanego zaangażowanie zasobów, np. środków obrotowych, wówczas ośrodek jest obciążany dodatkowymi kosztami, które powstały na skutek tego niewykonania lub przekroczenia. Na przykład dział zaopatrzenia jako ośrodek kosztowy może otrzymać zadania zabezpieczenia ciągłości produkcji przy określonym górnym stanie zapasów. Przekroczenie tego poziomu spowoduje w przedsiębiorstwie wzrost kosztów posiadania zapasów (dodatkowe koszty zamrożenia kapitału w zwiększonym stanie zapasów). O przyrost tych kosztów można zwiększyć rzeczywiste koszty ośrodka, co niewątpliwie wpłynie na ocenę jego pracy. Wtedy mimo, na przykład niższych kosztów rzeczywistych od przewidywanych w budżecie ocena może być negatywna, jeżeli ujemna różnica między tymi kosztami będzie niższa od dodatkowych kosztów zamrożenia kapitałów.

W przypadku ośrodków odpowiedzialnych za wynik finansowy zasady budżetowania kosztów są takie same. Dodatkowo należy opracować budżet przychodów, zapasów oraz wyniku finansowego. W przypadku tworzenia tych budżetów konieczne jest również oparcie się na danych szczegółowych o asortymencie sprzedaży, ilości sprzedaży, cenach sprzedaży, ewentualnie kierunkach sprzedaży zewnętrznej oraz zakresie sprzedaży wewnętrznej. Budżet wyniku finansowego ośrodka odpowiedzialności jest elementem wielopoziomowego rachunku zysków i strat przedsiębiorstwa. W budżecie wyniku finansowego, podobnie jak w przypadku budżetu kosztowego, nie przewiduje się kosztów utraconych możliwości (kosztów nadmiernego zamrożenia kapitału obrotowego). Takie koszty mogą pojawić się przy ocenie wykonania budżetu, jeżeli nastąpi przekroczenie normatywów majątku obrotowego, za który odpowiedzialny jest dany ośrodek.

Podstawę oceny ośrodka wynikowego jest porównanie rzeczywistego poziomu marży brutto z poziomem zawartym w budżecie. Od tych ośrodków oczekuje się, by zachodziła nierówność:

$$MB_{rz} \geq MB_B$$

gdzie:

MB_{rz} – rzeczywisty poziom marży brutto danego stopnia,

MB_B – poziom marży brutto zadany w budżecie

Przykładowy wzór budżetu wielopoziomowego rachunku wyników dla centrum zysku podano w tabeli 3.3.

Tabela 3.3. *Wzór wielopoziomowego rachunku wyników ośrodka wynikowego*

Lp.	Wyszczególnienie	Budżet	Wykonanie	Odchylenie
1.	Przychody netto			
2.	Koszty zmienne ośrodka			
3.	Marża brutto I stopnia (1-2)			
4.	Koszty stałe ośrodka			
5.	Marża brutto II stopnia (3-4)			

Źródło: Opracowanie własne

Zarówno przychody jak i koszty (stałe i zmienne) poszczególnych ośrodków mogą być wykazywane według pozycji rodzajowych. Stopień szczegółowości prezentacji budżetów poszczególnych ośrodków zależy od celu analizy, jej zakresu oraz szczebla organizacyjnego ośrodka. Zarządowi przedsiębiorstwa należy przedstawiać zestawienia bardziej syntetyczne, natomiast kierownikom ośrodków potrzebne są analizy bardziej szczegółowe.

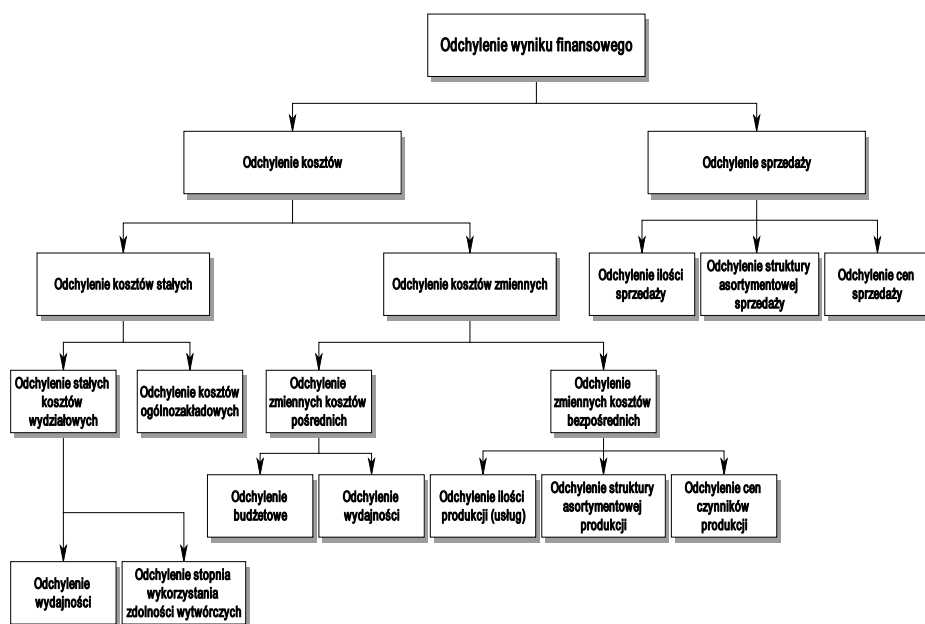
Istotne znaczenie dla procesów kontroli wyników finansowych i kosztów ma system ewidencji przychodów i kosztów. Przychody muszą być ewidencjonowane w podziale na sprzedaż zewnętrzną i wewnętrzną oraz według ośrodków odpowiedzialności. Koszty muszą być rejestrowane nie tylko według miejsc ich powstawania, lecz musi istnieć techniczna możliwość bieżącej ich obserwacji. Informacje o poniesionych kosztach muszą być dostępne praktycznie każdego dnia, a nie tylko po zakończeniu okresu sprawozdawczego. Wtedy nie można już przeciwdziałać nadmiernemu powstawaniu kosztów. Bezpośredni dostęp do bieżącej informacji o kosztach powinni mieć kierownicy ośrodków odpowiedzialności. Tylko wtedy mogą tymi kosztami sterować. System ewidencji księgowej powinien być automatycznie powiązany z systemem kontroli kosztów. Oznacza to konieczność przystosowania systemu informatycznego przedsiębiorstwa dla potrzeb kontroli kosztów (controllingu).

3.5. Analiza wykonania zadań budżetowych

Budżety na etapie ich realizacji wymagają systematycznej kontroli ich wykonania. Celem tej kontroli jest ustalenie odchyłeń między wielkościami rzeczywiście osiągniętymi a tymi, które zapisano w budżecie, identyfikacja przyczyn powstałych odchyłeń oraz ich ocena. Informacja o odchyleniach ma istotną wartość dla osób odpowiedzialnych za wykonanie budżetów. Stanowi ona podstawę do podejmowania odpowiednich działań korygujących, które mają zapobiegać dalszemu powstawaniu odchyłeń niekorzystnych oraz w miarę możliwości niwelować już powstałe odchylenia. Ponadto, wyniki analizy odchyłeń mogą być wykorzystane do rozliczenia osób odpowiedzialnych za wykonanie budżetów.

Analiza odchyleń budżetowych prowadzona jest w odniesieniu do poszczególnych budżetów częściowych oraz w odniesieniu do całkowitego budżetu firmy. W przypadku budżetów częściowych analizuje się poszczególne pozycje przychodów i kosztów oraz określa ich odchylenie (różnicę między stanem rzeczywistym a budżetem) oraz przyczyny jego powstania. Przyczynami tymi, w przypadku poszczególnych pozycji kosztowych, może być ilość produkcji (sprzedaży), zużycie jednostkowe oraz cena. W przypadku poszczególnych pozycji przychodów może być ilość sprzedaży oraz cena sprzedaży. Natomiast na odchylenie całkowite wykonania i budżetu częściowego mogą wpływać również zmiany w strukturze budżetowanych i rzeczywiście zrealizowanych zadań.

Syntetycznym rezultatem różnicy między rzeczywistym wykonaniem a budżetem jest odchylenie wyniku finansowego. Jest ono skutkiem wielu odchyleń częściowych. Strukturę tych odchyleń ilustruje rys. 3.2.



Rys. 3.2. Drzewo odchyleń wyniku finansowego

Niezależnie od przyjętej metody analizy odchyleń, niezbędne jest:

- ustalenie bezwzględnej wartości odchylenia,
- identyfikacja czynników, które mogły mieć wpływ na jego wysokość,
- zbadanie czy prawdopodobne czynniki uległy zmianie w stosunku do założeń przyjętych przy tworzeniu budżetu,
- przeprowadzenie analizy według jednej z omówionych poprzednio metod.

Bezwzględna wartość odchylenia jest różnicą między wartością rzeczywistą i wartością zadaną (ujętą w budżecie). Odchylenie to może mieć wartość dodatnią lub ujemną. W zależności od przedmiotu analizy każda z tych wartości może być różnie oceniana. Przy analizie przychodów i wyniku finansowego pozytywnie ocenia się wartość dodatnią, zaś negatywnie ujemną wartość odchylenia. W przypadku badania odchyleń kosztowych jest odwrotnie. Pożądane są odchylenia ujemne, zaś złe ocenia się odchylenia ujemne. Trzeba jednak podkreślić, że sytuacja idealna miałaby miejsce wówczas, gdyby odchylenia były równe lub bliskie zeru. Budżety częściowe mają określony wpływ na budżet ogólny przedsiębiorstwa. Oparte są na określonych relacjach między nimi. Odchylenie wykonania od zadań budżetowych (niezależnie od tego, czy jest dodatnie czy ujemne, czy samo w sobie może być ocenione pozytywnie czy negatywnie) zakłóca te relacje i może mieć negatywny wpływ na osiąganie założonych celów, zwłaszcza długookresowych (strategicznych). Np. wzrost przychodu ze sprzedaży może być osiągnięty na produktach, które w strategii przedsiębiorstwa mają marginesowe znaczenie lub też może być spowodowana znacznym wydłużeniem okresów kredytowania odbiorców, co może negatywnie wpłynąć na płynność finansową. Przyrost sprzedaży powoduje wzrost zobowiązań podatkowych, które w przypadku długich terminów płatności faktur wystawionych odbiorcom może zrodzić zapotrzebowanie na dodatkowe kredyty, a w przypadku odmowy kredytowania przez bank, może doprowadzić do niewypłacalności a w dalszej kolejności nawet do upadłości przedsiębiorstwa. Znaczące odchylenia zadań budżetowych (niezależnie od tego czy są dodatnie czy ujemne) mogą świadczyć nie tyle o dobrej pracy ośrodka, lecz o niskiej jakości budżetu. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, kiedy chęć wykazania się sukcesem, ośrodki odpowiedzialności na etapie tworzenia budżetu nie będą w pełni ujawniały posiadanych rezerw efektywnościowych. Dlatego często proponuje się, by równocześnie z przydziałem określonych zadań budżetowych dla ośrodków odpowiedzialności określać dopuszczalną wielkość odchyleń. Wówczas, każde odchylenia przekraczające dopuszczalną wielkość będzie oceniane negatywnie.

Kolejnym etapem w procedurze analitycznej jest wskazanie bezpośrednich czynników, które mogą mieć wpływ na dane odchylenie. W tym celu dla każdego miernika oceny należy opracować algorytm (formułę matematyczną), opisujący jego związek z wielkościami ekonomicznymi lub technicznymi, które mają bezpośredni wpływ na jego poziom. Mając taki algorytm można badać wpływ najważniejszych czynników na zmianę danego miernika oraz dokonywać oceny wartościującej.

Do analizy przyczyn powstałych odchyleń wykorzystać można znane metody analizy rozliczeniowej¹⁰³. Do najczęściej wykorzystywanych metod tej analizy należy metoda kolejnych podstawień i metoda logarytmiczna.

103 Metody te zostały szczegółowo omówione m. in. w takich pracach jak: W. Gabrusewicz, *Podstawy analizy finansowej*, wyd. PWE, Warszawa 2005, s. 36 – 57, G. Gołębiowski, A. Tłaczała, *Analiza finansowa w teorii i w praktyce*, wyd. Difin, Warszawa 2009, ss. 102 – 112, W. Janik, *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa*, wyd. WSPA w Lublinie, Lublin 1999, ss. 19 – 32.

Metoda kolejnych podstawień, nazywana również metodą podstawień łańcuchowych, stosowana może być wówczas, gdy zależności między badanym zjawiskiem a czynnikami go kształtującymi mają charakter związku funkcyjnego, który można wyrazić w postaci iloczynu, ilorazu lub sumy algebraicznej. Przy posługiwaniu się tą metodą można wyodrębnić następujące etapy analizy:

- a) Ustalenie odchylenia globalnego (bezwzględne) między wielkością badaną a wielkością bazową, co można zapisać jako:

$$E_1 - E_0 = O$$

gdzie:

E_1 – wielkość badana,

E_0 – wielkość bazowa

O – odchylenie globalne

- b) Określenie czynników kształtujących badaną wielkość i formy związku funkcyjnego. Jeżeli założymy, że daną wielkość ekonomiczną kształtują 3 czynniki (np. wielkość produkcji, norma zużycia jednostkowego i cena jednostkowa czynnika produkcji), a związek między nimi może być przedstawiony w formie iloczynu, to wielkość badaną możemy przedstawić za pomocą wzoru:

$$E_1 = a_1 \cdot b_1 \cdot c_1$$

gdzie:

a_1 – wartość czynnika a kształtującego badaną wielkość (np. rzeczywista wielkość produkcji),

b_1 – wartość czynnika b kształtującego badaną wielkość (np. rzeczywiste zużycie jednostkowe czynnika produkcji),

c_1 – wartość czynnika c kształtującego badaną wielkość (np. rzeczywista cena jednostkowa czynnika produkcji).

Z kolei wielkość bazową możemy przedstawić za pomocą wzoru:

$$E_0 = a_0 \cdot b_0 \cdot c_0$$

gdzie:

a_0 – wartość czynnika a kształtującego wielkość bazową (np. planowana wielkość produkcji)

b_0 – wartość czynnika b kształtującego wielkość bazową (np. techniczna norma zużycia jednostkowego czynnika produkcji),

c_0 – wartość czynnika c kształtującego wielkość bazową (np. planowana cena jednostkowa czynnika produkcji).

- c) Podział odchylenia globalnego na odchylenia cząstkowe poprzez zmianę wartości poszczególnych czynników w kolejnych podstawieniach. W tym celu można obliczyć wartości pośrednie E_I i E_{II} według wzoru:

$$E_I = a_1 \cdot b_o \cdot c_o$$

$$E_{II} = a_1 \cdot b_1 \cdot c_o$$

Wartość odchylenia cząstkowego powstałego na skutek zmiany wartości czynnika a określimy jako różnicę:

$$O_a = E_I - E_o$$

Wartość odchylenia cząstkowego powstałego na skutek zmiany wartości czynnika b określimy jako różnicę:

$$O_b = E_{II} - E_I$$

Wartość odchylenia cząstkowego spowodowanego zmianą wartości czynnika c określimy jako różnicę:

$$O_c = E_{II} - E_I$$

Odchylenie globalne jest równe sumie odchyłeń cząstkowych:

$$O = O_a + O_b + O_c$$

Przedstawiony sposób obliczania odchyłeń cząstkowych ma formę rozwiniętą. Różnice te mogą być zidentyfikowane również sposobem skróconym. Określić je można następująco:

$$O_a = (a_1 - a_o) \cdot b_o \cdot c_o$$

$$O_b = a_1 \cdot (b_1 - b_o) \cdot c_o$$

$$O_c = a_1 \cdot b_1 \cdot (c_1 - c_o)$$

Metoda kolejnych podstawień jest prosta. Jej poważną wadą jest jednak to, że wartość odchyłeń cząstkowych zależy od przyjętej kolejności podstawień. Dlatego praktyczne wykorzystanie tej metody wymaga zachowania w całej analizie raz przyjętej kolejności podstawień.

W metodzie logarytmicznej wartość odchyłeń cząstkowych ustala się w trzech etapach analizy.

- 1) W etapie pierwszym ustala się wskaźniki dynamiki badanego zjawiska i czynników go kształtujących według wzorów:

$$d_E = \frac{E_1}{E_o}; \quad d_a = \frac{a_1}{a_o}; \quad d_b = \frac{b_1}{b_o}; \quad d_c = \frac{c_1}{c_o}$$

gdzie:

d_E – wskaźnik dynamiki zjawiska badanego,

d_a – wskaźnik dynamiki czynnika (a) wpływającego na zmianę wartości badanego zjawiska,
 d_b – wskaźnik dynamiki czynnika (b) wpływającego na zmianę wartości badanego zjawiska ekonomicznego,
 d_c – wskaźnik dynamiki czynnika (c) wpływającego na zmianę wartości analizowanego zjawiska,

Pozostałe oznaczenia jak w poprzednich wzorach.

- 2) W etapie drugim ustala się udziały wpływu poszczególnych czynników na odchylenie globalne. W tym celu dynamikę badanego zjawiska przedstawia się w formie iloczynu dynamiki czynników je kształtujących, co można zapisać w postaci:

$$d_E = d_a \cdot d_b \cdot d_c$$

Następnie powyższy iloczyn logarytmuje się stronami, otrzymując:

$$\ln d_E = \ln d_a + \ln d_b + \ln d_c$$

Z kolei powyższe równanie dzieli się stronami przez wartość $\ln d_E$ i otrzymuje się udziały poszczególnych czynników w odchyleniu globalnym, których suma jest równa jedności.

$$1 = u_a + u_b + u_c$$

gdzie: u_a , u_b , u_c – udziały czynników a, b, c w odchyleniu globalnym.

- 3) W etapie trzecim oblicza się wartość odchyłeń cząstkowych spowodowanych zmianami poszczególnych czynników w następujący sposób:

$$O_a = O \cdot u_a; O_b = O \cdot u_b; O_c = O \cdot u_c$$

Zasady stosowania tej metody są takie same bez względu na liczbę czynników oddziałujących na zmianę badanych zjawisk gospodarczych.

Analiza wykonania budżetów jest podstawą do sporządzania raportów z ich wykonania. Raporty te opracowują komórki rachunkowości zarządczej. W raportach tych podaje się budżet i jego wykonanie, stwierdzone odchylenia oraz ich rozliczenie według przyczyn, które spowodowały ich powstanie. Przykładowe wzory tych raportów zawarte są w tabelach 3.4, 3.5 i 3.6.

Tabela 3.4. Miesięczny raport z wykonania budżetu komórki organizacyjnej

L.p.	Wyszczególnienie	Ostatni miesiąc				Skumulowane dane od początku roku			
		Budżet		Wykonanie		Budżet		Wykonanie	
		zł	%	zł	%	zł	%	zł	%
1.	Przychody ze sprzedaży								
2.	Zmienne koszty działalności								
	a) Materiały								
	b) Robocizna								
	c) Pozostałe								
3.	Marża brutto I stopnia (1-2)								
4.	Koszty stałe komórki								
5.	Marża brutto II st. (3-4)								

Źródło: opracowanie własne

Tabela 3.5. Miesięczny raport wyników dla całego przedsiębiorstwa

L.p	Wyszczególnienie	Ostatni miesiąc				Skumulowane dane od początku roku			
		Budżet		Wykonanie		Budżet		Wykonanie	
		zł	%	zł	%	zł	%	zł	%
1.	Przychody ze sprzedaży energii								
2.	Zmienne koszty energii								
	a) Koszty zakupu energii								
	b) Materiały								
	c) Pozostałe								
3.	Marża brutto I stopnia (1-2)								
4.	Koszty stałe rejonów								
5.	Marża brutto II st. (3-4)								
6.	Przychody ze sprzedaży produkcji pomocniczej								

7.	Koszty zmienne produkcji pomocniczej							
	a) Materiały							
	b) Robocizna							
	c) Pozostałe							
8.	Marża brutto I st. (6-7)							
9.	Koszty stałe działalności pomocniczej							
10.	Marża brutto II st. (8-9)							
11.	Marża brutto II st. ogółem							
12.	Koszty stałe zarządu							
13.	Wynik na sprzedaży (11-12)							

Źródło: Opracowanie własne

Tabela 3.6. Miesięczny raport z analizy odchyleń

L.p.	Wyszczególnienie	Budżet elastyczny	Wykonanie	Odchylenie z tytułu			
				Ogółem	Ilości	Normy	Ceny
1.	Przychody ze sprzedaży						
2.	Koszty materiałów						
	a)‘						
	b)						
	c)						
3.	Koszty robocizny						
	a)						
	b)						
	c)						
4.	Inne koszty zmienne (ważniejsze pozycje)						
5.	Koszty stałe komórki				x	X	X

Źródło: Opracowanie własne

Każde przedsiębiorstwo w zależności od struktury organizacyjnej, rodzajów ośrodków odpowiedzialności, celów kontrolnych, itp. opracowuje własne wzory raportów. Wzory te nie mają charakteru, podobnie jak wszystkie rozwiązania związane z controllingiem. Powinny być dostosowane do warunków i potrzeb informacyjnych menedżerów konkretnego przedsiębiorstwa.

3.6. Zalety i wady budżetowania

Budżetowanie jako narzędzie controllingu jest, podobnie jak wiele innych technik zarządzania, ma określone zalety i wady. Dzięki budżetowaniu i budżetom:

- a) następuje formalizacja celów i zasad funkcjonowania przedsiębiorstwa w krótkich przedziałach czasowych,
- b) następuje lepsze powiązanie procesów rzeczowych z procesami finansowymi,
- c) powstają możliwości koordynacji i optymalizacji działań wewnętrznych komórek organizacyjnych firmy,
- d) następuje określenie rzeczowych i finansowych możliwości realizacji celów,
- e) następuje podział celów przedsiębiorstwa na konkretne zadania finansowe wewnętrznych podmiotów gospodarczych,
- f) przekazywane są szczegółowe informacje o planie finansowym przedsiębiorstwa na niższe szczeble zarządzania,
- g) powstają możliwości usprawnienia systemu motywacyjnego i powiązania zasad i poziomu wynagrodzeń pracowników w wynikami finansowymi komórek, w których są zatrudnieni,
- h) poprawia się wykorzystanie posiadanych zasobów pracy i zasobów rzeczowych oraz wyzwalane są rezerwy efektywnościowe,
- i) powstają możliwości bieżącej kontroli procesów gospodarczych i sterowania płynnością finansową i poziomem rentowności.

Tym zaletom budżetowania towarzyszą również wady. W literaturze często zwraca się uwagę na takie negatywne cechy budżetowania jak¹⁰⁴:

- wysoka pracochłonność i kosztochłonność budżetowania,
- statyczność zadań budżetowych i słaba reakcja na zmiany zachodzące wewnątrz przedsiębiorstwa i w jego otoczeniu,
- koncentracja na krótkookresowych efektach ekonomicznych,
- ograniczanie kreatywności pracowników i zachęcanie do nieefektywności poprzez dążenie do pełnej realizacji zabudżetowanych wydatków niezależnie od rzeczywistych uwarunkowań,
- trudności z wyjaśnianiem przyczyn powstałych niepożądanych zjawisk itp.

Čzęsto podkreśla się również nadmierną szczegółowość budżetowania¹⁰⁵. Prowadzić to może do absurdalnych sytuacji, kiedy w budżecie zakłada się limity np. kosztów telekomunikacyjnych czy przejazdów samochodami służbowymi przez przedstawicieli handlowych. Ta wada ujawnia się szczególnie przy budżetowaniu autorytarnym¹⁰⁶, czyli takim, kiedy zarządy przedsiębiorstw narzucają

104 Por: G.K. Swiderska (red), *Controlling kosztów ... op. cit.*, s. 505.

105 Por: R. Katapski, *Mity budżetowania i controllingu*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2008, nr 12.

106 Por: P. Skrzyniarz, *Siedem grzechów głównych budżetowania*, *Controlling i rachunkowość zarządcza* 2009, 11.

centrom odpowiedzialności zadania budżetowe nie licząc się z ich możliwościami wykonawczymi.

Ponadto wiele wad budżetowania związanych jest z praktyką wykorzystania go w controllingu. Podstawowymi zarzutami stawianymi praktyce zarządzania przedsiębiorstwami z wykorzystaniem budżetowania są¹⁰⁷:

- 1) Jednostronność i odgórność budżetowania. Chodzi o to, że budżety w wielu przedsiębiorstwach przygotowywane są przez centralne służby planistyczne, najczęściej działy controllingowe, bez żadnych konsultacji z jego bezpośrednimi wykonawcami. Sytuacja ta jest zazwyczaj rezultatem braku lub niedostatecznej decentralizacji zarządzania, która jest jedną z istotnych cech controllingu, a równocześnie jednym z warunków jego skuteczności. Wobec powyższego budżety traktowane są często jako zadania, które nie uwzględniają warunków funkcjonowania wewnętrznych jednostek organizacyjnych.
- 2) Ogólnikowość zadań budżetowych w wymiarze finansowym. Dotyczy to w szczególności kosztów, które w budżetach podaje się w układzie rodzajowym. Utrudnia to bieżącą ich kontrolę i ocenę adekwatności do zrealizowanych zadań. Jedną z przyczyn takiej sytuacji jest zazwyczaj brak budżetów w podziale na realizowane projekty, które powstają we współpracy różnych ośrodków odpowiedzialności.
- 3) Zbytня ogólnikowość (brak precyzji) procedur planowania, wykonania i rozliczania budżetów sprawia, że kierownicy ośrodków odpowiedzialności często mają trudności ze zrozumieniem zadań finansowych oraz ich powiązania z realizowanymi zadaniami rzeczowymi.
- 4) Niekorzystny wpływ na jakość budżetów i ich wykonanie ma brak czasowej dyscypliny budżetowej. W wielu przedsiębiorstwach nie istnieje lub jest nieprzestrzegany harmonogram tworzenia, analizy i modyfikowania budżetu. Taka sytuacja powoduje, że z upływem czasu zadania budżetowe tracą na znaczeniu. Kierownicy ośrodków odpowiedzialności zaczynają traktować je jako oczekiwanie, które niekonieczne musi zostać zrealizowane. Dodatkowo przyczynia się do tego częsta zmiana budżetów, powodowana niedostatecznym rozpoznaniem przyszłych warunków działania przedsiębiorstwa i jego wewnętrznych jednostek organizacyjnych. Z tym faktem związany jest brak zasad określających dopuszczalne odchylenia. Zasady te określają zakres elastyczności zadań budżetowych i dyscyplinują osoby odpowiedzialne za ich wykonanie.
- 5) W praktyce gospodarczej budżety często tworzone są metodą ekstrapolacji historycznych trendów. Powoduje to przenoszenie błędów popełnionych w przeszłości na okresy przyszłe. Równocześnie nie uwzględnia się w dostatecznym zakresie zachodzących zmian w otoczeniu i wewnątrz przedsiębiorstwa. Wyni-

107 M. Chałastrą, *Audyt systemu controllingu*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2010, nr 10.

ka to w dużej mierze ze słabości planowania strategicznego. Niejednokrotnie brakuje w przedsiębiorstwach planu ich rozwoju w perspektywie kilku lub kilkunastu lat. Wobec powyższego kolejne budżety roczne nie stanowią kolejnych kroków w dążeniu do realizacji celów długookresowych, lecz są zadaniami często od siebie oderwanymi.

- 6) Znaczący wpływ na jakość budżetów ma jednoznaczność powiązania zadań budżetowych, w tym budżetów kosztowych i wynikowych, z zakresem odpowiedzialności za ich wykonanie oraz z systemem motywacyjnym. Chodzi przypisuje się ośrodkom odpowiedzialności koszty, na których poziom nie mają żadnego wpływu (np. narzut kosztów ogólnego zarządu). Nie stwarza to dostatecznej motywacji do wykonania takich budżetów. Podobna sytuacja występuje wtedy, gdy zasady wynagradzania pracowników ośrodków odpowiedzialności nie są powiązane z realizacją zadań budżetowych. Wówczas uwaga zatrudnionych koncentruje się na zadaniach premiowych a nie na budżecie.

Z powyższych powodów coraz częściej proponuje się odejście od tradycji rocznego budżetowania podkreślając, że w warunkach gospodarki opartej na wiedzy i kapitale intelektualnym prowadzi ono do arbitralnej obniżki kosztów, spadku morale pracowników i obniżenia wyniku finansowego¹⁰⁸. Tradycyjne budżetowanie zastępuje się planowaniem (prognozowaniem) kroczącym, w którym wykorzystuje się nowoczesne rachunki kosztów, takie jak: rachunek kosztów działań, rachunek kosztów działań sterowany czasem, *kaizen costing* itp.

108 Por: A. Szycha, *Budżetowanie operacyjne jako instrument planowania i kontroli*, w: A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szycha, *Rachunkowość zarządcza*, wyd. Oficyna a Wolters Kluwe business, Warszawa 2010, s. 511 oraz G.K. Swiderska (red), *Controlling kosztów ... op. cit.*, s. 521 I 522.

4. Strategiczny controlling finansowy

4.1. Tworzenie wartości jako cel przedsiębiorstwa

Przedsiębiorstwa są organizacjami, w których splatają się interesy różnych grup społecznych. Wśród nich dwie są najważniejsze, tj. klienci i właściciele. Klienci są źródłem przychodów, i od ich zainteresowania ofertą przedsiębiorstwa zależy jego trwanie i rozwój. Z kolei właściciele angażują swój kapitał oczekując odpowiedniego pomnożenia jego wartości. Źródłem pomnażania tej wartości jest wartość wytworzona dla klientów. Te dwie wartości są ze sobą ściśle powiązane. Trzeba jednak podkreślić, że transakcje handlowe między przedsiębiorstwem a klientem zawierane są w warunkach asymetrii informacyjnej¹⁰⁹, czyli sytuacji kiedy klient o zakupowanym produkcie lub usłudze ma mniej informacji niż sprzedający. Transakcja zawierana jest ze względu na zaufanie klienta do przedsiębiorstwa. Jeżeli to zaufanie zostanie utracone, klienci przestaną nabywać produkty przedsiębiorstwa i może stać ono przed widmem bankructwa. Z tego można by sądzić, że firma nie może w dłuższym okresie przysparzać wartości właścicielom, nie tworząc wartości dla klientów.

Konkurencyjność umożliwia rozwój a to oznacza, że wszystkie grupy interesariuszy realizują swoje cele. Powstają nowe miejsca pracy, wzrost sprzedaży zachęca do unowocześniania produkcji i technologii, rośnie wydajność pracy, co daje podstawę do wzrostu płac. Rośnie jakość produkcji, spadają koszty, rosną zyski i korzyści akcjonariuszy. I odwrotnie. Zbyt wysokie płace mogą doprowadzić do spadku konkurencyjności i udziału firmy w rynku, a tym samym w dłuższej perspektywie do konieczności obniżenia płac lub upadłości. Przedsiębiorstwo, które chciałoby w krótkim okresie zwiększyć zysk poprzez nadmierny wzrost ceny może doprowadzić do spadku popytu i spadku masy zysku i tym samym wartości przedsiębiorstwa. Dodatkowo może doprowadzić również do pojawienia się dodatkowej konkurencji i tym samym utraty dotychczasowej pozycji rynkowej, co w konsekwencji prowadzi do spadku jego wartości itp. Tylko wzrost wartości dla klientów i akcjonariuszy umożliwia pogodzenie sprzecznych interesów grup społecznych związanych z przedsiębiorstwem.

109 Szerzej na ten temat pisze T. Gabrusewicz, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2010, ss. 146 – 152.,

W praktyce problem ten nie jest tak jednoznaczny. W dużym stopniu zależy to od poziomu monopolizacji rynku i ochrony praw konsumentów. W warunkach dużej konkurencji rynkowej przedsiębiorstwa lekceważące klientów nie są w stanie dostarczać właścicielom oczekiwanych przez nich korzyści. Sytuacja, w której wartość dla właścicieli mogłaby powstawać kosztem klientów może mieć wówczas jedynie charakter przejściowy, na ogół krótkotrwały. W warunkach monopolu lub oligopolu sytuacja jest bardziej złożona. Klient ma wówczas wybór niewielki lub też jest pozbawiony takiej możliwości. Dlatego też, nawet przy prawnej ochronie jego praw, przedsiębiorstwa mogą realizować swoje cele przynajmniej częściowo jego kosztem. Mogą również lekceważyć oczekiwania niektórych, innych interesariuszy (dostawców, pracowników), czego wiele przykładów można znaleźć w gospodarce polskiej (np. niektóre duże sieci handlowe, niektóre banki).

W żadnym jednak przypadku zarządy przedsiębiorstw nie mogą lekceważyć właścicieli (akcjonariuszy). Przedsiębiorstwa, których zarządzanie nie jest ukierunkowane na wartość w dość krótkim okresie przejmowane są na ogół przez inne firmy. Rozwój fuzji i przejęć jest zagrożeniem dla tych, którzy lekceważą wartość. Rezultatem takiego lekceważenia jest tzw. „luka wartości”. Rozumie się przez nią różnicę między wartością przedsiębiorstwa możliwą do osiągnięcia gdyby dążyło ono do maksymalizacji wartości dla akcjonariuszy a jego bieżącą wartością rynkową¹¹⁰. Jedną z przyczyn występowania luki wartości może być sprzeczność interesów akcjonariuszy i kierownictwa firmy, na przykład premiowanie kierownictwa od wysokości osiągniętego w okresie sprawozdawczym zysku. Luka stanowi zachętę dla potencjalnych inwestorów do zakupu przedsiębiorstwa, wymiany jego kierownictwa i pomnożenia swoich kapitałów poprzez wzrost wartości rynkowej akcji.

Spojrzenie na cele przedsiębiorstwa poprzez pryzmat wartości jest możliwe tylko w długim horyzoncie czasowym. Jej ocena wymaga długookresowego spojrzenia i kompleksowych informacji, dotyczących nie tylko przeszłości, ale przede wszystkim przyszłości. Dążenie do jej pomnażania wymaga¹¹¹:

- 1) koncentracji na wynikach przedsiębiorstwa, które mają konkretny wymiar finansowy.
- 2) podporządkowania strategii rozwojowych i struktur organizacyjnych celom pomnażania wartości.
- 3) powiązania celów niższych szczebli zarządzania ze wzrostem wartości przedsiębiorstwa.
- 4) koordynacji różnorodnych celów realizowanych przez przedsiębiorstwo i jego wewnętrzne jednostki organizacyjne tak, by wartość przedsiębiorstwa mogła rosnąć.

110 A. Rappaport, *Wartość dla akcjonariuszy*, wyd. WIG-Press, Warszawa 1999, s. 2

111 T. Copeland, T. Koller, J. Murrin, *Wycena. Mierzenie i kształtowanie wartości firm*, wyd. WIG-Press, Warszawa 1997, s. 90.

Przy zarządzaniu wartością przedsiębiorstwa konieczne jest połączenie filozofii budowania wartości z procesami i systemami zarządzania nieodzownymi do wprowadzenia tej filozofii w życie¹¹². Zarządzanie to wymaga dobrej znajomości czynników kształtujących wartość firmy. Nie zawsze bowiem wzrost sprzedaży lub rentowności sprzedaży jest równoznaczny ze wzrostem wartości przedsiębiorstwa. W określonych okolicznościach powodować może skutki przeciwne.

Wzrost wartości następuje poprzez ogólny wzrost efektywności podmiotu gospodarczego, który często nie jest możliwy bez dodatkowych nakładów (np. na modernizację technologii czy wyposażenia technicznego, na ochronę środowiska lub poprawę warunków socjalnych pracowników). Wzrost wartości oraz działania niezbędne do jego zapewnienia wymagają zbudowania właściwego systemu zarządzania, obejmującego planowanie, kontrolę i motywowanie. Elementy te muszą być nie tylko ze sobą odpowiednio skoordynowane, lecz w całości muszą być podporządkowane celowi pomnażania wartości przedsiębiorstwa.

Zbudowanie takiego systemu jest poprzedzone dokładnym rozpoznaniem czynników kształtującym tę wartość. Nie ma czynników uniwersalnych, jednakowych dla wszystkich przedsiębiorstw. Dlatego ważna jest szczegółowa ich identyfikacja, uwzględniająca indywidualne cechy poszczególnych przedsiębiorstw i otoczenia w którym one funkcjonują. Wartość tworzy się poprzez wewnętrzne procesy zachodzące w przedsiębiorstwach¹¹³. Czynniki tworzące wartość podzielić można na trzy grupy:

- 1) ogólne, charakterystyczne dla wszystkich przedsiębiorstw, takie jak: wielkość sprzedaży, udział zysku w cenie, poziom kapitału obrotowego i jego relacja do majątku trwałego,
- 2) indywidualne dla poszczególnych przedsiębiorstw, takie jak, struktura klientów, odległość od rynków zbytu, struktura ekonomiczna kosztów (koszty stałe i zmienne), posiadany potencjał gospodarczy, itp.,
- 3) operacyjne do których zaliczyć można ceny sprzedaży, system wynagradzania pracowników, stopień wykorzystania zdolności produkcyjnych, system zaopatrzenia, zasady korzystania z kredytu kupieckiego, itp.

Analiza tych czynników może ujawnić istniejące rezerwy efektywnościowe, a zarazem wskazać możliwości ich wyzwolenia. Podstawowe czynniki kształtujące wartość danego przedsiębiorstwa nie mają na ogół stałego charakteru i wymagają okresowej weryfikacji. Nad wartością przedsiębiorstwa zarząd musi czuwać bez przerwy. Sytuacja gospodarcza firmy i otoczenia mają charakter dynamiczny i dlatego wymaga bieżącej obserwacji i ciągłej reakcji ze strony zarządu firmy. Bardzo pomocna może być metoda scenariuszy, która pozwala na uwzględnienie przewidywanych zmian i wielorakich ich skutków finansowych. Analiza czynni-

112 Tamże

113 Por: R. S. Kaplan, D. P. Norton, *Mapy strategii w biznesie. Jak przełożyć wartości na mierzalne wyniki*, wyd. Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk 2011, s. 31.

ków wartości i scenariuszy przyszłego rozwoju firmy pozwala nie tylko na wybór właściwej strategii rozwoju, lecz również koncentruje uwagę menedżerów na wartości przedsiębiorstwa.

Warto na koniec podkreślić, że warunkiem wzrostu wartości jest systematyczny rozwój przedsiębiorstw. Wymaga zrozumienia i zaangażowania nie tylko kadry menedżerskiej, lecz wszystkich pracowników przy wdrażaniu adekwatnych strategii i związanych z nimi programów inwestycyjnych, które uwzględniają zmiany technologiczne i organizacyjne. W literaturze podkreśla się, że wartość przedsiębiorstwa ma charakter wtórny. Ważniejszy jest rozwój, który jest warunkiem uczestnictwa przedsiębiorstwa w zmianach jakie zachodzą w jego otoczeniu. Jest on procesem „... przemian realnych w przedsiębiorstwie, wyraźnie widocznych i porównywalnych z osiągnięciami innych przedsiębiorstw”¹¹⁴. Wzrost wartości rozwój przedsiębiorstwa poprzez wyniki działalności gospodarczej.

4.2. Rachunek kosztów docelowych

Jednym z istotnych czynników mającym wpływ na wartość przedsiębiorstw są koszty. Dążenie do wzrostu wartości przedsiębiorstwa wymaga odpowiedniego zarządzania ich poziomem. Nie wystarczy mierzyć koszty i odpowiednio je rozliczać, co należy do istoty rachunku kosztów, lecz trzeba je odpowiednio kształtować. Koszty to wartościowy rezultat zużycia zasobów przedsiębiorstwa. Chodzi o to, by zużycie to było adekwatne do rozmiarów i struktury realizowanej sprzedaży. Na to zużycie mają wpływ decyzje podejmowane na różnych etapach działalności gospodarczej, prowadzonej przez przedsiębiorstwa, poczynając projektowania nowych produktów i usług. Na każdym z tych etapów należy podejmować odpowiednie działania, które zapewnią wytworzenie określonej wartości użytkowej (wyrobów i usług o oczekiwanej przez klientów poziomie jakości) przy możliwie najniższym zużyciu zasobów. Celem zarządzania kosztami jest zatem wzrost efektywności wykorzystania posiadanych zasobów poprzez odpowiednie ukształtowanie ich poziomu i struktury oraz zużycie zgodne z obowiązującym wzorcem. Powinno ono wzmocniać pozycję konkurencyjną firmy.

Problem ten ma więc wymiar strategiczny i operacyjny. W wymiarze strategicznym chodzi o poszukiwanie możliwości kreowania wyższej wartości przy wykorzystywaniu takich samych zasobów co konkurenci, lub też kreowania takiej samej wartości przy użyciu mniejszych zasobów¹¹⁵. Jednym z narzędzi takiego poszukiwania jest rachunek kosztów docelowych, który umożliwia dostosowanie

114 Por: J. Komorowski, *Cele przedsiębiorstwa a rozwój gospodarczy. Ujęcie behawioralne*, WYD. Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012, ss. 386 – 387.

115 Por: P. Kosiń, *Strategiczne zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa w otoczeniu sieciowym*, wyd. U.E., Katowice 2011, s. 40.

kosztów do przewidywanego poziomu przyszłych cen rynkowych. Jest on systemem koncentrującym się na analizie i kalkulacji kosztów nowych produktów¹¹⁶. Dzięki stosowanej procedurze można uzyskać obniżenie wszystkich składników kosztów. Jest stosowany na etapie technicznego przygotowania produkcji i uwzględnia wszystkie fazy cyklu życiowego produktu. Dzięki temu daje szansę na kompleksową analizę wartości tworzonej dla klientów i innych interesariuszy, w szczególności dla właścicieli. Może być wykorzystany również do zapoznawania pracowników z celami strategicznymi przedsiębiorstwa i motywowania ich do współdziałania w ich realizacji¹¹⁷. W wymiarze operacyjnym „koszty docelowe pozwalają określić koszty standardowe i budżety kosztów – w ten sposób strategiczne zarządzanie kosztami jest zintegrowane z systemem controllingu”¹¹⁸.

Największe znaczenie dla poziomu przyszłych kosztów mają rozwiązania konstrukcyjno-technologiczne wyrobów, które zdaniem wielu specjalistów determinują je w 80% do 95%¹¹⁹. To przekonanie legło u podstaw rachunku kosztów docelowych (*target costing*). Rachunek kosztów docelowych jest narzędziem zarządzania kosztami przez cały cykl życia produktu przy zaangażowaniu służb konstrukcyjno-technologicznych, produkcyjnych, marketingowych i finansowych. Rachunek ten dotyczy kosztów nowych produktów. Opiera się na założeniu, że w dużej mierze o poziomie kosztów decydują projektanci produktu i procesy technologicznego służącego jego wytwarzaniu. To konstruktorzy i technolodzy decydują o praktycznej realizacji określonych rozwiązań konstrukcyjnych i technologicznych. Od ich pomysłowości i wybranych rozwiązań zależy zużycie materiałów i surowców, pracochłonność wykonania, naprawialność produktów, itp. W procesie wytwarzania istnieją ograniczone możliwości wpływu na koszty. Można jedynie kontrolować zgodność zużycia rzeczywistego z zaprojektowanymi normami i racjonalizować to zużycie poprzez różnego rodzaju udoskonalenia możliwe w ramach zaprojektowanego schematu konstrukcyjno-technologicznego. Zapewnienie opłacalności produkcji wymaga uwzględnienia z jednej strony oczekiwań przyszłych odbiorców odnośnie wartości użytkowej projektowanych wyrobów z możliwościami sprzedaży, które w dużej mierze zależą od ich ceny.

Projektowanie nowych wyrobów wymaga pogłębionej analizy rynku (nie tylko w zakresie popytu potencjalnego) i kompleksowej analizy opłacalności nowych produktów. Chodzi o to, by produkt miał nie tylko nabywców, lecz by możliwa do

116 Por: E. Nowak, *Modele rachunku kosztów w rachunkowości zarządczej*, w: K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości ... op. cit.*, s. 207.

117 Por: J. Matuszek, M. Kołosowski, Z. Krokosz-Krynke, *Rachunek kosztów dla inżynierów*, wyd. PWE, Warszawa 2011, s. 273.

118 E. Nowak, *Geneza i istota strategicznego zarządzania kosztami*, w: E. Nowak (red), *Strategiczne zarządzanie kosztami*, wyd. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006, s. 21.

119 Por: A. Szychta, *Zasady i struktura target costing*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, Warszawa 1996, nr 37, s. 95 oraz S. Soják, H. Józwiak, *Rachunek kosztów docelowych*, wyd. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 63.

uzyskania cena zapewniała ściśle określony poziom rentowności w okresie jego wytwarzania. Dlatego w pracach nad nowymi produktami zaangażowani są nie tylko konstruktorzy i technologzy, lecz również pracownicy działu marketingu i rachunkowości zarządczej.

Przedmiotem analizy są nie tylko koszty ponoszone w okresie wytwarzania i sprzedaży produktu, lecz również te, które przedsiębiorstwo ponosi na etapie projektowania i uruchamiania produkcji oraz na etapie likwidacji produkcji danego wyrobu. Jest to o tyle istotne, że fazy projektowania i likwidacji produkcji stają się coraz bardziej kosztowne i w coraz większym stopniu wpływają na efektywność pracy przedsiębiorstw. Wpływ kosztów przygotowania i likwidacji produkcji na ogólną sytuację finansową firm jest szczególnie widoczny przy wyrobach o krótkim cyklu życiowym. Pominięcie tych kosztów w rachunku opłacalności produktów mogłoby dla niektórych przedsiębiorstw zakończyć się katastrofą finansową. Zbyt niski poziom ceny może nie zapewnić w krótkim okresie wystarczająco wysokiej nadwyżki nad bieżącymi kosztami produkcji, która w pełni pokryłaby poniesione wcześniej koszty przygotowania produkcji i konieczne koszty jej likwidacji. Takie niebezpieczeństwo jest o wiele mniejsze w przypadku wyrobów o długim cyklu życiowym.

Rachunek ten charakteryzuje się następującymi cechami¹²⁰:

- a) uwzględnia potrzeby o przyszłych nabywców oraz ich oczekiwania w zakresie jakości i ceny nowych produktów,
- b) traktuje koszt jako funkcję przewidywanej ceny produktu,
- c) koncentruje się na fazie technicznego przygotowania produkcji, ze szczególnym uwzględnieniem konstrukcji produktu i technologii jego wytwarzania, które w znaczącym stopniu determinują koszty w kolejnych fazach jego cyklu życiowego,
- d) bazuje na informacjach gromadzonych przez różne służby przedsiębiorstwa (techniczne, sprzedaży, finansowe itp.,
- e) jest zorientowany na długookresowe wyniki finansowe, przez dobrze jest skorelowany z celem strategicznym przedsiębiorstwa, jakim jest pomnażanie jego wartości.

W rachunku kosztów wykorzystywanym do badania opłacalności uruchomienia nowych produktów uwzględnia wszystkie przychody i koszty związane z przygotowaniem, uruchomieniem, produkcją i likwidacją produkcji nowych wyrobów (tzw. pełne koszty cyklu życiowego produktów). Jego celem jest identyfikacja i wykorzystanie wszystkich możliwych rezerw kosztowych we wszystkich fazach cyklu życiowego produktu. Przy identyfikacji kosztów uczestniczą pracownicy działu badań i rozwoju, konstrukcyjnego, wydziałów produkcyjnych, działu marketin-

120 Por: M. Markowska, *Rachunek kosztów docelowych*, w: E. Nowak (red), *Strategiczne... op. cit.*, s. 88.

gu i rachunkowości zarządczej. Podstawę prowadzonych badań i analiz stanowi cena, jaką będą mogli zapłacić za projektowany produkt przyszli jego nabywcy. Oznacza to, że koszty produktów muszą być dostosowane do ceny, oszacowanej wcześniej przez służby marketingowe. Cena jest określana w oparciu o badanie potrzeb i możliwości płatniczych (dochodów) potencjalnych klientów, ich opinie o funkcjach produktu, ceny wyrobów konkurencyjnych. Koszty są parametrem pochodnym w stosunku do przewidywanej ceny produktu. Cena oprócz pokrycia kosztów musi zapewnić przedsiębiorstwu określony poziom zysku. Wobec powyższego docelowy koszt jednostkowy produktu (k_j) stanowi różnicę między możliwą ceną sprzedaży (c_j) a wymaganym poziomem zysku jednostkowego (z_j), co można zapisać:

$$k_j = c_j - z_j$$

Określony w powyższy sposób koszt docelowy jest konfrontowany z kosztem oszacowanym przez konstruktorów i technologów, który nazywa się „kosztem dryfującym”. Jeżeli koszt docelowy jest niższy od kosztu dryfującego, wówczas zarząd przedsiębiorstwa podejmuje jedną z następujących decyzji¹²¹:

- 1) modyfikacja projektu konstrukcyjno-technologicznego produktu w celu obniżenia szacowanych kosztów,
- 2) obniżenie poziomu wymaganego zysku jednostkowego,
- 3) rezygnacji z wprowadzenia danego produktu na rynek w najbliższym okresie.

Modyfikację projektu nowego produktu dokonuje się z wykorzystaniem metod analizy wartości. Polega ona na określaniu funkcji produktu istotnych dla klientów oraz ustalaniu kosztów ich otrzymania. To pozwala na zbudowanie rankingu parametrów produktu. Na czele tego rankingu są te parametry (cechy), których znaczenia dla wartości użytkowej (oczekiwania klientów) produktu są najwyższe. Na końcu umieszcza się parametry najmniej istotne dla wartości użytkowej produktu. Poszczególnym parametrom przypisuje się udziały w kosztach wytworzenia produktu. W pierwszej kolejności zwraca się uwagę na te parametry, których koszty wytworzenia są nieproporcjonalne do wpływu danego parametru na wartość użytkową produktu. Dotyczy to w równej mierze tych cech, których koszty są za wysokie w stosunku do wpływu danego parametru na jakość produktu, jak i tych, których koszty wytworzenia są zbyt niskie.

Celem analizy wartości jest wyeliminowanie ewentualnych działań i funkcji produktu, którego nie przyczyniają się do wzrostu wartości wyrobu oraz uproszczenie wielu innych działań lub zmiana sposobu realizacji, tak by obniżyć koszt dryfujący do poziomu kosztu docelowego. Dochodzenie do poziomu kosztów, który uznaje się za zadowalający (docelowy) składa się z wielu etapów. Na każ-

121 Por: A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, wyd. ODDK, Gdańsk, 1997, s. 75.

dym z kolejnych etapów przeprowadza się podobne analizy i modyfikacje. Proces kończy się w momencie, kiedy kolejny poziom kosztu dryfującego można uznać za koszt docelowy.

Do poziomu kosztu docelowego można dochodzić jedną z trzech metod¹²²:

- 1) metodą planowania odgórnego (*top-down*), polegającą na zaplanowaniu wielkości zysku przez kierownictwo naczelne, a następnie ustalenie kosztu dopuszczalnego bez udziału kierownictwa niższych szczebli,
- 2) metodę planowania oddolnego (*bottom-up*), wymagającą oszacowania przez inżynierów kosztów poszczególnych operacji, detali całego wyrobu,
- 3) metodą mieszaną, będącą połączeniem obu metod równocześnie, które wyraża się w tym, że kierownictwo naczelne wyznacza docelowy poziom zysku i angażuje pracowników do udziału w szacowaniu kosztów nowego produktu.

Metoda trzecia uważana jest za najbardziej skuteczną. Udział pracowników niższych szczebli w procesie szacowania kosztów nowych produktów ułatwia w praktyce osiągnięcie założonego poziomu kosztów docelowych.

Trzeba podkreślić, że stosowanie tego rachunku nie jest tak samo skuteczne we wszystkich przedsiębiorstwach. Wg F. Robinsona najlepsze efekty stosowania tego rachunku mogą uzyskać firmy, które funkcjonują na rynkach, gdzie istnieje możliwość dobrego rozpoznania potrzeb i preferencji klientów oraz identyfikacji konkurentów, wytwarzają produkty w różnych wariantach w średnich lub małych seriach, mają zautomatyzowany proces produkcyjny. Skuteczność tego rachunku wzrasta w warunkach względnie ustabilizowanych cen zaopatrzeniowych (niskiej inflacji)¹²³.

Rachunek kosztów docelowych znajduje obecnie szerokie zastosowanie w przedsiębiorstwach, nie tylko japońskich, gdzie zrodziła się jego koncepcja, lecz również amerykańskich i europejskich. Coraz częściej rachunkiem tym interesują się przedsiębiorstwa polskie. Te, które się zdecydowały na wdrożenie tego rachunku zwracają uwagę na to, że pozwala on na osiągnięcie odpowiedniej przewagi konkurencyjnej¹²⁴.

Proces racjonalizacji kosztów nie kończy się na etapie projektowania produktów. Problem obniżania kosztów i minimalizacji ich poziomu jest aktualny również na etapie produkcji. W fazie wytwarzania istotnego znaczenia nabiera koncepcja „*kaizen costing*”. Jest ona niejako uzupełnieniem rachunku kosztów docelowych i polega na systematycznym udoskonalaniu technologii i organizacji pracy w celu wzrostu wydajności pracy i obniżenia kosztów. Udoskonalenia te są na ogół skutkiem działań racjonalizatorskich zgłaszanych przez pracowników. Proces ten odbywa się w trakcie realizacji zadań wyznaczonych komórkom produkcyj-

122 Por: P. Prewysz-Kwinto, *Rachunek kosztów docelowych*, wyd. CeDeWu, Warszawa 2010, s. 54.

123 Tamże, s. 50.

124 Por: A. Smektalski, K. Justynowicz, *Target costing jako element zarządzania projektem w firmie Scanclimber*, w: „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2006, nr 11.

nym, czy zespołom pracowniczym. Jego celem jest maksymalne wykorzystanie istniejących rezerw efektywnościowych, niezależnie od poziomu wyznaczonego komórce zadania ekonomicznego, którym może być określony limit kosztów lub określony poziom wyniku finansowego. Redukcja kosztów na etapie wytwarzania nowych produktów jest w dużej mierze rezultatem doświadczenia zdobytego przy wytwarzaniu wyrobów wcześniejszych. Skumulowane doświadczenie produkcyjne pozwala niejednokrotnie na wprowadzanie do programu produktów, których jednostkowy koszt całkowity jest wyższy od kosztu docelowego. Taka sytuacja ma miejsce wówczas, gdy przewidywane efekty ciągłych usprawnień dają szansę na osiągnięcie w określonej perspektywie czasowej oczekiwanego poziomu kosztów i efektywności¹²⁵.

4.3. Rachunek opłacalności przedsięwzięć inwestycyjnych

Inwestycje są metodą tworzenia zasobów przedsiębiorstwa, niezbędnych do realizacji długookresowych jego celów. W ich wyniku zmienia się poziom i struktura tych zasobów. Przystępując do oceny ich efektywności szacuje się ich wpływ na zmianę rentowności prowadzonej działalności, na ryzyko prowadzonej działalności oraz wartość przedsiębiorstwa. Istotna jest również reakcja interesariuszy na decyzje inwestycyjne. W spółkach publicznych notowanych na GPW znajduje ona wyraz w zmianie cen ich akcji.

Rachunek efektywności inwestycji polega na odpowiednim zestawieniu wpływów i wydatków oraz poszukiwaniu odpowiedzi na pytanie czy istnieje szansa na to, by suma strumieni pieniężnych w całym okresie realizacji i eksploatacji inwestycji była co najmniej nieujemna. Ostateczną decyzję o realizacji inwestycji podejmuje się na podstawie wyniku oceny jej efektywności metodami uwzględniającymi zmiany wartości pieniądza w czasie (metodami zdyskontowanymi). W ramach tych metod wykorzystuje się najczęściej dwa wskaźniki: zdyskontowana wartość netto projektu (*NPV*) oraz wewnętrzną stopę zwrotu zwykłą (*IRR*) lub zmodyfikowaną (*MIRR*).

Zaktualizowana wartość netto jest (*NPV*). Jest ona sumą zdyskontowanych różnic między wpływami i wydatkami pieniężnymi z całego okresu realizacji i eksploatacji przedsięwzięcia inwestycyjnego, przy określonym poziomie stopy dyskontowej. Odzwierciedla ona korzyści jakie może przynieść inwestorowi realizacja projektu. Korzyści te wyrażają się w nadwyżkach przychodów nad kosztami inwestycyjnymi i operacyjnymi.

125 Por: S. Sojak, H. Jóźwiak, *Rachunek kosztów... op. cit.*, s. 68.

$$NPV = \sum_{i=0}^n CF_{ni} \cdot a_i + TV \cdot a_n = \sum_{i=0}^n DCF_i$$

gdzie:

CF_{ni} – strumień pieniężny netto w i-tym roku realizacji i eksploatacji przedsięwzięcia,

$$CF_{ni} = Z_{oi} \cdot (1 - T_i) + A_i - N_i - \Delta CO_i$$

Z_{oi} – zysk operacyjny w danym roku obliczeniowym,

T_i – stopa podatku dochodowego w danym roku obliczeniowym,

A_i – stopa podatku dochodowego w danym roku obliczeniowym,

N_i – wydatki inwestycyjne na majątek trwały w danym roku obliczeniowym,

ΔCO_i – zmiana wartości majątku obrotowego w danym roku obliczeniowym,

$$\Delta CO_i = CO_i - CO_{i-1}$$

TV – wartość końcowa (rezydualna) projektu,

a_i – współczynnik dyskonta dla i-tego roku obliczeniowego

$$a_i = \frac{1}{(1+d)^i}$$

d – stopa dyskonta, równa średnioważonemu kosztowi kapitału finansującego daną inwestycję,

i – kolejne okresy obliczeniowe, poczynając od momentu poniesienia pierwszych wydatków inwestycyjnych,

a_n – współczynnik dyskontowy dla ostatniego roku obliczeniowego,

DCF_i – zdyskontowane strumienie pieniężne netto w danym roku obliczeniowym.

Stopa dyskonta odzwierciedla koszt alternatywnego zastosowania kapitału przy takim samym ryzyku finansowym. Zależy ona od ogólnego poziomu stopy procentowej oraz ryzyka związanego z zastosowaniem kapitału w konkretnym przedsięwzięciu inwestycyjnym. Im wyższe ryzyko tym wyższa musi być stopa dyskontowa. Tym samym rosną wymagania w zakresie oczekiwanych efektów związanych z daną inwestycją. Równocześnie trudniej jest o projekty, których realizacja przyczyniałaby się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa.

Najprostszą alternatywą dla kapitału inwestora są obligacje Skarbu Państwa lub lokata bankowa gwarantowana przez państwo. Z tytułu wyższego ryzyka związanego z działalnością gospodarczą inwestor oczekuje wyższego wynagrodzenia

z tytułu wyłożonego kapitału w porównaniu z oprocentowaniem np. depozytów bankowych. Innymi słowy właściciel kapitału oczekuje premii za ryzyko¹²⁶.

Istotny wpływ na poziom stopy dyskontowej ma struktura źródeł finansowania inwestycji. Optymalne ukształtowanie tej struktury wymaga uwzględnienia¹²⁷:

- a) takiej relacji między kapitałem własnym i obcym, która nie spowodowała by nadmiernego uzależnienia od zewnętrznych dostawców kapitału,
- b) takiego okresu spłaty kapitału obcego, który będzie uwzględniał możliwości jego obsługi z efektów uzyskiwanych dzięki danej inwestycji,
- c) kosztu kapitału pozyskiwanego z różnych źródeł.

W zależności od przedmiotu analizy i ryzyka związanego z uzyskaniem przewidywanych strumieni pieniężnych stopę dyskontową opiera się na:

- a) rynkowej stopie procentowej,
- b) rynkowej stopie procentowej skorygowanej o premię za ryzyko
- c) średnioważonym koszcie kapitału finansującego inwestycję.

Wartość końcową projektu określa się często metodą wartości likwidacyjnej. Zakłada się wówczas, że na koniec okresu obliczeniowego aktywa powstałe w wyniku inwestycji zostaną sprzedane, a z wpływów powstałych w wyniku tej sprzedaży pokryte będą koszty likwidacji przedsięwzięcia.

Przedsięwzięcie jest opłacalne, jeżeli $NPV \geq 0$. Przedsięwzięcie jest tym bardziej efektywne, im NPV jest wyższe od zera. Jeżeli NPV jest równe 0, wówczas inwestor może oczekiwać takiej stopy korzyści, jaką założono w przyjętej stopie dyskontowej. W przypadku NPV większego od zera inwestor może oczekiwać korzyści odpowiednio wyższych, które korzystnie wpłyną na przyrost wartości przedsiębiorstwa. NPV niższe od zera nie oznacza, że przedsięwzięcie będzie generowało stratę. Projekt inwestycyjny jest odrzucany dlatego, że stopa możliwych korzyści jest niższa od oczekiwanego przez inwestora poziomu. Realizacja takiego projektu spowodowałaby spadek wartości przedsiębiorstwa.

W sytuacji, gdy kilka rozpatrywanych wariantów przedsięwzięcia inwestycyjnego wykazuje nieujemną zaktualizowaną wartość netto (NPV) zachodzi konieczność wyboru wariantu najbardziej korzystnego. Jeżeli rozpatrywane warianty charakteryzują się podobnymi nakładami inwestycyjnymi o identycznym rozkła-

126 W przypadku polskich przedsiębiorstw określenie wysokości premii za ryzyko wiąże się z pewnymi trudnościami. Związane są one z brakiem wiarygodnej bazy informacyjnej umożliwiającej kalkulację tego ryzyka. Dlatego, w praktyce wykorzystuje się podejście uproszczone, bazujące na skalkulowanej dla rynków europejskich (4%) i powiększonej o premię za dodatkowe ryzyko dla danego kraju, która w przypadku Polski waha się w przedziale 2,00 do 2,25%. Wobec powyższego premia za ryzyko inwestycyjne dla polskich przedsiębiorców waha się w przedziale 6% – 5,25% (por: M. Melich, *Wycena wartości firmy*, w: A. Szablewski, R. Tuzimek (red) *Wycena i zarządzanie wartością firmy*, wyd. Poltext, Warszawa 2005, s. 163).

127 R. Rębis, *Finansowanie inwestycji przedsiębiorstw*, wyd. Difin, Warszawa 2014, ss. 64 – 65.

dzie czasowym, wówczas wybiera się ten wariant dla którego NPV jest najwyższe. Natomiast wtedy, gdy wysokość i rozkład czasowy wydatków inwestycyjnych w poszczególnych wariantach jest zróżnicowany wyboru wariantu najkorzystniejszego dokonuje się w oparciu o relację wartości NPV do wartości bieżącej wydatków inwestycyjnych (PVI), określaną jako wskaźnik wartości bieżącej netto ($NPVR$).

$$NPVR = \frac{NPV}{PVI}$$

Wskaźnik ten przy dodatniej wartości NPV przyjmuje wartości wyższe od 1, zaś przy $NPV=0$, przyjmuje wartość 1. Najkorzystniejszym wariantem jest ten dla którego wartość wskaźnika $NPVR$ jest najwyższa.

Innym wskaźnikiem, który może być wykorzystany przy wyborze najkorzystniejszego wariantu inwestycyjnego w warunkach zróżnicowanych wariantów inwestycyjnych jest indeks rentowności (RI). Liczony jest on według wzoru:

$$RI = \frac{PVB}{PVI}$$

gdzie:

PVB – zdyskontowana wartość dodatnich strumieni pieniężnych dla danego wariantu inwestycyjnego.

Z rozpatrywanych wariantów najkorzystniejszym jest ten dla którego wartość RI jest najwyższa. Między wskaźnikami $NPVR$ i RI istnieje ścisła współzależność, a mianowicie:

$$NPVR = RI - 1$$

Wdrożenie projektów o dodatniej wartości NPV korzystnie wpływa na wartość przedsiębiorstwa, odpowiednio ją podwyższając. $NPV > 0$ to wartość dodana do aktualnej wartości przedsiębiorstwa. Im więcej projektów o dodatniej wartości NPV , tym wyższa wartość spółki, która je realizuje.

Drugim kryterium oceny efektywności inwestycji należącym do grupy metod zdyskontowanych jest wewnętrzna stopa zwrotu (IRR), którą liczy się według wzoru:

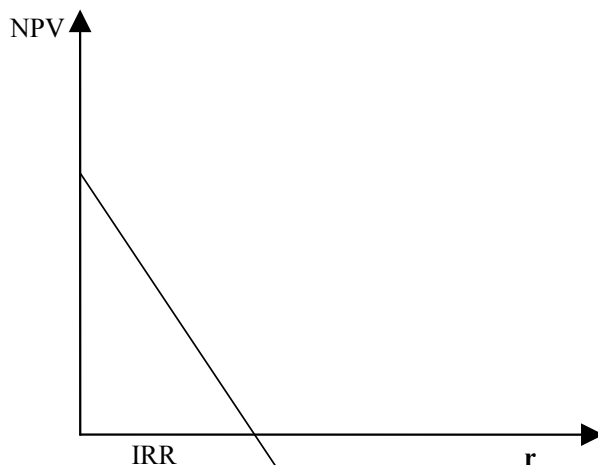
$$IRR = i_1 + \frac{PV(i_2 - i_1)}{PV + NV}$$

gdzie:

PV – wartość dodatnia NPV dla niższej stopy dyskontowej i_1

NV – wartość ujemna NPV dla wyższej stopy dyskontowej i_2 .

Różnica między i_1 a i_2 nie powinna być wyższa od 2 punktów procentowych. Wartość IRR ustala się więc metodą kolejnych przybliżeń. Określa ona taką stopę procentową, przy której NPV osiąga wartość zerową (por. rys. 4.1).



Rys. 4.1. Graficzna ilustracja wewnętrznej stopy zwrotu

Źródło: opracowanie własne

Projekt nie może być zaakceptowany jeżeli *IRR* jest niższa od skalkulowanej stopy dyskonta „*d*”. Stopa dyskontowa wyraża bowiem oczekiwaną przez inwestora stopę zwrotu od zaangażowanego przez niego kapitału. Niższa stopa oznaczałaby bowiem zmniejszenie lub pozbawienie przedsiębiorcy premii za ryzyko inwestycyjne. Spośród wariantów przedsięwzięcia spełniających powyższy warunek należy wybrać ten, dla którego *IRR* osiąga najwyższy poziom.

Rozwój przedsiębiorstwa powoduje wzrost jego wartości wtedy, kiedy realizowane projekty charakteryzują się wyższą efektywnością od osiąganego dotychczas poziomu. Dokonując wyboru strategii rozwoju przedsiębiorstwa należy poszukiwać takich projektów, dla których *NPV* jest wyższe od zera, a *IRR* jest wyższe od przyjętej stopy dyskontowej (średnioważonego kosztu kapitału finansującego inwestycję).

4.4. Strategiczna karta dokonań

Wartość przedsiębiorstw zależy od oczekiwanych w przyszłości wyników ekonomicznych. Znajdują one odzwierciedlenie w strategii wykorzystania posiadanych zasobów (materialnych i niematerialnych). Badania prowadzone w gospodarce amerykańskiej wykazują, że jeszcze w roku 1982 wartość księgowa aktywów stanowiła 62% wartości rynkowej przedsiębiorstw, w roku 1992 już tylko 38%,

zaś pod koniec lat dziewięćdziesiątych XX wieku jej udział spadł do 10 – 15%¹²⁸. Wskazuje to na rosnący wzrost roli kapitału intelektualnego w rozwoju przedsiębiorstw. Dzięki temu kapitałowi firmy¹²⁹:

- a) utrzymują dobre stosunki z klientami, dzięki którym zapewnia się lojalność obecnych klientów oraz efektywną i wydajną obsługę nowych grup klientów i obszarów rynku,
- b) wprowadzają innowacyjne produkty i usługi, pożądane przez docelowe grupy klientów,
- c) szybko i relatywnie tanio wytwarzają produkty i świadczą usługi o wysokiej jakości, dostosowane do indywidualnych potrzeb klientów,
- d) motywują pracowników do podnoszenia kwalifikacji, ciągłego doskonalenia procesów, poprawy jakości i skrócenia czasu reakcji na potrzeby klientów,
- e) rozwijają technologie informatyczne, bazy danych i systemy informacyjne.

W świetle powyższego, jak zauważa D. P. Norton, wartość w epoce postindustrialnej¹³⁰:

- 1) Nie zależy bezpośrednio od wysokości nakładów w danym czasie. Inwestycje w wiedzę mogą być nieprzydatne dla jednych projektów i bezcenne dla innych projektów.
- 2) Zależy od otoczenia (kontekstu), w którym realizowany jest dany projekt. Gwałtowna zmiana otoczenia może spowodować radykalną zmianę wartości.
- 3) Jest pochodną na ogół określonego zbioru zasobów niematerialnych i materialnych. Na przykład sprzedaż samochodu powiązana jest często ze sprzedażą kredytu i ubezpieczenia.

Świadomość tego faktu wymaga zmiany podejścia do zarządzania przedsiębiorstwem. To pracownicy wykorzystując swoją wiedzę i dostępne informacje przyczyniają się do tworzenia nowej wartości. Dlatego muszą znać nie tylko zadania bieżące, lecz również cele strategiczne. Występuje więc konieczność lepszego powiązania celów strategicznych przedsiębiorstwa z celami operacyjnymi komórek organizacyjnych. Narzędziem umożliwiającym takie powiązanie jest strategiczna karta wyników (*balanced scorecard*)¹³¹. Jest ona wielokryterialną koncepcją przekładania strategii na zadania operacyjne oraz pomiaru dokonań w różnych obszarach działalności podmiotu gospodarczego.

128 Por: R. S. Kaplan, D. P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Praktyka*. Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 2001, ss. 5, 6. W wielu dużych firmach o znaczeniu międzynarodowym udział wartości intelektualnej w wartości rynkowej jest jeszcze wyższy. Na przykład w Coca Coli szacuje się go na 96%, w Microsoftzie na 94%, w ABB na 87% (por: A. Jarugowa, *Rachunkowość zarządcza na świecie wczoraj – dziś – jutro*. „Controlling i rachunkowość zarządcza” 1999, nr 1.

129 R. S. Kaplan, D. P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działania*. PWN, Warszawa 2001, s. 23.

130 Por: A. Fazlagić, *Balanced Scorecard – skazani na monopol?*. „Controlling i rachunkowość zarządcza”, 2002, nr 2.

131 W literaturze polskiej nazywana również strategiczną kartą dokonań.

Dzięki tej karcie uwaga pracowników jest kierowana nie tylko na cele finansowe firmy, lecz również te działania, które wywierają istotny wpływ na przyszłą wartość przedsiębiorstwa. Pozwala ona na połączenie krótkoterminowej efektywności z długookresowymi czynnikami kreowania wartości. Nie jest tradycyjnym systemem kontroli wyników przedsiębiorstwa, lecz systemem wzajemnego informowania i uczenia się. Stosuje się ją dla potrzeb weryfikacji strategii rozwoju przedsiębiorstwa i uzgadniania (wzajemnego dostosowania) działań poszczególnych komórek organizacyjnych koniecznych dla zapewnienia realizacji końcowego celu firmy.

W koncepcji *balanced scorecard* przedsiębiorstwo i jego cele rozpatrywane są w czterech płaszczyznach: rozwoju, procesów wewnętrznych, klientów i finansów. Między tymi płaszczyznami występują ściśle powiązania o charakterze przyczynowo-skutkowym. Pozwala to na opracowanie ścieżek strategicznych odzwierciedlających strategiczne cele przedsiębiorstwa. W każdej z tych płaszczyzn identyfikuje się cele ogólne i szczegółowe, ich mierniki (finansowe i niefinansowe) oraz działania niezbędne do osiągnięcia planowanego wzrostu wartości. Liczba celów w jednej płaszczyźnie nie powinna być zbyt duża. Na ogół za optymalne rozwiązanie uważa się 4-5 celów¹³².

Między poszczególnymi płaszczyznami występują ściśle powiązania. Np. osiągnięty poziom rentowności zależy m.in. od wielkości, która w dużym stopniu jej pochodną lojalności klientów. Ta zaś zależy od terminowości dostaw oraz czasu i jakości ich obsługi. Na jakość obsługi z kolei duży wpływ mają kwalifikacje pracowników i wyposażenie techniczne. Nie ma zatem w przedsiębiorstwie zdarzenia, które nie powodowałoby określonych skutków ekonomicznych, bądź to poprzez przysparzanie przychodów, generowanie kosztów lub równoczesny wpływ na poziom przychodów i kosztów. Oznacza to, że każda komórka organizacyjna, niezależnie od realizowanych zadań i każdy zatrudniony pracowników mają określony udział (zróżnicowany zależnie od pełnionej funkcji) w końcowym wyniku finansowym przedsiębiorstwa. Skuteczne zarządzanie przedsiębiorstwem nie jest możliwe bez odpowiedniego systemu mierzenia i kontrolowanie tego udziału.

W płaszczyźnie finansowej znajduje odzwierciedlenie końcowy cel każdej organizacji gospodarczej, jakim jest wzrost jej wartości. Cel ten może być podzielony na kilka celów cząstkowych, których osiągnięcie może być rozłożone w czasie. Wartość każdego z celów finansowych może być wyrażona przy pomocy różnych mierników. Cele i mierniki w płaszczyźnie finansowej stanowią punkt odniesienia do celów i mierników określonych w pozostałych płaszczyznach. Stanowią one odpowiednie ogniwa w łańcuchu przyczynowo-skutkowym działań realizowanych w różnych komórkach organizacyjnych przedsiębiorstwa. Cele i mierniki w różnych okresach „życia” przedsiębiorstwa są inne. Zmieniają się wraz ze zmianą

132 Por: T. Woźniak, *Ile celów i mierników powinna zawierać Strategiczna Karta Wyników*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2014, nr 5.

warunków zewnętrznych i wewnętrznych. W okresie początkowym dominują cele związane z rozwojem przedsiębiorstwa, jego ekspansją rynkową. W okresie stabilizacji uwaga przesuwana się na rentowność prowadzonej działalności. Większego znaczenia nabierają procesy kontroli kosztów i rentowności produktów, klientów, rynków. W każdym etapie rozwoju przedsiębiorstwa w celach i miernikach finansowych powinno być uwzględnione ryzyko finansowe. Dążenie do wzrostu efektywności za wszelką cenę może doprowadzić do nadmiernego wzrostu ryzyka (np. nadmierna koncentracja sprzedaży na najbardziej rentownym rynku może grozić bankructwem w przypadku gwałtownego załamania się sprzedaży na tym rynku spowodowanego pojawieniem się silnego konkurenta). Dlatego wiele przedsiębiorstw ubezpiecza się przed taką sytuacją dywersyfikując rynki, produkty, klientów, itp. Oznacza to na ogół godzenie się na wolniejsze tempo wzrostu wartości przedsiębiorstwa. Spadek ryzyka opłacony jest niższym poziomem efektywności. Przykładowe cele i mierniki w płaszczyźnie finansowej zawiera tabela 4.1.

Tabela 4.1. Przykładowe cele i mierniki w płaszczyźnie finansowej

Cele	Mierniki
Osiągnięcie określonej stopy zwrotu z kapitałów własnych	Relacja księgowego zysku do średniej wartości kapitałów własnych w danym przedziale czasowym, efekt dźwigni finansowej
Wzrost wykorzystania aktywów	Produktywność aktywów mierzona wartością produkcji sprzedanej
Wzrost rozmiarów sprzedaży	Stopa wzrostu sprzedaży według segmentów rynku mierzona relacją sprzedaży planowanej do sprzedaży dotychczasowej
Wzrost udziału sprzedaży na rynkach zagranicznych	Udział sprzedaży eksportowej w sprzedaży ogółem w okresie planowanym
Obniżenie kosztów wytwarzania	Relacja jednostkowego rzeczywistego kosztu wytworzenia do kosztu wzorcowego (planowanego)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie R.S. Kaplan, D. P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działania*. PWN, Warszawa 2001, s. 62

Kolejnym ważnym obszarem działalności przedsiębiorstwa jest sprzedaż i bezpośrednio z nią związana płaszczyzna klienta. Jedynym racjonalnym uzasadnieniem dla przedsiębiorczości gospodarczej jest tworzenie klientów. Fundamentem przedsiębiorstwa jest klient, który płaci za konkretne produkty i usługi i dzięki któremu przedsiębiorstwa mogą trwać i rozwijać się. Nie jest ważne co myślą o produktach ich wytwórcy (przedsiębiorcy, menedżerowie), lecz istotne jest jak je postrzegają klienci i jaką im przypisują wartość. Wartość ta musi być na poziomie zapewniającym zaspokojenie ich potrzeb. Muszą mieć oni poczucie, że wartość,

którą otrzymują jest równa co najmniej cenie jaką płacą za produkt lub usługę lub równoważna innemu wyrzeczeniu, które muszą ponieść by je otrzymać. Żadne przedsiębiorstwo nie jest w stanie spełnić oczekiwań wszystkich klientów, dlatego konieczne jest jednoznaczne określenie grup klientów, którym będzie oferowało swoje produkty (usługi). Oczekiwania tych grup są podstawą projektowania i wytwarzania określonej wartości użytkowej produktów.

Na wartość dla klienta wpływa wiele czynników do których należą jakość produktów, cena, warunki zakupu, jakość obsługi, serwis, itp. Jakość produktów określona jest przez zespół cech nadanych im w procesie wytwarzania, które sprawiają, że zaspokaja one określone potrzeby odbiorców. Wytworzenie tych cech wiąże się z określonymi kosztami. Im wyższy standard posiadają poszczególne cechy tym wyższe są koszty wytwarzania, które w konfrontacji z ceną określają poziom wartości dla właściciela przedsiębiorstwa. Przedsiębiorczość przejawia się między innymi w tym, że podmiot gospodarczy potrafi dostarczyć klientowi taki produkt lub usługę, które będą posiadały niezbędny zestaw cech o odpowiednim standardzie, a równocześnie koszty jego wytworzenia i dostarczenia do klienta będą niższe od ceny, którą klient jest skłonny zapłacić. Producent w celu obniżenia kosztów nie może obniżyć jakości poniżej pewnego minimalnego standardu.

W gospodarce konkurencyjnej nie może również podnosić dowolnie ceny w celu odpowiedniego zrekompensowania kosztów. Cena bowiem jest parametrem niezależnym od pojedynczego wytwórcy. Przedsiębiorstwo, które chce funkcjonować na danym segmencie rynku musi dostosować się do jego warunków. Koszty firmy nie leżą w sferze zainteresowania klientów. Ci chcą bowiem nabyć dobre produkty (o określonym poziomie jakości) na korzystnych warunkach (po możliwie najniższych cenach, często z odroczonym terminem płatności) i chcą być sprawnie i mile obsłużeni. Klienci chcą być zadowoleni pod każdym względem. Ich zadowolenie przekłada się na przyszły popyt. Klienci zadowoleni przywiązują się do przedsiębiorstwa. Dokonują nowych zakupów i często sprowadzają nowych klientów. Tworzą w otoczeniu dobrą opinię o przedsiębiorstwie, która jest niezbędna dla zdobycia i utrwalenia określonej pozycji rynkowej. Przedsiębiorcy i menedżerowie rozumiejący ten problem dbają o klientów. Nie ograniczają się tylko do spraw techniczno-produkcyjnych, gdyż wiedzą, że dla osiągnięcia sukcesu rynkowego nie wystarczy wytworzenie produktów nawet o najwyższych parametrach technicznych i użytkowych. Klient wymaga czegoś więcej, a niejednokrotnie z uwagi na swoje dochody oczekuje produktów o niższym standardzie, lecz bardziej dostosowanych do jego aktualnych oczekiwań.

Przedsiębiorstwo nie może zaniedbywać kontaktów ze swoimi klientami. Koncentracja jedynie na rozwiązywaniu problemów wewnętrznych (technicznych, produkcyjnych, organizacyjnych) łatwo może doprowadzić do zapomnienia o klientach i utracenia zdobytej pozycji rynkowej, co zaowocuje spadkiem sprzedaży i tym samym spadkiem efektywności prowadzonej działalności gospodarczej.

Klient postrzega wartość przez pryzmat użyteczności produktu, który nabywa. Zakupi dany produkt wówczas, gdy musi przeznaczyć mniej na uzyskanie określonej użyteczności niż w przypadku innego produktu. Jak słusznie zauważą H. Simon, klient w swoim wyborze kieruje się kryterium użyteczności netto, która jest różnicą między użytecznością postrzeganą przez klienta a ceną produktu. Przedsiębiorstwo, które przestanie dostarczać klientowi oczekiwanej przez niego użyteczności netto wypadnie z rynku i tym samym nie dostarczy odpowiedniej wartości właścicielowi. Klient zakupi inne produkty (innych przedsiębiorstw), dla których relacja między ocenianą przez niego użytecznością a ceną będzie najkorzystniejsza.

Efektywne wykorzystywanie przez przedsiębiorstwo jego zasobów jest możliwe tylko wtedy, gdy będą zabezpieczone interesy klientów, a nie odwrotnie. W praktyce może wystąpić konflikt między dążeniem do lepszego wykorzystania posiadanych zasobów firmy a wartością dla klientów. Na przykład lepszemu wykorzystaniu czynników produkcji i obniżeniu kosztów wytwarzania sprzyja wydłużenie serii produkcyjnych. Jednakże często postrzegane jest to przez klientów jako obniżenie wartości, mimo, że produkty wytwarzane seryjnie mogą być lepiej dopracowane pod względem konstrukcyjnym i technologicznym. Mogą charakteryzować się wyższymi parametrami technicznymi i użytkowymi. Mimo to, przedsiębiorstwo musi podporządkować swoją ofertę oczekiwaniom klientów, gdyż w przeciwnym przypadku pozostanie z niesprzedanymi produktami. Ich szablonowość i powszechność może być przez klientów źle odbierana. Pomnażanie wartości właścicieli kosztem wartości klientów w gospodarce konkurencyjnej może się zdarzyć jedynie w krótkich okresach, dopóki klienci się nie zorientują, że są źle traktowani lub ich oczekiwania nie są właściwie zaspokajane. Kara jaka może spotkać przedsiębiorstwo za takie praktyki może być równa jego upadłości. Dlatego ważne jest do zachowania właściwej równowagi między efektywnością wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa a wartością postrzeganą przez klientów (rys. 4.2).

Wartość postrzegana przez klientów	Wysoka wartość dla klientów	Wysoka wartość dla klientów
	Niskie koszty i Niska cena	Wysokie koszty i wysoka cena
	Niska wartość dla klientów	Niska wartość dla klientów
	Niskie koszty i Niska cena	Wysokie koszty i wysoka cena
Koszty i cena produktów		

Rys. 4.2. Relacja między kosztem i ceną a wartością postrzeganą przez klientów

Lepsze wykorzystanie zasobów umożliwia obniżenie kosztów i ceny. Jednakże tym korzystnym zjawiskom produkcyjnym (jak wspomniano wcześniej) towarzyszy często spadek wartości dla klientów. Produkty nie posiadające cech indywidualnych różniących ich od innych wyrobów nie pozwalają na wyróżnienie poszczególnych klientów spośród innych nabywców. Konkretny nabywca postrzega to jako utratę swojej indywidualności i takie produkty przestają spełniać jego oczekiwania, przez co ich wartość w jego przekonaniu spada. Wartość w opinii klienta to nie tylko cena. Wielu spośród nich jest skłonnych zapłacić wyższą cenę byle tylko nabyć produkt, którego nie posiadają sąsiedzi, znajomi lub współpracownicy.

Osiągnięcie korzystnej relacji między wartością (użytecznością) dla klientów a ceną i kosztem produktów nie musi oznaczać wytwarzania wyrobów o najwyższych parametrach technicznych czy użytkowych. Dążąc do wzrostu efektywności, przedsiębiorstwa powinny umieszczać swoje produkty w strefie wokół przekątnej prostokąta na rys. 3.4. Tylko wtedy klienci, którzy kupują dany produkt mogą mieć poczucie, że uzyskują dobrą wartość, zaś przedsiębiorstwo może zoptymalizować różnicę między ceną produktu a kosztami jego wytworzenia.

Wysoką efektywnością mogą charakteryzować się tylko te podmioty gospodarcze, które dostarczają klientom oczekiwanej przez nich użyteczności (wartości) oraz dostosowują swój potencjał gospodarczy (wielkość i strukturę zasobów) do możliwości rynkowych. Słusznie zauważa P.F. Drucker, że dla stworzenia niezbędnej przedsiębiorstwu klienteli, musi ono „kontrolować zasoby wytwarzające bogactwo” Kierując się zasadą efektywności, właściciele (menedżerowie) dostosowują przedsiębiorstwa (ich wielkość, strukturę produkcyjną, strukturę organizacyjną, itp.) do możliwości sprzedaży a nie do osobistych ambicji. Muszą jednak dokonać wyboru określonego typu strategii. Może to być strategia niskich kosztów, strategia lidera produktu, strategia kompleksowych rozwiązań dla klientów lub strategia innowacji wartości¹³³.

Rosnąca efektywność organizacji gospodarczej w długim okresie oznacza, że zaspokaja ono coraz lepiej potrzeby klientów dostarczając im coraz wyższej wartości (użyteczności). Oceniając efektywność podmiotów gospodarczych oceniamy równocześnie ich pracę na rzecz otoczenia, a w szczególności klientów.

Przykładowe zestawienie celów i mierników w płaszczyźnie klienta zawiera tabela 4.2.

Realizacja celów sformułowanych w płaszczyźnie finansowej i klienta zależy od organizacji i kosztów procesów wewnętrznych, na które składają się procesy innowacyjne, procesy operacyjne oraz procesy obsługi posprzedażnej. W przypadku procesów innowacyjnych chodzi o rozpoznanie długookresowych potrzeb klientów i sposobów ich zaspokajania oraz kierunków zmian w tym zakresie. Rozpoczęcie produkcji nowego wyrobu musi być poprzedzone odpowiednimi

133 Szerzej na ten temat piszą: R. S. Kaplan, D. P. Norton, *Mapy strategii...* op. cit., ss. 354 – 372.

pracami przygotowawczymi. Prace te polegają na opracowaniu założeń konstrukcyjnych przyszłego produktu (przygotowanie konstrukcyjne – KPP), opracowaniu technologii wytwarzania (technologiczne przygotowanie produkcji TPP), oraz organizacji procesu twórczego i uruchomieniu produkcji (organizacyjne przygotowanie produkcji – OPP). Całość tych prac nosi nazwę technicznego przygotowania produkcji. Od jakości tego przygotowania zależy w dużym stopniu jakość produktów, sprawność przebiegu produkcji i wprowadzenie produktu na rynek.

Tabela 4.2. Cele i mierniki w płaszczyźnie klienta

Cele	Mierniki
Udział w rynku	Udział mierzony liczbą klientów, wartością lub ilością sprzedaży
Zdobywanie klientów	Tempo pozyskiwania nowych klientów (relacja nowo pozyskanych klientów do liczby dotychczasowych klientów)
Utrzymanie klientów	Np. Liczba klientów obsługiwanych od n lat w aktualnej liczbie klientów ogółem
Satysfakcja klientów	Stopień zadowolenia klientów z poszczególnych elementów kreowanej wartości
Rentowność klientów	Zysk uzyskiwany dzięki obsłudze poszczególnych klientów, grup klientów lub segmentów rynku np. w stosunku do ponoszonych kosztów lub wykorzystywanych zasobów

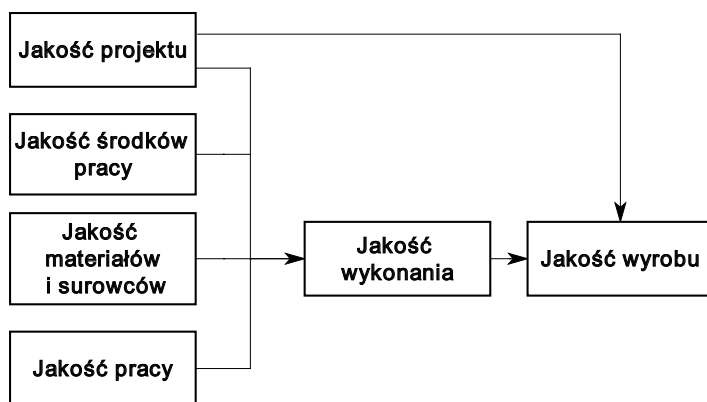
Źródło: Opracowanie własne na podstawie R.S. Kaplan, D. P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działania*. PWN, Warszawa 2001, s. 75

Wprowadzanie do produkcji nowych wyrobów musi następować odpowiednio wcześniej przed wycofaniem z produkcji wyrobów starszych, których cykl życiowy dobiega końca. Jest to podyktowane tym, że opanowanie nowej produkcji, jak również zdobycie przez nowy wyrób określonej pozycji na rynku wymaga pewnego czasu. Gdyby rozpoczynać pracę nad nowym produktem w końcowej fazie cyklu życiowego produktu wytwarzanego w wcześniej, wówczas w przedsiębiorstwie występowałyby okresy, w których wykorzystanie zdolności produkcyjnych byłoby bardzo niskie. Tym samym niskie byłyby wpływy z tytułu sprzedaży. Mogłyby one nie wystarczyć na pokrycie kosztów stałych. Każde przedsiębiorstwo powinno mieć zatem odpowiednią liczbę produktów w różnych fazach cyklu życiowego, by mieć zapewniony systematyczny dopływ środków finansowych z tytułu sprzedaży niezbędnych do finansowania swojej działalności.

W przypadku procesów operacyjnych istotnego znaczenia mają trzy zagadnienia: czas trwania procesów (cykl rotacyjny zapasów, długość cyklu produkcyjnego, szybkość obsługi klientów), jakość procesów, których skutkiem jest jakość produktów i usług i satysfakcja klientów z dokonanych w przedsiębiorstwie zakupów oraz koszty realizacji procesów.

Czas trwania procesów zależy od organizacji procesów produkcji i procesów pracy, od stosowanych technologii, technicznego uzbrojenia pracy, poziomu informatyzacji przedsiębiorstwa, itp. Istotnym skutkiem trwania procesów operacyjnych jest rotacja zaangażowanych kapitałów i koszty ich zamrożenia. Im krócej trwają te procesy, tym większą można zrealizować sprzedaż w jednostce czasu, tym mniej trzeba zaangażować kapitału na jednostkę sprzedaży i tym niższe będą koszty zamrożenia kapitału.

Jakość procesów znajduje bezpośredni wyraz w jakości wytwarzanych produktów i usług, która zależy od jakości projektu (wzorca produktu, usługi) oraz jakości wykonania. Jakość projektu określona jest przez założenia konstrukcyjno-technologiczne produktu. Na jej poziom decydujący wpływ wywierają projektanci. Natomiast jakość wykonania zależy od wielu czynników. Podstawowym czynnikiem jest jakość projektu. Wyrób nie może mieć wyższej jakości niż to założono w projekcie. Wśród innych czynników istotne znaczenie mają takie jak: jakość pracy, przestrzeganie dyscypliny technologicznej, jakość materiałów i surowców, części i podzespołów oraz jakość środków pracy wykorzystywanych przy wytwarzaniu produktów (por. rys. 4.3).



Rys. 4.3. Czynniki kształtujące jakość wyrobów

Źródło: Opracowanie własne

Wybór poziomu jakości projektu wiąże się z obsługą posprzedażną klientów, powinna być uwzględniona w rachunku ekonomicznym jakości. Elementami tego rachunku jest wartość użytkowa produktów (Q) oraz koszty związane z jej pozyskaniem (wytworzeniem) i użytkowaniem. Koszty te zmieniają się wraz ze zmianą poziomu wartości użytkowej. Wyższy poziom jakości wymaga poniesienia wyższych kosztów produkcji, lecz na ogół niższych kosztów użytkowania. Niższy poziom jakości obniża koszty produkcji, lecz zwiększa koszty użytkowania produktów. Z kolei jakość wykonania ma wpływ na poziom braków oraz kosztów i strat

z nimi związanych (straty z tytułu braków nienaprawialnych, koszty usuwania wad produktów, koszty reklamacji, itp.) i poziom satysfakcji klientów z tytułu nabytych produktów czy usług.

Niemale znaczenie mają również koszty realizacji procesów związane nie tylko z bezpośrednim zużyciem czynników produkcji, lecz również z funkcjonowaniem poszczególnych jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa. Problemy zarządzania i kontroli tych kosztów omówiono w następnych rozdziałach.

Tabela 4.3. Przykładowe cele i mierniki w płaszczyźnie procesów wewnętrznych

Cele	Mierniki
Spadek kosztów zamrożenia kapitałów	Długość cyklu operacyjnego (suma cykli rotacji w dniach zapasów i należności)
Skrócenie cyklu realizacji zamówień	Średnia liczba dni upływająca od złożenia zamówienia do jego realizacji
Skrócenie okresu wdrażania nowych produktów	Średnia liczba dni (tygodni, miesięcy) do zatwierdzenia koncepcji do sprzedaży pierwszych egzemplarzy nowych produktów
Poprawa jakości produkcji	Procentowy spadek liczby braków, procentowy spadek liczby reklamacji, obniżenie strat z tytułu braków i reklamacji
Obniżenie kosztów procesów wewnętrznych	Procentowy spadek kosztów pośrednich

Źródło: Opracowanie własne na podstawie R.S. Kaplan, D. P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działania*. PWN, Warszawa 2001, ss. 99 – 121

Płaszczyzna rozwoju tworzy bazę do realizacji celów ujętych w pozostałych płaszczyznach. Bazę tę stanowi potencjał ludzki i informacyjny. W przypadku potencjału ludzkiego chodzi o umiejętności pracowników, ich zainteresowanie zmianami w otoczeniu, skłonność do wprowadzania innowacji, lojalność wobec przedsiębiorstwa, co znajduje odzwierciedlenie w wydajności pracowników, ich satysfakcji z pracy, zaangażowanie w procesie realizacji przydzielonych zadań. Pracownicy lepiej identyfikujący się z przedsiębiorstwem niechętnie zmieniają pracę, chętniej podejmują nowe wyzwania i bardziej angażują się w realizację nowych zadań. Przedsiębiorstwo, w którym pracują pracownicy lojalni o wysokich kwalifikacjach mogą rozwijać się szybciej. Znajduje to wyraz zarówno w wyższym poziomie nowoczesności produkcji, bardziej dynamicznym wzroście sprzedaży, jak i w łatwiejszym pokonywaniu konkurencji.

W sytuacji kiedy wiedza staje się bardziej istotnym czynnikiem sukcesu od zasobów kapitałowych dużą rolę w potencjale rozwojowym przedsiębiorstwa spełniają zasoby kadrowe i informacyjne.

Tabela 4.4. Cele i mierniki w płaszczyźnie rozwoju

Cele	Mierniki
Wzrost wiedzy i umiejętności personelu	Uczestnictwo w szkleniach (liczba godzin odbytych szkoleń na jednego pracownika)
Wzrost lojalności pracowników	Wskaźnika zwolnień pracowników z przyczyn pozaekonomicznych
Wzrost zakres i jakości informatyzacji firmy	Udział stanowisk pracy z dostępem do zintegrowanego systemu informatycznego w ogólnej liczbie stanowisk pracy
Wzrost nakładów na prace nad nowymi produktami	Relacja nakładów na badania nad nowymi produktami do wartości sprzedaży
Osiągnięcie wysokiego poziomu kompetencji funkcjonalnej	Właściwe obsadzanie stanowisk strategicznych w dziale badań i rozwoju
Zbudowanie skutecznych, interdyscyplinarnych, wielofunkcyjnych zespołów	a) udział pracowników pracujących afektywnie w wielofunkcyjnych zespołach b) udział pracowników zdolnych do skutecznego pełnienia funkcji lidera procesu badań i rozwoju
Stosowanie technologii do szybkiego lansowania produktów	Udział produktów wylansowanych dzięki skutecznej współpracy terminali CAD/CAM
Korzystanie z osiągnięć środowiska naukowo-technicznego	a) udział pomysłów pochodzących z zewnątrz b) wewnętrzna ocena bieżącego potencjału technologicznego
Promowanie kultury innowacyjnej	Liczba sugestii odnośni nowych pomysłów i umiejętności

Źródło: Opracowanie własne na podstawie R.S. Kaplan, D. P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działania*. PWN, Warszawa 2001, ss. 99 – 121 oraz R. S. Kaplan, D. P. Norton, *Mapy strategii w biznesie*, wyd. GWP, Gdańsk 2011, s. 182.

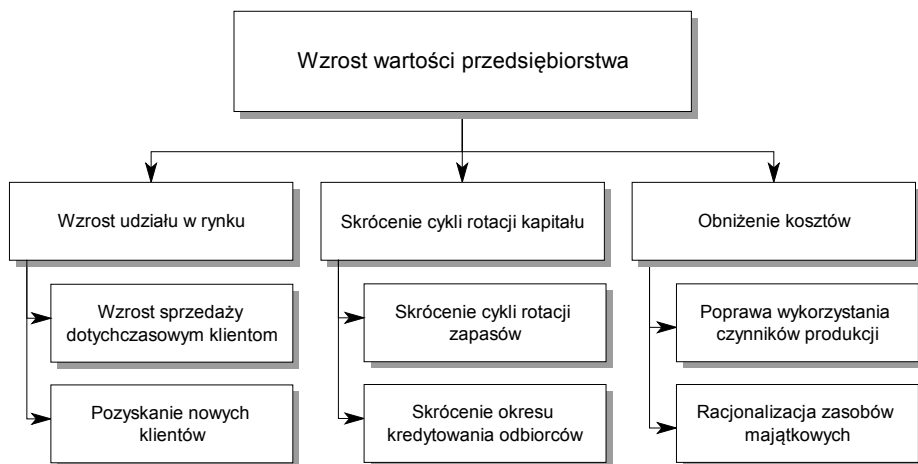
Szybka i skuteczna reakcja na szybko zmieniające się otoczenie i jego oczekiwania wobec przedsiębiorstwa wymaga od jego pracowników wysokich kwalifikacji oraz wiarygodnej i szybkiej informacji o klientach, konkurencji, dostawcach, najnowszych wynikach badań naukowych, możliwych zmianach w technologiach, dostępności do źródeł finansowania itp. Zmiany w zakresie wiedzy technicznej wpływają na skracanie cykli życiowych produktów, co z kolei wymaga intensyfikacji prac nad doskonaleniem dotychczasowych produktów i prac nad nowymi produktami. Te okoliczności determinują charakter celów i mierników w płaszczyźnie rozwoju (tab. 4.4).

Zbiór celów i mierników w poszczególnych płaszczyznach powinien być wewnętrznie spójny, co oznacza konieczność zachowania odpowiedniej równowagi między¹³⁴:

- a) zewnętrznymi wskaźnikami odnoszącymi się do satysfakcji właścicieli i klientów a wewnętrznymi wskaźnikami dotyczącymi procesów gospodarczych przedsiębiorstwa i jego zdolności do rozwoju,
- b) wskaźnikami związanymi z celami strategicznymi a wskaźnikami opisującymi kluczowe czynniki sukcesu,
- c) wskaźnikami finansowymi i wskaźnikami niefinansowymi,
- d) wskaźnikami opisującymi cele długookresowe a wskaźnikami charakteryzującymi cele krótkookresowe.

Ponadto, mierniki te powinny być w miarę proste, dokładne, pozwalając na uzyskiwanie wiarygodnych wyników i koncentrować się na najistotniejszych problemach związanych z zarządzaniem przedsiębiorstwem. Liczba mierników powinna być ograniczona. Konstruując BSC firmy powinny koncentrować się na kilku zasadniczych parametrach, „które stanowią o strategii zmierzającej do długotrwałego tworzenia wartości”¹³⁵.

Przykładowe powiązanie celu strategicznego z celami cząstkowymi w poszczególnych płaszczyznach BSC pokazano na rys.4.4.



Rys. 4.4. Przykładowe powiązanie między celem strategicznym przedsiębiorstwa a celami cząstkowymi w poszczególnych płaszczyznach Strategicznej Karty Dokońń

Źródło: Opracowanie własne

¹³⁴ P. Kabalski, *Zrównoważona Karta dokońń – jak może wyglądać w praktyce (część I)*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2000, nr. 4.

¹³⁵ R. S. Kaplan, D. P. Norton, *Mapy strategii... op. cit.*, s.23.

Strategiczna karta wyników nie jest metodą realizacji celów firmy, lecz narzędziem zarządzania pozwalającym na koncentrację uwagi menedżerów na strategii rozwoju przedsiębiorstwa i osiągnięciu przyszłego sukcesu. Pozwala ona na stworzenie zintegrowanego wokół długookresowego celu systemu zarządzania firmą. Dzięki dobrze przygotowanej BSC otrzymuje się jasny obraz przyszłości przedsiębiorstwa oraz sposobów jakie są niezbędne, by ten obraz stał się rzeczywistością. Posługiwanie się tym narzędziem powinno umożliwiać odpowiedź na dwa pytania¹³⁶: czy wybrana strategia jest wdrażana? oraz czy wdrożona strategia pozwala na osiągnięcie założonych celów?

Realizacja założonych celów zależy nie tylko od poprawności samej strategii. Niemale znaczenie ma właściwe przełożenie strategii na cele i zadania operacyjne jednostek biznesowych wewnątrz przedsiębiorstwa, komórek organizacyjnych i stanowisk pracy. Skuteczne wdrożenie BSC wymaga¹³⁷:

- 1) Opracowania tzw. kamieni milowych, które stanowią docelowe wartości przyjętych mierników konieczne do osiągnięcia w poszczególnych przedziałach czasowych realizowanej strategii.
- 2) Przekazanie odpowiedniej informacji (o ww. wartościach) do osób odpowiedzialnych za wykonanie określonych zadań (celów częściowych).
- 3) Opracowanie sposobów realizacji zadań przez niższe szczeble zarządzania (najlepiej z udziałem osób odpowiedzialnych (kierowników) za ich wykonanie.
- 4) Przygotowanie budżetu umożliwiającego wykonanie tych zadań.
- 5) Połączenie budżetów częściowych w budżet przedsiębiorstwa dla danego przedziału czasowego (kwartału, półrocza, roku).

Takie postępowanie umożliwia zlikwidowanie we właściwym czasie różnicy (luki) między wynikami docelowymi a obecnymi. Pozwala na poznanie procesu tworzenia wartości i bardziej skuteczną jego kontrolę. Charakteryzuje ją znaczna elastyczność przejawiająca się w możliwości dostosowywania jej do warunków konkretnego przedsiębiorstwa lub innej organizacji.

BSC może być skutecznym narzędziem zarządzania w przedsiębiorstwach różnej wielkości. Oczywiście, że zakres wykorzystania poszczególnych elementów będzie zróżnicowany. Musi być dostosowany nie tylko do rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej, lecz również do jej rodzaju. W wielu przypadkach pozytywne skutki zastosowania karty mogą być wzmocnione wykorzystaniem innych, znanych narzędzi zarządzania, np. marketingu mix¹³⁸.

BSC jest narzędziem nie pozbawionym wad. W literaturze podkreśla się, że jest ona skierowana do wewnątrz przedsiębiorstwa, w niedostatecznym stopniu

136 Por: J. Michalak, *Pomiar dokonań*, w: I. Sobańska (red), *Rachunkowość zarządcza. Podejście...op. cit.*, s.423.

137 P. Warowny, *Balanced scorecard*, w: K. G. Śidwerska, *Controlling kosztów...op. cit.*, ss.557 –558.

138 Por: M. Hatlas, D. Michalski, *Zrównoważona Karta Wyników i elementy marketingu mix*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2011, nr 10.

uwzględnia warunki otoczenia, a w szczególności nie nawiązuje lub mało nawiązuje do strategii konkurentów. Zakłada wysoki poziom centralizacji zarządzania i planowania. Jest podatna na różnego rodzaju manipulacje¹³⁹. Mimo tych wad może przyczynić się do wzrostu skuteczności planowania strategicznego. W praktyce można podać wiele przykładów korzyści, jakie osiągnęły przedsiębiorstwa wdrażając BSC¹⁴⁰. Trzeba również podkreślić, że koncepcja ta podlega ewolucji w kierunku coraz lepszego wyjaśniania zależności między stanem rzeczywistym a stanem docelowym.

139 Por: J. Michalak, *Pomiar dokonań. Od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, wyd. Difin, Warszawa 2008.

140 Por. np. R. Ozgowicz, D. Michalski, *Efekty wdrażania Balanced Scorecard w hurtowni materiałów budowlanych*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2011, nr 3 i 4.

5. Zastosowanie controllingu w przedsiębiorstwach wybranych branż

5.1. Controlling w przedsiębiorstwach produkcyjnych

W przedsiębiorstwach produkcyjnych rozróżnia się zazwyczaj działalność podstawową związaną z wytwarzaniem określonych produktów i usług oraz działalność pomocniczą, której podstawowym zadaniem jest obsługa działalności podstawowej (np. wydział remontowy, narzędziownia, wydział transportu, itp.). Organizacja procesów wytwórczych w poszczególnych przedsiębiorstwach jest znacznie zróżnicowana. Poszczególne komórki organizacyjne nazywane wydziałami lub oddziałami produkcyjnymi mogą być wyspecjalizowane przedmiotowo (wytwarzanie określonych części, detali, półfabrykatów, np. kołownia w fabryce samochodów) lub technologicznie (np. lakiernia). Niektóre komórki mogą pracować tylko na potrzeby wewnętrzne firmy, inne mogą przekazywać część swojej produkcji do dalszego przetwarzania innym komórkom przedsiębiorstwa, a część sprzedawać na zewnątrz. Ta sytuacja sprawia, że podział przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności musi być dobrze przemyślany i uwzględniać nie tylko kryteria o charakterze ogólnym, lecz również konkretne warunki produkcyjno-organizacyjne.

Niezależnie od charakteru specjalizacji komórek produkcyjnych całą działalność przedsiębiorstwa produkcyjnego podzielić można na cztery podstawowe sfery działalności, a mianowicie: sferę zaopatrzenia, sferę produkcji, sferę sprzedaży oraz sferę zarządzania. Każda z tych sfer może stanowić co najmniej jeden odrębny ośrodek odpowiedzialności. Trzy pierwsze sfery (zaopatrzenia, produkcja, sprzedaż) mogą funkcjonować jako ośrodki wynikowe, natomiast komórki organizacyjne realizujące funkcje zarządzania mogą mieć formę ośrodków kosztowych. W ramach poszczególnych centrów mogą funkcjonować subcentra wynikowe lub kosztowe.

Centra kosztowe (komórki pionu finansowo-księgowego oraz komórki bezpośrednio podległe prezesowi firmy) oceniane mogą być za rzeczywisty poziom wygenerowanych kosztów. Przedmiotem oceny byłyby różnica między rzeczywistymi kosztami funkcjonowania tych komórek w okresie sprawozdawczym a zadany budżet. Różnica dodatnia oznaczałaby niewykonanie zadań budżetowych

i oceniana byłaby negatywnie, natomiast brak różnicy lub różnica ujemna byłaby równoznaczna z przestrzeganiem ograniczeń budżetowych i oceniana byłaby pozytywnie.

Podstawowym źródłem przychodów przedsiębiorstwa produkcyjnego jest produkcja. Jednakże w warunkach konkurencji oferta produktowa musi być podporządkowana oczekiwaniom rynku, co sprawia, że wyniki ekonomiczne współczesnej firmy zależą w dużej mierze od dobrego rozpoznania sytuacji rynkowej przez Pion Marketingu i Sprzedaży. Dlatego uzasadnionym wydaje się stworzenie takiej sytuacji, w której Pion Produkcji i Pion Marketingu i Sprzedaży będą ze sobą ściśle współpracować. Rozwiązania w obszarze controllingu powinny do takiej współpracy motywować. Będzie tak wtedy, gdy oba piony będą funkcjonować jako ośrodki odpowiedzialne za wielkość wygenerowanej nadwyżki ekonomicznej. Źródłem tej nadwyżki w obu przypadkach będą przychody ze sprzedaży netto produktów wytwarzanych przez pion Produkcji na zamówienie pionu Marketingu i Sprzedaży. Kryterium oceny pracy pionu Marketingu i Sprzedaży stanowić może wysokość marży brutto rozumianej jako różnica między przychodem ze sprzedaży netto a kosztami funkcjonowania własnych komórek i wartością sprzedanych produktów i usług zakupionych po cenach wewnętrznych od pionu Produkcji. Cena wewnętrzna mogłaby stanowić różnicę między ceną rynkową a prowizją procentową pionu Marketingu. Ten sposób ustalania ceny wewnętrznej powinien zapewnić zgodność interesów tych dwóch pionów. Wzrost wartości sprzedaży (niezależnie od tego, czy z tytułu wzrostu ilości sprzedaży, czy z tytułu wzrostu cen) będzie pozytywnie odczuwany przez oba piony. Pion Marketingu byłby również odpowiedzialny za ściąganie należności od odbiorców. Odpowiedzialność ta egzekwowana może być poprzez ustalenie normatywnego cyklu rotacyjnego dla należności. Równoznaczne byłoby to z ustaleniem normatywnego poziomu należności z tytułu sprzedaży. Przekroczenie tego poziomu oznaczałoby obciążenie tego pionu kosztami ponadnormatywnego zamrożenia kapitału w należnościach (np. według stopy oprocentowania kredytów obrotowych). Komórki wewnętrzne Pionu stanowić mogą centra kosztowe.

W przypadku pionu Produkcji możliwe są dwa rozwiązania:

1) Pion Produkcji jako całość stanowi jedno centrum zysku. W ramach tego centrum funkcjonować mogą centra kosztowe, którymi mogą być poszczególne wydziały produkcji podstawowej i pomocniczej. Pion jako całość może być rozliczany z wyniku stanowiącego różnicę między przychodami ze sprzedaży produktów i usług według cen wewnętrznych a kosztami wygenerowanymi przez wszystkie komórki pionu. Pion byłby również odpowiedzialny za ponadnormatywny stan zapasów materiałów i produktów. W przypadku przekroczenia stanów normatywnych wynik pionu byłby obciążany kosztami nadmiernego zamrożenia kapitału obrotowego w zapasach liczonego np. według stopy oprocentowania kredytów obrotowych.

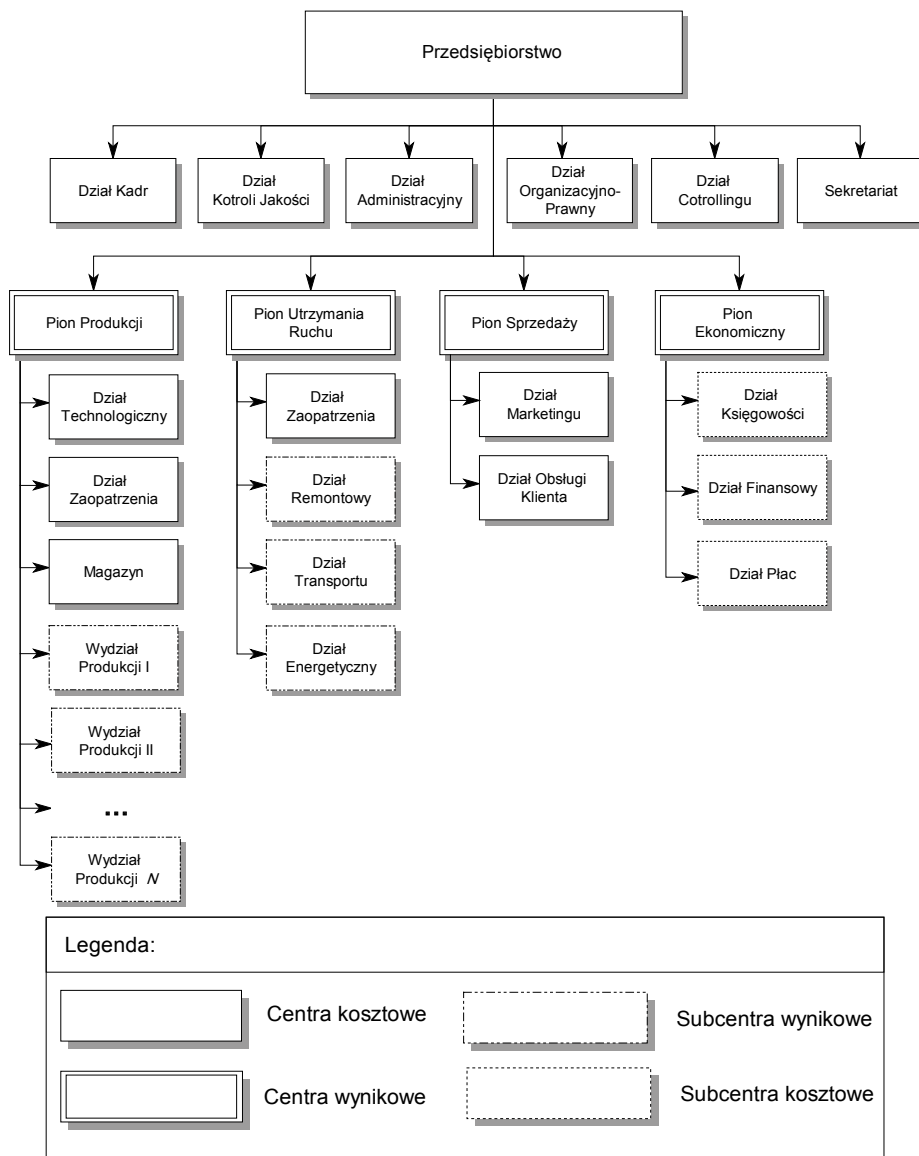
2) W ramach pionu Produkcji wyodrębnić można kilka centrów zysku (np. produkcja podzespołów, montaż, utrzymanie ruchu, regeneracja narzędzi). Każde centrum rozliczane może być oddzielnie z własnego wyniku, stanowiącego różnicę między przychodami centrum liczonymi według cen wewnętrznych a kosztami poniesionymi przez centrum. W tym rozwiązaniu, należałoby ustalić ceny wewnętrzne na szereg usług (np. cenę podzespołów, cenę remontu, cenę usług konserwacyjnych, cenę regeneracji narzędzi, itp.). Zaletą tego rozwiązania wydaje się być większa motywacja poszczególnych komórek do obniżania kosztów i wyzwalania wewnętrznych rezerw efektywnościowych. Wadą jest niewątpliwie wzrost pracochłonności związanej z rozliczeniami wewnętrznymi oraz trudności z ustaleniem racjonalnego poziomu cen wewnętrznych.

Bardziej dyskusyjne wydawać się może wyodrębnienie sfery zaopatrzenia w ośrodek odpowiedzialny za generowanie wyniku finansowego. Źródłem tego wyniku może być jedynie prowizja pobierana przez służby zaopatrzeniowe od służb produkcyjnych za realizowane usługi dostarczenia służbom produkcyjnym właściwych materiałów i surowców we właściwym czasie. Istnieje merytoryczne uzasadnienie dla takiej prowizji. Zrealizowana przez służby zaopatrzeniowe prowizja pomniejszona o koszty funkcjonowania tych służb (łącznie z kosztami zaopatrzenia) stanowiłaby marżę brutto pionu zaopatrzenia, która byłaby podstawą oceny efektywności jego pracy. Marża ta korygowana byłaby o ewentualne koszty nadmiernego zamrożenia kapitału w zapasach materiałowych. Służby zaopatrzeniowe, podobnie jak służby sprzedaży, mogłyby ponosić odpowiedzialność za poziom zapasów materiałowych. Poziom tych zapasów powinien być znormowany. Przekroczenie stanów normatywnych wiązałoby się z odpowiedzialnością służb zaopatrzeniowych.

Najtrudniejszym zadaniem w proponowanym rozwiązaniu może być ustalenie wysokości prowizji dla służb zaopatrzeniowych. Prowizja ta powodować będzie wzrost kosztów wytwarzania w pionie produkcji i spadek realizowanej tam marży brutto. Prowizja procentowa (np. od cen zakupionych materiałów) może prowadzić do skutków odwrotnych od zamierzonych. Służby zaopatrzeniowe zamiast poszukiwać tańszych źródeł zakupów mogą być zainteresowane zakupami droższymi (wyższa kwota prowizji), co w całym przedsiębiorstwie zaowocuje wyższymi kosztami i spadkiem efektywności. Dlatego określając zasady naliczania tej prowizji należy wprowadzić ograniczenia uniemożliwiające podejmowanie nieracjonalnych decyzji zaopatrzeniowych (np. wprowadzając zasadę, że średnie ceny zaopatrzeniowe nie mogą wzrosnąć więcej niż stopa inflacji).

Można również wprowadzić inne rozwiązanie modelowe, w którym służby zaopatrzeniowe będą zintegrowane ze służbami produkcyjnymi, a odrębnym ośrodkiem odpowiedzialności będą służby pomocnicze (por. rys. 5.1).

Można również wprowadzić inne rozwiązanie modelowe, w którym służby zaopatrzeniowe będą zintegrowane ze służbami produkcyjnymi, a odrębnym ośrodkiem odpowiedzialności będą służby pomocnicze.



Rys. 5.1. Podział przedsiębiorstwa produkcyjnego na ośrodki odpowiedzialności (wersja 2)

Źródło: Opracowanie własne

Takie rozwiązanie, zwłaszcza z rozbudowanym pionem utrzymania ruchu jako ośrodkiem odpowiedzialności za wyniki, może być pożądane w przypadku przedsiębiorstw większych, gdzie istnieje dość duże, wewnętrzne zapotrzebowanie na usługi pomocnicze lub też tam, gdzie służby pomocnicze sprzedają znaczną część swoich usług odbiorcom zewnętrznym. W tej drugiej sytuacji ceny usług sprzedawanych na zewnątrz stanowią zobiektywizowaną cenę na usługi wykonywane na rzecz odbiorców wewnętrznych.

W rozwiązaniu zaprezentowanym na rys. 6.2. służby zaopatrzeniowe mogą funkcjonować jako subcentrum wynikowe lub kosztowe, częściej jednak jako subcentrum kosztowe, którego zadaniem są terminowe dostawy materiałowe zakupione po możliwie najniższych cenach. Służby zaopatrzeniowe i produkcyjne mają wspólny interes, gdyż o efektywności ich pracy świadczy wspólnie wypracowana marża brutto.

Przedstawione tutaj rozwiązania w sposób bardzo ogólny prezentują zasady organizacji controllingu w przedsiębiorstwach produkcyjnych. W praktyce istnieje możliwość wykorzystania wielu różnorodnych wariantów organizacyjnych opartych na omówionych tu zasadach. Zależy to zarówno od wielkości przedsiębiorstwa, stopnia zróżnicowania realizowanych zadań, stopnia złożoności powiązań produkcyjnych między poszczególnymi komórkami produkcyjnymi, rozbudowy służb pomocniczych, lokalizacji przedsiębiorstwa, czy nawet realizowanej strategii.

5.2. Controlling w przedsiębiorstwach budowlanych

Działalność przedsiębiorstw budowlanych różni się zasadniczo od działalności stricte produkcyjnej. Do istotnych różnic zaliczyć należy¹⁴¹:

A) rozproszenie terytorialne realizowanych produktów (plac budowy są niejednokrotnie oddalone od siebie i od siedziby przedsiębiorstwa, niekiedy zlokalizowane są w różnych regionach i krajach),

B) indywidualny charakter produktów realizowany na zamówienie konkretnego odbiorcy (zleceńowy charakter produkcji), niepowtarzalność lub mała powtarzalność zadań, które zwiększają ryzyko prowadzonej działalności,

C) długi cykl realizacji podzielony na etapy mające ściśle określone koszty i terminy realizacji,

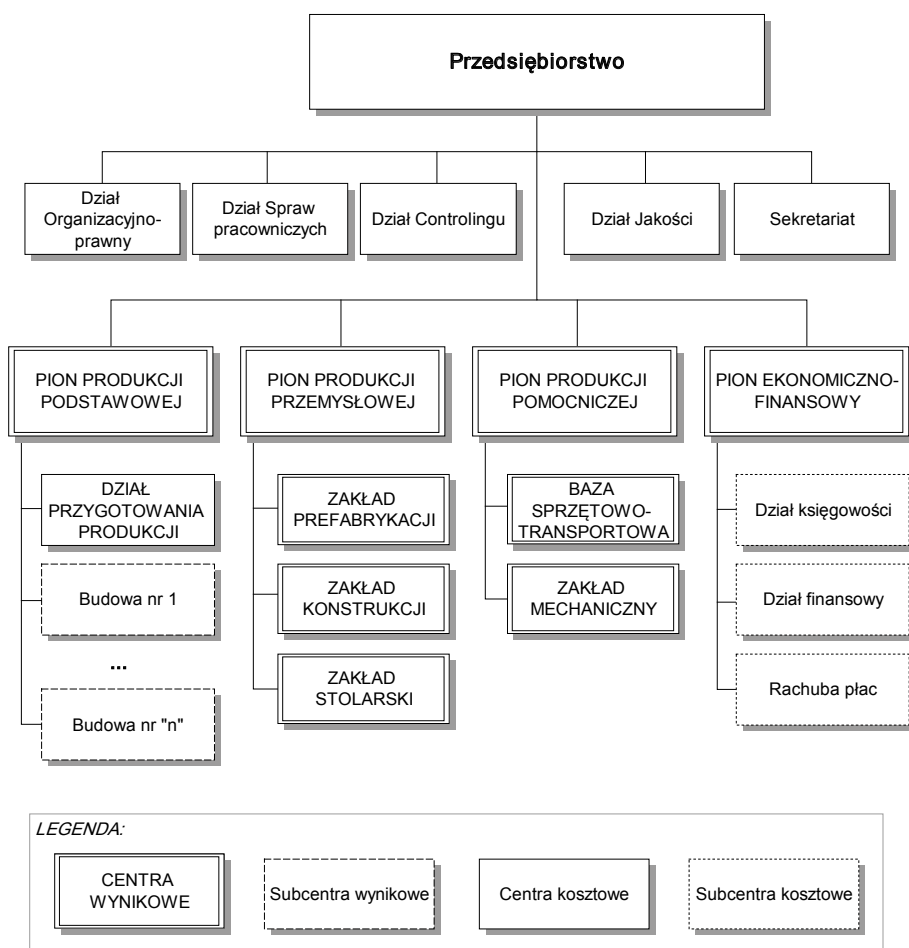
D) specyficzna organizacja pracy (zespół złożony z różnych specjalistów kierowany przez menedżera projektu)

Produkcję budowlaną dzieli się na trzy podstawowe grupy: produkcję podstawową (budowlano-montażową), produkcję przemysłową (wytworzenie prefabrykatów, np. słupów, nadproży, itp.) oraz produkcję pomocniczą (usługi sprzętowo-transportowe). Każdy rodzaj działalności realizowany jest na ogół (szczególnie w przedsię-

141 Por: E. Kasprzyk-Starzak, A. Rachowiak, W. Siński, *Budżetowanie kontraktów budowlanych*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2006, nr 2.

biorstwach dużych i średnich) przez odrębną komórkę organizacyjną (np. zakład, oddział). Przedmiotem działalności budowlano-montażowej są konkretne obiekty budowlane, które mogą być realizowane w ramach określonego zespołu nazywanego budową. Każdy obiekt budowlany może być przedmiotem odrębnego zlecenia. Przy realizacji poszczególnych zleceń mogą być angażowani wykonawcy zewnętrzni.

Przy podziale przedsiębiorstwa budowlanego na ośrodki odpowiedzialności szczególnie przydatne mogą być takie kryteria jak: rodzaj prowadzonej działalności, pełnione funkcje, lokalizacja przestrzenna budów, zadania. Przykładowy podział przedsiębiorstwa budowlanego na ośrodki odpowiedzialności przedstawiono na rys. 6.3.



Rys. 5.2. Podział przedsiębiorstwa budowlanego na ośrodki odpowiedzialności (Legenda taka jak na rys. 5.1)

Źródło: Opracowanie własne

W przedsiębiorstwach budowlanych funkcjonują zazwyczaj dwa rodzaje ośrodków odpowiedzialności, a mianowicie: centra zysków i centra kosztowe. Centrami zysków mogą być wszystkie jednostki realizujące procesy budowlano-montażowe i obsługowe. Centra te, zwłaszcza zajmujące się produkcją budowlano-montażową mogą być podzielone na mniejsze ośrodki nazywane subcentrami zysków. Najmniejszą taką jednostką jest budowa, która może funkcjonować jako subcentrum w ramach zespołu budów lub wydziału budowlano-montażowego. Każdemu z takich jednostek można bez większego trudu przypisać odpowiednie przychody oraz koszty. Pewien problem stanowić mogą jednostki świadczące usługi na rzecz budów i innych wewnętrznych jednostek przedsiębiorstwa (np. wydział sprzętowo-transportowy, wydział prefabrykacji, wydział mechaniczno-energetyczny, itp.). Wydziały te mogą bowiem nie realizować sprzedaży zewnętrznej. Nie oznacza to jednak, że nie można im przypisać odpowiednich przychodów na postawie sprzedaży wewnętrznej. Konieczne jest tylko ściśle ewidencjonowanie świadczonych usług i produkcji na potrzeby wewnętrzne według ich odbiorców oraz ustalenie ceny wewnętrznej. Ceny wewnętrzne mogą być ustalone na poziomie cen rynkowych (rozwiązanie najbardziej skuteczne) lub skalkulowane na podstawie planowanych kosztów. Takie rozwiązanie powoduje:

- a) mobilizację komórek wewnętrznych do ujawniania i zagospodarowania posiadanych rezerw efektywnościowych,
- b) obniżenie poziomu kosztów poprzez ujawnienie i eliminowanie nakładów zbędnych, nie przyczyniających się do sprzedaży,
- c) przeniesienie współodpowiedzialności za efekty ekonomiczne na niższe szczeble zarządzania,
- d) racjonalizację systemów wynagradzania pracowników poprzez ściślejsze powiązanie ich wynagrodzeń z efektami komórek, w których są zatrudnieni.

Jako centra kosztowe powinny funkcjonować komórki administracyjnej oraz komórki pionu finansowo-księgowego. Komórkom tym trudno byłoby przypisać jakąkolwiek sprzedaż. Można natomiast dość precyzyjnie określić dla nich budżety kosztowe. Koszty funkcjonowania tych komórek mają w przeważającej mierze charakter kosztów stałych, nie zależą do wielkości realizowanych zadań produkcyjnych w danym okresie. Budżety kosztowe pozwalają na kontrolę kosztów i mobilizują do ich obniżania, zwłaszcza wówczas, gdy od ich wykonania uzależni się część lub całość ruchomej części płacy.

Podstawą wyznaczanie zadań finansowych dla poszczególnych ośrodków produkcyjnych, które mają na ogół charakter centrów zysku, są kontrakty (umowy-zlecenia) przekazane im do wykonania. System ewidencyjny przedsiębiorstw budowlanych powinien umożliwiać identyfikację rzeczywistych kosztów umów, na które składają się koszty poniesione w fazie przygotowawczo-projektowej, fazie

wykonawczej i posprzedażnej¹⁴². Porównanie przychodów związanych z realizacją kontraktu z poniesionymi kosztami pozwala na ustalenie wyniku finansowego i ocenę jego opłacalności¹⁴³.

W pozyskiwanie takich kontraktów (szczególnie dużych) znaczący wkład ma zazwyczaj zarząd firmy. Na ogół tylko niewielka część kontraktów (zleceń) (zazwyczaj o niewielkich rozmiarach) pozyskiwana jest przez kierowników ośrodków odpowiedzialności (dotyczy to w szczególności bazy sprzętu i transportu). Każde zlecenie ma szczegółowo skalkulowane koszty wytworzenia oparte na kosztorysie realizowanej budowy. Koszty te obejmują materiały bezpośrednie, robociznę bezpośrednią, koszty zużycia sprzętu i transportu (niezależnie od tego czy usługi sprzętowo-transportowe zostały zakupione w przedsiębiorstwie czy na zewnątrz od innej firmy), koszty usług obcych. Ich wysokość zdeterminowana jest rozmiarami zadań budowlanych oraz cenami czynników produkcji. Oprócz kosztów bezpośrednio związanych z realizacją zleceń (kontraktów) występują koszty ogólne ośrodków odpowiedzialności (koszty ogólne budowy, koszty ogólne pionu produkcji). Koszty ogólne tych ośrodków dzieli się na koszty zmienne (zależne od rozmiarów produkcji realizowanej przez dany ośrodek odpowiedzialności) oraz koszty stałe nie wykazujące bezpośredniej zależności od rozmiarów prowadzonej działalności (np. kosztyta administrowania budową). Podstawą oceny ośrodka odpowiedzialności jest marża brutto ośrodka rozumiana jako nadwyżka przychodów ze sprzedaży netto ośrodka nad sumą jego kosztów (bezpośrednich i pośrednich). Ośrodków odpowiedzialności w pionie produkcyjnym nie obciąża się kosztami ogólnego zarządu przedsiębiorstwa. Przy ocenie wykonania zadań finansowych w tych ośrodkach uwzględniać można koszty nadmiernego zamrożenia kapitałów obrotowych (np. z tytułu przekroczenia planowanych terminów przekazania obiektów zleciodawcom).

Koszty ogólnego zarządu podlegają odrębnemu budżetowaniu. Budżet tych kosztów (w całości lub w części) dzielony jest między poszczególne komórki (lub grupy komórek) administracji przedsiębiorstwa. Jego wykonanie stanowi jeden z elementów oceny pracy tych komórek, które mają charakter centrów kosztowych.

Jednym z elementów controllingu w przedsiębiorstwie budowlanym mogą być kontrakty menedżerskie zawierane z kierownikami ośrodków odpowiedzialności (na ogół kierownikami dużych budów). Dla dobrych kierowników może to być rozwiązanie bardziej interesujące od tradycyjnego rozwiązania controllingowego.

142 Przykłady rachunków wyników kontraktów budowlanych zamieszczono w pracy: R. Kotapski, *Budżetowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem budowlano-montażowym*, wyd. MARINA, Wrocław 2014, s. 201.

143 Rozliczanie kosztów związanych z zawieraniem kontraktów na usługi budowlane oraz ich ewidencję reguluje znowelizowany Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 „Niezakończony usługi budowlane”, który jest zgodny z MSR nr 11 „Umowy o usługę budowlaną” (Dz. Urz. MF z 2009 r., Nr 16, poz. 88).

Jednakże, w kontrakcie takim należy tak określić warunki jego realizacji, by decyzje podejmowane przez kierownika budowy nie stały w sprzeczności z ogólnymi zasadami funkcjonowania firmy i realizowaną przez nie strategią. Dotyczy to w szczególności nie tylko wyniku finansowego budowy, lecz również zasad wynagradzania pracowników, zamówień i zasad rozliczania usług sprzętowych i transportowych, itp. chodzi o to by uniknąć sprzeczności między celami kierowników budów a celami przedsiębiorstwa.

Hierarchiczna struktura ośrodków odpowiedzialności charakteryzuje się wzrastającym zakresem odpowiedzialności w miarę przechodzenia na coraz wyższy poziom. Przykładowy podział przedsiębiorstwa budowlanego na ośrodki odpowiedzialności przedstawiono na rys. 3.

W przedsiębiorstwach budowlanych funkcjonują zazwyczaj dwa rodzaje ośrodków odpowiedzialności, a mianowicie: centra zysków i centra kosztowe. Centrami zysków mogą być wszystkie jednostki realizujące procesy budowlano-montażowe i obsługowe. Centra te, zwłaszcza zajmujące się produkcją budowlano-montażową mogą być podzielone na mniejsze ośrodkami nazywane subcentrami zysków. Najmniejszą taką jednostką jest budowa, która może funkcjonować jako subcentrum w ramach zespołu budów lub wydziału budowlano-montażowego. Każdemu z takich jednostek można bez większego trudu przypisać odpowiednie przychody oraz koszty. Pewien problem stanowić mogą jednostki świadczące usługi na rzecz budów i innych wewnętrznych jednostek przedsiębiorstwa (np. wydział sprzętowo-transportowy, wydział prefabrykacji, wydział mechaniczno-energetyczny, itp.). Wydziały te mogą bowiem nie realizować sprzedaży zewnętrznej. Nie oznacza to jednak, że nie można im przypisać odpowiednich przychodów na podstawie sprzedaży wewnętrznej. Konieczne jest tylko ściśle ewidencjonowanie świadczonych usług i produkcji na potrzeby wewnętrzne według ich odbiorców oraz ustalenie ceny wewnętrznej. Ceny wewnętrzne mogą być ustalone na poziomie cen rynkowych (rozwiązanie najbardziej skuteczne) lub skalkulowane na podstawie planowanych kosztów. Takie rozwiązanie powoduje:

- a) mobilizację komórek wewnętrznych do ujawniania i zagospodarowania posiadanych rezerw efektywnościowych,
- b) obniżenie poziomu kosztów poprzez ujawnienie i eliminowanie nakładów zbędnych, nie przyczyniających się do sprzedaży,
- c) przeniesienie współodpowiedzialności za efekty ekonomiczne na niższe szczeble zarządzania,
- d) racjonalizację systemów wynagradzania pracowników poprzez ściślejsze powiązanie ich wynagrodzeń z efektami komórek, w których są zatrudnieni.

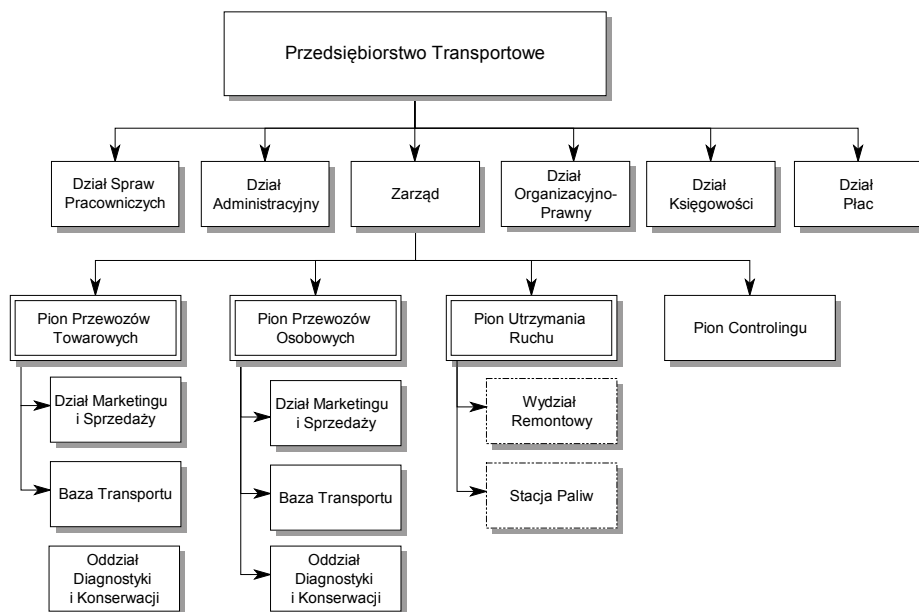
Jako centra kosztowe powinny funkcjonować komórki administracyjnej oraz komórki pionu finansowo-księgowego. Komórkom tym trudno byłoby przypisać jakkolwiek sprzedaż. Można natomiast dość precyzyjnie określić dla nich budżety kosztowe. Koszty funkcjonowania tych komórek mają w przeważającej mierze

charakter kosztów stałych, nie zależą do wielkości realizowanych zadań produkcyjnych w danym okresie. Budżety kosztowe pozwalają na kontrolę kosztów i mobilizują do ich obniżania, zwłaszcza wówczas, gdy od ich wykonania uzależni się część lub całość ruchomej części płacy.

5.3. Controlling w przedsiębiorstwach transportu samochodowego

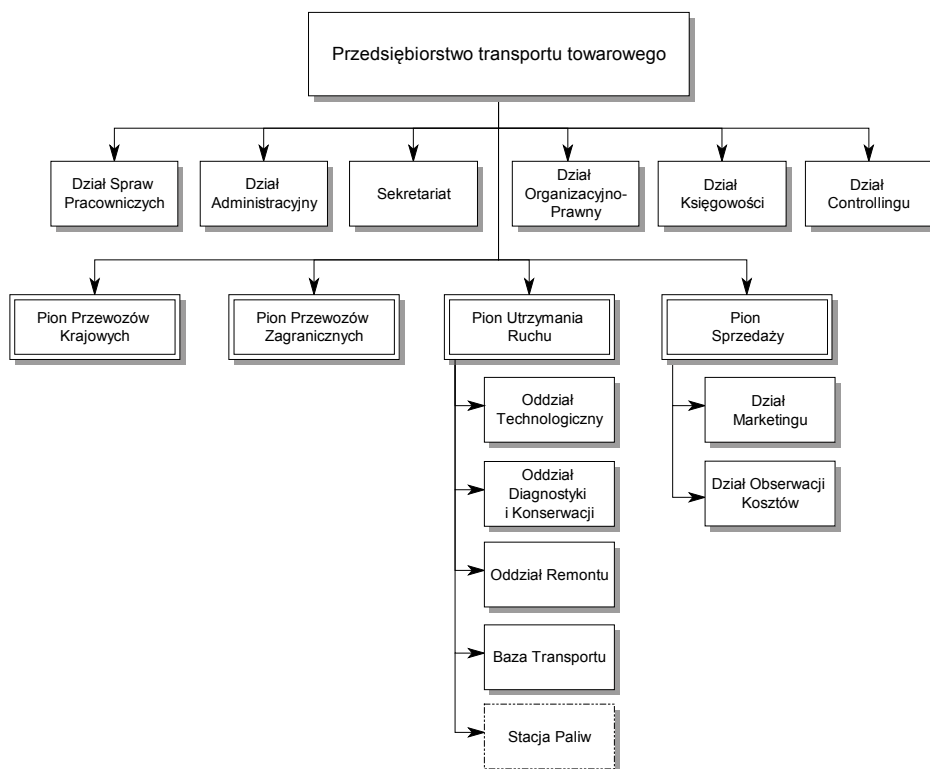
Specyfika usług transportowych wpływa na rozwiązania controllingowe stosowane w przedsiębiorstwach transportowych. Oparte są one jednak na ogólnych zasadach organizacji i funkcjonowania controllingu w podmiotach gospodarczych. Specyfika dotyczy podziału przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności oraz zasad wyznaczania i kontroli zadań dla ośrodków odpowiedzialności.

W zależności od wielkości przedsiębiorstwa oraz stopnia zróżnicowania realizowanych przez niego zadań wyodrębnia się trzy (centra inwestycyjne, centra zysku i centra kosztowe) lub dwa rodzaje ośrodków odpowiedzialności (centra zysku i kosztów). W celu lepszej kontroli efektywności pracy, w ramach poszczególnych centrów wyodrębniać można subcentra. Przykłady podziału przedsiębiorstw transportu samochodowego na ośrodki odpowiedzialności zawierają rysunki 5.3. i 5.4.



Rys. 5.3. Przykładowy podział przedsiębiorstwa transportowego na ośrodki odpowiedzialności (legenda jak na rys. 5.1)

Źródło: Opracowanie własne



Rys. 5.4. Przykładowy podział przedsiębiorstwa transportu towarowego na ośrodki odpowiedzialności (legenda jak na rys. 5.1)

Źródło: Opracowanie własne

Proponowane rozwiązania oparte są na założeniu, by jak najwięcej jednostek organizacyjnych funkcjonowało jako ośrodki odpowiedzialności za wyniki lub koszty. Stwarza to większe możliwości prowadzenia skutecznej kontroli nad kosztami i wynikami generowanymi przez poszczególne zespoły pracownicze. Umożliwia również bardziej precyzyjną lokalizację odpowiedzialności za realizację przydzielonych zadań finansowych.

Niemniej ważnym zagadnieniem jest dostosowanie wielopoziomowego rachunku zysku i strat do podziału przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności. W tym celu należy podzielić koszty poszczególnych ośrodków i koszty całego przedsiębiorstwa na część zmienną i stałą. Kosztami zmiennymi w przedsiębiorstwach transportowych są koszty paliwa, ogumienia, wynagrodzeń brutto i świadczeń na rzecz kierowców, opłaty parkingowe, opłaty za przejazd autostradami, itp.¹⁴⁴

¹⁴⁴ W przypadku stosowania naturalnej metody amortyzacji pojazdów, amortyzacja jest kosztem zmiennym.

Do kosztów zmiennych zalicza się również koszty mycia i sprzątania pojazdów, koszty przeglądów technicznych, remontów. Pierwsza grupa kosztów zmiennych jest jednoznacznie związana z realizowanymi usługami przewozowymi. Im więcej realizowanych usług tym odpowiednio więcej tych kosztów. Są to koszty zmienne proporcjonalne. Druga grupa kosztów zmiennych wykazuje słabszy związek z liczbą realizowanych usług. Są to koszty o charakterze zmiennym degresywnie. Kosztami stałymi są koszty utrzymania zajezdni (np. podatek od nieruchomości, koszty ubezpieczenia majątku, koszty wynagrodzeń brutto i świadczeń na rzecz pracowników administracyjnych, technicznych) oraz koszty funkcjonowania szeroko rozumianego zarządu przedsiębiorstwa (administracji firmy).

Taki podział kosztów pozwala na wyodrębnienie w przedsiębiorstwach transportowych trzech kategorii marży brutto. Marża brutto I stopnia stanowi różnicę między przychodami ze sprzedaży netto danej usługi lub danego ośrodka odpowiedzialności a kosztami zmiennymi pierwszej grupy (kosztami zmiennymi proporcjonalnie). Marża ta stanowi podstawę oceny opłacalności poszczególnych usług. Marża brutto II stopnia jest różnicą między marżą brutto I stopnia a kosztami zmiennymi drugiej grupy (kosztami zmiennymi degresywnie). W oparciu o tę marżę można badać efektywność pracy poszczególnych brygad lub poszczególnych kierowców. Marżą brutto III stopnia jest różnicą między sumą marży brutto II stopnia wygosponarowaną w danym ośrodku odpowiedzialności a jego kosztami stałymi. Jest nadwyżką brutto jaką poszczególne ośrodki wynikowe (centra zysków) wnoszą do przedsiębiorstwa. Ośrodków odpowiedzialności nie obciąża się kosztami stałymi administracji zakładowej (kosztami ogólnego zarządu). Koszty te pokrywane są z sumy marż brutto III stopnia wygosponarowanych przez wszystkie ośrodki odpowiedzialności w przedsiębiorstwie.

System ewidencji przychodów i kosztów w przedsiębiorstwie powinien umożliwiać przypisanie poszczególnym ośrodkom wszystkich wygosponarowanych przychodów i poniesionych kosztów. Jeżeli poszczególne ośrodki świadczą między sobą jakiegokolwiek usługi (np. baza obsługi samochodów na rzecz ośrodków przewozowych), to powinny to robić na zasadzie ekwiwalentności (np. w oparciu o system cen wewnętrznych). Tylko w takiej sytuacji każdy z ośrodków może mieć przypisane wiarygodne przychody i koszty, a marża brutto III stopnia poprawie będzie odzwierciedlała efekty ich pracy.

Zatem podstawowym finansowym kryterium oceny ośrodków wynikowych jest marża brutto III stopnia. Jej wielkość może być najważniejszym zadaniem budżetowym dla centów wynikowych. Budżetując jej wysokość należy pamiętać, że suma marż brutto wszystkich ośrodków wynikowych (centrów zysków) jest źródłem pokrycia kosztów ogólnego zarządu przedsiębiorstwa, kosztów ewentualnego zadłużenia firmy oraz zysku netto. Dlatego też wielkość zadań budżetowych dla tych ośrodków musi być na tyle wysoka by umożliwić wygosponarowanie

określonego zysku netto.¹⁴⁵ Podział niezbędnej kwoty marży brutto III stopnia na zadania budżetowe ośrodków wynikowych może być dokonany proporcjonalnie do możliwości sprzedaży każdego z nich. Z wykonaniem zadanej marży brutto III stopnia powinny być powiązane zasady wynagradzania, jeśli nie wszystkich pracowników ośrodka, to przynajmniej ich kierowników.

W przypadku ośrodków kosztowych podstawą oceny efektywności ich pracy, podobnie jak w innych przedsiębiorstwach, jest wykonanie zadań rzeczowych przy kosztach nie wyższych od zabudżetowanej wielkości. Suma budżetów kosztowych ośrodków wyodrębnionych w ramach zarządu przedsiębiorstwa jest budżetem kosztów ogólnego zarządu, którego źródłem pokrycia jest suma marży brutto wygoszpodarowanej przez centra zysków. Wykonanie budżetów przez wszystkie ośrodki odpowiedzialności wyodrębnione w przedsiębiorstwie zapewnia osiągnięcie oczekiwanego wyniku finansowego.

5.4. Controlling w hotelarstwie

Specyficznym produktem są usługi hotelarskie. Charakteryzują się one dwoma istotnymi cechami: jednością miejsca produkcji i konsumpcji usługi oraz komplementarnością. Hotel jest miejscem, w którym równocześnie jest przygotowywany i konsumowany nocleg. Jednocześnie klient oczekuje usług dodatkowych, takich jak chociażby możliwość skorzystania z posiłku, sali konferencyjnej, itp. Dlatego usługa hotelarska jest produktem:¹⁴⁶

1. złożonym (składa się z zazwyczaj z określonej liczby usług szczegółowych, np. nocleg, posiłek, telefon, itp.),
2. zróżnicowanym w zależności od indywidualnych potrzeb klientów (struktura usługi hotelarskiej jest pochodną oczekiwań klienta),
3. elastycznym (zmiennym ze względu na jego strukturę w zależności od zapotrzebowania klientów).

Oprócz tego na podkreślenie zasługuje nietrwałość produktu¹⁴⁷, która wyraża się w braku możliwości jego magazynowania. Niesprzedany nocleg oznacza bezpowrotnie utraconą część przychodu. Podobnie jest z większością posiłków.

Hotelarstwo odróżnia się od wielu innych dziedzin działalności gospodarczej nie tylko charakterem oferowanych produktów. Istotną jego cechą jest również stałość potencjału usługowego w krótkim okresie. W związku z tym jego wykorzystanie jest bardzo wrażliwe na zmienność popytu. Jest to tym istotniejsze, że ten rodzaj działalności należy do wysoce kapitałochłonnych. Utworzenie określonego

¹⁴⁵ Zasady ustalania wielkości tego zysku, jak i marży brutto dla całej firmy omówiono w rozdziale III.

¹⁴⁶ Por: M. Turkowski, *Marketing usług hotelarskich*, PWE, Warszawa 1997, s. 25

¹⁴⁷ Por: P. Harris, *Planowanie zysku w hotelarstwie*, PWN, Warszawa 1995, s. 15

potencjału wymaga wysokich nakładów na wykup gruntów (tym wyższych, im bardziej atrakcyjna jest lokalizacja) oraz budynki i budowle. Rezultatem tego jest wysoki udział majątku trwałego w aktywach oraz wysokie koszty stałe (koszty posiadania i eksploatacji zasobów rzeczowego majątku trwałego). Tym samym próg rentowności w tych przedsiębiorstwach jest wysoki. Są one bardzo wrażliwe na zmianę wielkości sprzedaży. Niewielki spadek sprzedaży poniżej progu rentowności powoduje znaczące straty, zaś sprzedaż wyższa od progu rentowności może zapewnić wysoki poziom zysku.

Te specyficzne cechy działalności hotelarskiej i gastronomicznej musi uwzględniać również system zarządzania przedsiębiorstwami hotelowymi, w tym system controllingu. Ma to szczególne znaczenie przy podziale przedsiębiorstw na ośrodki odpowiedzialności oraz przy formułowaniu zasad oceny tych ośrodków. W przypadku dużych przedsiębiorstw hotelarskich dysponujących siecią hoteli zlokalizowanych w różnych miastach, każdy hotel funkcjonować może jako ośrodek inwestycyjny (centrum inwestycyjne) lub jako ośrodek wynikowy (centrum zysków). W przypadku pojedynczych hoteli wyodrębnić można centra zysków (np. wynajem pokoi, gastronomia, basen, parking, centrum biznesu, itp.) oraz centra kosztowe (zarząd, dział kadr, księgowość, itp.). W zależności od sytuacji, niektóre centra zysków można podzielić na subcentra (np. w ramach gastronomii wydzielić można takie subcentra jak: restauracja, bar, kawiarnia).

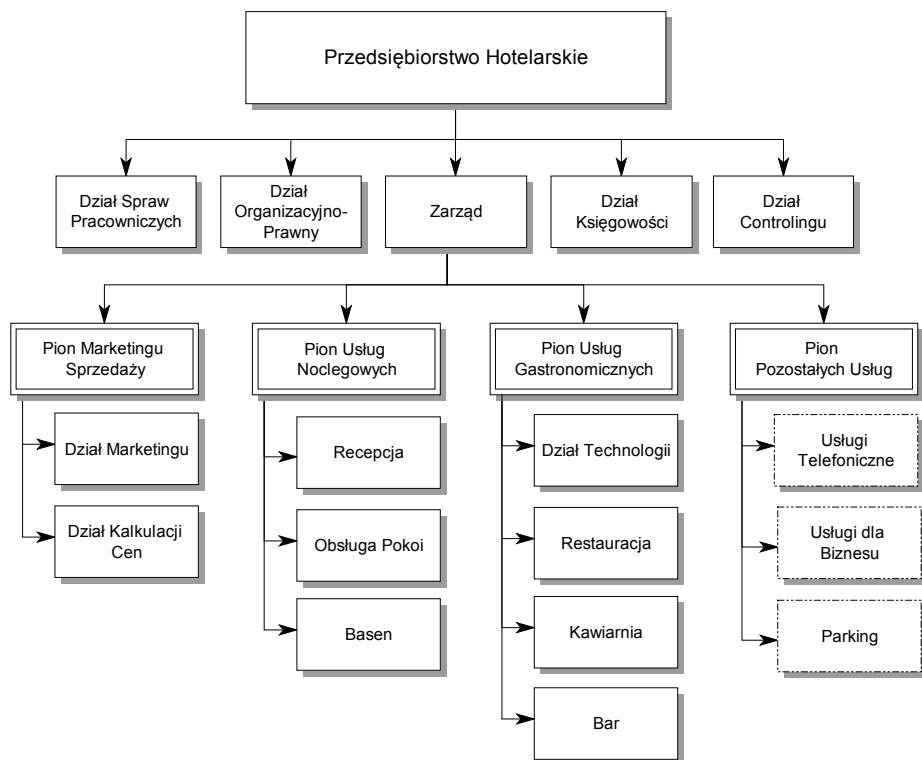
Możliwy podział przedsiębiorstw hotelowych na ośrodki odpowiedzialności ilustruje rys. 5.5.

Dzieląc przedsiębiorstwo hotelarskie lub pojedynczy hotel na ośrodki odpowiedzialności uwzględnia się specyficzne cechy usług hotelarskich, a w szczególności ich złożoność i komplementarność. Oznacza to, że sprzedaż poszczególnych usług jest w dużej mierze wzajemnie uwarunkowana. Brak gastronomii ogranicza liczbę osób korzystających z noclegów, podobnie jak brak parkingu, itp. Ceny tych usług muszą być tak skalkulowane, by dawały szansę optymalizowania zysku całego hotelu, a nie rentowności poszczególnych usług.¹⁴⁸ Wynika to z faktu, że hotele, w większości przypadków, należą do biznesu zorientowanego rynkowo.¹⁴⁹ Ta sytuacja sprawia, że zadania finansowe stawiane poszczególnym ośrodkom odpowiedzialności powinny być zróżnicowane w zależności od stosowanej strategii cenowej hotelu. Nie wszystkie bowiem ośrodki mogą mieć jednakowe możliwości wygospodarowania wysokich efektów finansowych (marż brutto). Natomiast

148 Kalkulacja cen usług hotelowych należy do jednego z trudniejszych zadań w zarządzaniu tymi przedsiębiorstwami. Wymaga ona nie tylko odpowiedniego przygotowania ekonomicznego i technicznego, lecz również pewnego wyczucia. Ceny usług hotelarskich są bowiem istotnym instrumentem marketingu (por: T. Knowles, *Zarządzanie hotelarstwem i gastronomią*. PWE, Warszawa 2001, s. 161).

149 Por: R. Kotaś, S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza w hotelarstwie i gastronomii*. PWN, Warszawa 1999, s. 22

wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności motywuje pracowników do większej dbałości o osiągnięte efekty, wyzwala ich przedsiębiorczość, zwłaszcza wówczas, kiedy system wynagradzania będzie powiązany z wykonaniem zabudżetowanych zadań finansowych.



Rys.5.5. Przykładowy podział przedsiębiorstwa hotelarskiego na ośrodki odpowiedzialności
(legenda jak na rys. 5.1)

Źródło: Opracowanie własne

5.5. Controlling w bankach

Bank jest szczególnym przedsiębiorstwem. Różni go od innych jednostek gospodarczych to, że przedmiotem jego działalności jest obrót środkami pieniężnymi lub/i papierami wartościowymi. „Jego podstawowym zadaniem jest przyjmowanie środków pieniężnych w postaci lokat i wpłat na rachunki dokonywanie nimi operacji płatniczych, a przede wszystkim jednak – wykorzystywanie zgromadzonych zasobów do udzielania kredytów innym podmiotom”¹⁵⁰. Banki są instytucjami

150 B. Kosiński, *Cele działania banku komercyjnego*. w: W. L. Jaworski, Z. Krzyżkiewicz, B. Kosiński, *Banki. Rynek, operacje, polityka*. Poltext. Warszawa 1992, s. 161

szczególnego zaufania ze strony klientów. Muszą więc w swojej działalności kierować się szczególną ostrożnością i starannością, by nie narazić swoich klientów na straty. Banki komercyjne muszą nie tylko zarobić na pokrycie swoich kosztów, lecz również dbać o bezpieczeństwo zgromadzonych depozytów. Realizując swoje cele banki ciągle modyfikują ofertę świadczonych usług oraz doskonałą obsługę klientów. Dążąc do spełnienia oczekiwań otoczenia powinny zwiększać wartość dla klientów, przy równoczesnym zapewnieniu odpowiedniej wartości ich właścicielom. Wykonywanie tych zadań ułatwić może wdrożenie controllingu. Umożliwia on koordynację celów i zadań realizowanych przez różne jednostki organizacyjne banków poprzez „informacyjne i koordynacyjne wspieranie procesów planowania i procesów realizacji planów”¹⁵¹.

W przypadku banków komercyjnych controlling umożliwia:

- a) szybszy wzrost efektywności działalności bankowej, głównie dzięki wzrostowi zainteresowania kierowników jednostek organizacyjnych banku kosztami funkcjonowania i obsługą klientów,
- b) wzrost przedsiębiorczości wśród kadry kierowniczej średniego szczebla, co znajduje wyraz m.in. w poprawie jakości obsługi klientów,
- c) poprawę jakości informacji zarządczej poprzez lepsze dostosowanie jej do potrzeb poszczególnych stanowisk kierowniczych oraz bieżącą obserwację stopnia wykonania zadań przydzielonych poszczególnym ośrodkom odpowiedzialności i formułowanie ostrzeżeń o zagrożeniach związanych z niekorzystnymi zmianami w otoczeniu banku.

Wdrożenie controllingu wymaga podziału banku na ośrodki odpowiedzialności. Ośrodki te mogą być wyodrębnione według kryterium:

- 1) Organizacyjnego. Ośrodek odpowiedzialności tworzy komórka lub zespół komórek organizacyjnych banku pozostających pod wspólnym kierownictwem (np. oddziały, filie, punkty obsługi klientów).
- 2) Rodzaju wykonywanych zadań. Ośrodki odpowiedzialności tworzą stanowiska lub komórki organizacyjne realizujące ściśle określony rodzaj (obszar) działalności bankowej (np. obsługa indywidualna klientów, bankowość elektroniczna, kredyty, informatyka i logistyka, zarządzanie finansami, marketing usług bankowych, kadry, itp.).
- 3) Mieszanego, połączonego kryterium organizacyjnego z kryterium zadaniowym. Taka sytuacja ma miejsce zazwyczaj przy podziale ośrodków (centrów) odpowiedzialności na subcentra odpowiedzialności (np. w ramach oddziału będącego ośrodkiem odpowiedzialności wyodrębnia się subcentra zadaniowe – np. indywidualna obsługa klientów jako subcentra zadaniowe w ramach poszczególnych oddziałów i filii).

151 E. Kulińska-Sadłocha, *Controlling w banku*. PWN, Warszawa 2003, s. 78

Mimo istotnego zróżnicowania struktur organizacyjnych w bankach zauważyć można pewne wspólne ich cechy. Struktury te mają na ogół konstrukcję trójszczeblową obejmującą: dyrekcje (departamenty), wydziały (sekcje) i wyspecjalizowane wieloosobowe stanowiska¹⁵². Podział banku na ośrodki odpowiedzialności wymaga odpowiedniego uporządkowania struktury organizacyjnej. Struktura organizacyjna musi być odpowiednio wpisana w przyjętą koncepcję ośrodków odpowiedzialności. W przeciwnym przypadku mógłby powstać chaos organizacyjny, który doprowadziłby do spadku efektywności zamiast oczekiwanego jej wzrostu.

Egzekwowanie odpowiedzialności od kierowników poszczególnych ośrodków wymaga stworzenia odpowiedniego systemu ich oceny, którego zadaniem jest:

- 1) zmobilizowanie kierownictwa ośrodków do ujawniania i wyzwalania posiadanych rezerw ekonomicznych,
- 2) skierowanie uwagi kierownictwa na obniżanie kosztów całkowitych poprzez ujawnianie i eliminowanie nakładów zbędnych nie przyczyniających się do realizacji celów ekonomicznych,
- 3) przeniesienie współodpowiedzialności za efekty ekonomiczne banku na szczebel ośrodków odpowiedzialności,
- 4) umożliwienie dokonywania porównania efektywności pracy poszczególnych ośrodków w ramach banku.

W bankach dysponujących siecią oddziałów terenowych często przyjmuje się jedno z dwóch rozwiązań:¹⁵³

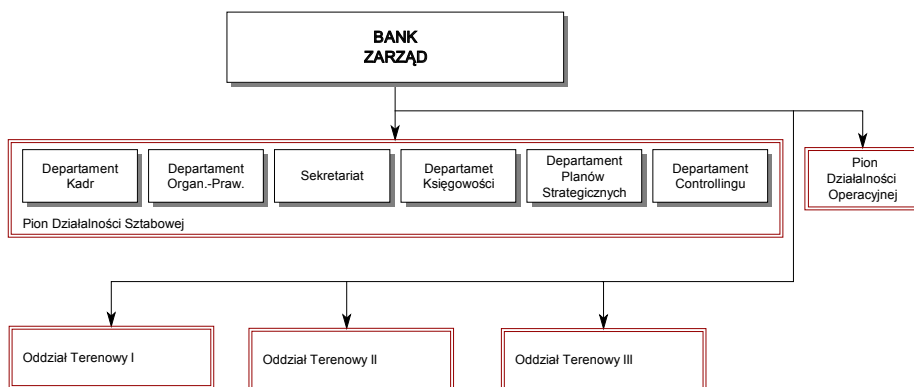
- a) Centrala banku spełnia zadania czysto sztabowe, związane z realizacją czynności organizacyjnych, ewidencyjnych, programowych i kontrolnych, natomiast oddziały realizują zadania operacyjne.
- b) Centrala banku podzielona jest na dwa piony. Obok pionu realizującego typowe zadania o charakterze sztabowym wydziela się pion operacyjny obsługujący miejscowych klientów lub wykonujący operacje z bankami zagranicznymi czy też skomplikowane operacje giełdowe.

Z tej pobieżnej charakterystyki organizacji banków wynika, że w bankach funkcjonować mogą wszystkie rodzaje ośrodków odpowiedzialności. Oddziały terenowe banków mogą bowiem stanowić centra inwestycyjne lub centra wynikowe. Jako centra inwestycyjne mogą funkcjonować w szczególności duże oddziały terenowe, często zlokalizowane w różnych krajach. Mniejsze oddziały terenowe mogą funkcjonować jako ośrodki odpowiedzialne za wyniki (centra zysków). W ramach centrów inwestycyjnych wydziela się centra wynikowe (np. pion obsługi podmiotów gospodarczych, pion obsługi indywidualnych klientów) i centra kosztowe (komórki realizujące zadania typowo administracyjne w ramach oddziału). Nie ma również żadnych przeszkód, by oddziały funkcjonujące jako centra wynikowe

152 Por: W. J. Jaworski, Z. Krzyżkiewicz, B. Kosiński, *Banki. Rynek, operacje, op. cit.*, s. 174

153 Tamże, s. 174

podzielić na subcentra zysków (np. departament współpracy z dużymi przedsiębiorstwami, departament współpracy z małymi i średnimi przedsiębiorstwami, departament obsługi klientów indywidualnych, departament obrotu papierami wartościowymi, itp.). Podobnie podzielić można centra wynikowe funkcjonujące w ramach centrów inwestycyjnych. Również duże centra kosztowe mogą być dzielone na subcentra (np. departament organizacyjny, departament spraw personalnych i szkoleń, departament księgowości, itp.). Przykłady podziału banku na ośrodki odpowiedzialności przedstawiona na rysunkach 5.6 i 5.7.

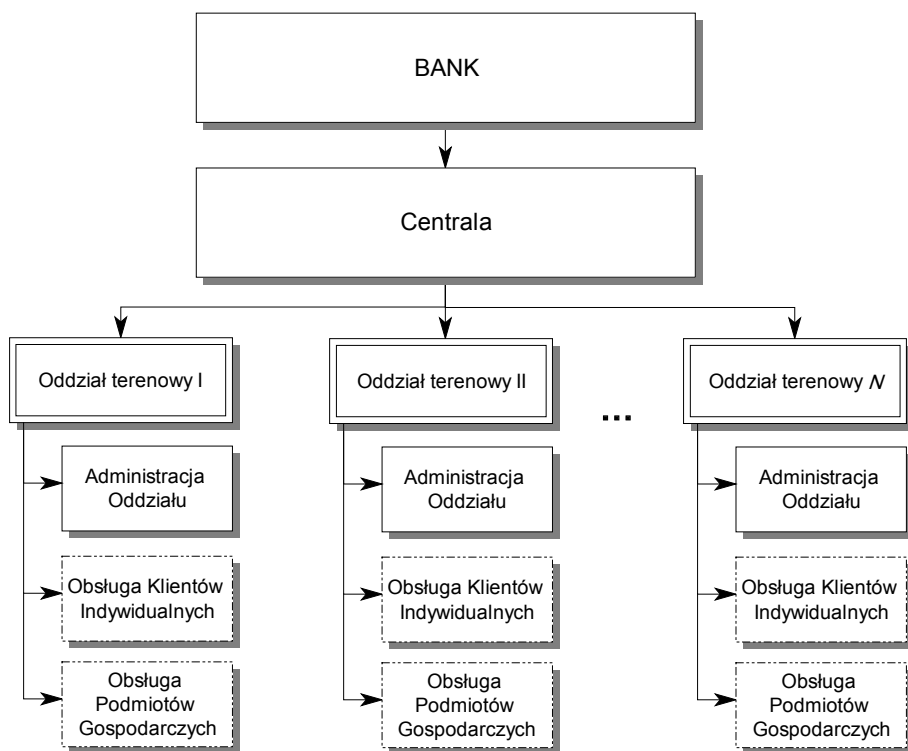


Rys. 5.6. Przykładowy podział banku na ośrodki odpowiedzialności (legenda jak na rys. 5.1)

Źródło: Opracowanie własne

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności wymaga określenia kryteriów oceny ich pracy. Kryteria te zależą od rodzaju ośrodka (centrum inwestycyjne, wynikowe czy kosztowe).

Zastosowane w ramach systemu zasady i kryteria oceny powinny być powiązane z charakterem realizowanych przez komórkę zadań oraz z zakresem uprawnień decyzyjnych kierownika. Powinny być jednak tak sformułowane, by nie tylko „wymuszały” określone działania, lecz motywowały do rozwoju przedsiębiorczości wśród kadry kierowniczej. W tym przypadku przez przedsiębiorczość rozumie się elastyczność działania pozwalającą na wzrost korzyści ekonomicznych. Elastyczność powinna charakteryzować nie tylko kadrę kierowniczą najwyższego szczebla, lecz wszystkich pracowników piastujących jakiejkolwiek stanowiska kierownicze w bankach. Wyniki ekonomiczne banku, zależą od wysiłku całej kadry kierowniczej. Im większe zrozumienie celów banku przez kadrę kierowniczą niższych szczebli oraz im większe zaangażowanie tej kadry, tym korzystniejsze są wyniki ekonomiczne.



Rys. 5.7. Przykładowy podział oddziałów banku na ośrodki odpowiedzialności (legenda jak na rys. 5.1).

Źródło: Opracowanie własne

Dlatego istotne jest ustalenie wkładu poszczególnych podmiotów odpowiedzialności w końcowy rezultat banku. Chodzi również o pobudzenie aktywności niższych szczebli zarządzania oraz uruchomienie rezerw efektywnościowych. Ten ostatni cel ma szczególne znaczenie w przypadku banków generujących wysokie koszty, jednak po wyzwoleniu wewnętrznych rezerw mających szansę na generowanie zysku.

Nieco inaczej oceniane są ośrodki inwestycyjne. Przyznana im odrębność ekonomiczna oznacza prowadzenie przez nie działalności gospodarczej na własny rachunek, nawet w przypadku gdyby nie posiadały odrębności prawnej. Posiadają one bowiem wydzielony majątek i kapitały. Zestawiają samodzielnie wszystkie sprawozdania finansowe. Dysponują prawem do samodzielnego inwestowania pozostawionych od ich dyspozycji kapitałów. Dlatego podstawą ich oceny jest zysk ekonomiczny, a nie wzrost rentowności kapitałów własnych (ROE) czy rentowności majątku (ROA). Wskaźniki ROE i ROA oparte są bowiem na wielkościach

księgowych, którymi można zgodnie z prawem, manipulować zmniejszając lub zwiększając ich wartość w zależności od potrzeby¹⁵⁴. Ponadto, wysoka, zadana wartość *ROE* lub *ROA* (znacznie wyższa od średnioważonego kosztu kapitału) będzie powodowała rezygnację kierownictwa z tych przedsięwzięć, które charakteryzują się wprawdzie niższą stopą zwrotu od zadanego *ROE*, lecz wyższą od średnioważonego kosztu kapitału i tym samym przyczyniają się do wzrostu zysku ekonomicznego i bogactwa właścicieli, mimo, że powodują spadek *ROE*.

Przedstawione zasady oceny ośrodków odpowiedzialności są względnie proste, lecz ich skuteczność zależy w dużej mierze od jakości opracowywanych budżetów (ich mobilizującego charakteru do wyzwania rezerw efektywnościowych, poprawnego oszacowania kosztów, itp.) oraz od poprawności wewnętrznych rozliczeń, w przypadku wzajemnych świadczeń (między poszczególnymi ośrodkami odpowiedzialności). Istnieje bowiem niebezpieczeństwo realizacji budżetów i osiągania korzystnych odchyleń przez jedne ośrodki odpowiedzialności kosztem innych ośrodków, np. źle skalkulowane ceny transakcyjne (wewnętrzne) mogą prowadzić do przerzucania zawyżonych kosztów usługodawców na usługobiorców.

Finansowe mierniki oceny, w zależności od charakteru ośrodka odpowiedzialności, mogą być uzupełnione dodatkowymi miernikami o charakterze techniczno-ekonomicznym takimi jak: cykl rozpatrywania wniosków kredytowych, struktura udzielanych kredytów, długość cyklu produkcyjnego, liczba zatrudnionych, struktura zatrudnienia, itp.

W przypadku centrów inwestycyjnych może to być stopa zwrotu z kapitałów własnych, centra wynikowe oceniane są na ogół z wykonania zadanej marży brutto ośrodka (nadwyżki przychodów nad wygenerowanymi przez ośrodek kosztami, bez obciążania go kosztami ogólnymi zarządu), w centrach kosztowych ocena dokonywana jest na podstawie porównania rzeczywistych kosztów ośrodka z kosztami zadanymi (zabudżetowanymi).

Oczekiwana stopa zwrotu z kapitałów własnych dla centrów poszczególnych inwestycyjnych może być zróżnicowana w zależności od rodzaju realizowanych zadań, sytuacji na lokalnym rynku, możliwości rozwojowych danego oddziału jak również polityki prowadzonej przez centralę banku.

Źródłem przychodów bankowych są aktywa zaangażowane w działalność kredytową banków. Wielkość aktywów generujących przychody dla centrów wynikowych określić można, między innymi, w oparciu o następującą formułę:

$$A_{dw} = \frac{K_{db} + u_w \cdot (K_c + Z_b)}{smb_o}$$

gdzie:

A_{dw} – wartość aktywów generujących przychody dla danego centrum zysku,

154 Por: Rozdział IV niniejszej pracy.

K_{db} – koszty działalności bankowej centrum wynikowego¹⁵⁵

u_w – udział danego centrum wynikowego w pokryciu kosztów funkcjonowania centrali banku oraz oczekiwanego zysku brutto całego banku,

K_c – koszty centrali banku, które muszą zostać pokryte z sumy marż brutto poszczególnych ośrodków wynikowych,

Z_b – kwota zysku brutto jaką powinien wygospodarować w danym okresie cały bank,

smb_o – średnia stopa marży brutto danego centrum wynikowego rozumiana jako różnica między średnią stopą oprocentowania kredytów a średnią stopą oprocentowania środków pozyskiwanych przez bank (w formie depozytów, pożyczek międzybankowych itp.) wyrażona w ułamku.

W przypadku centrów kosztowych zadanie finansowe przybiera formę budżetu (preliminarza, limitu) kosztów, którego dane centrum nie powinno przekroczyć realizując swoje zadania i obowiązki.

Istotnym problemem w organizacji controllingu w banku jest określenie zadań i miejsca controllera w strukturze organizacyjnej. Rozwiązanie tego problemu zależy od wielkości ów działalności bankowej), lecz również tworzyć różnego rodzaju rezerwy zabezpieczające przed ewentualnymi stratami oraz zapewnić ich właścicielom określone zyski.

Powyższe uwagi świadczą o tym, że system organizacji i zarządzania bankami oraz system sprawozdawczości muszą umożliwiać bieżącą kontrolę wyników działalności bankowej oraz identyfikację ewentualnych zagrożeń, by w miarę szybko zapobiegać niepożądanym skutkom i nie narażać klientów na niepotrzebne ryzyko. Określając swoje cele finansowe bank musi uwzględniać z jednej strony oczekiwania właścicieli co do poziomu zysku, z drugiej zaś wielkość ryzyka towarzyszącego jego działalności.

Rozwój konkurencji na rynku finansowym sprawia, że szereg banków stanęło przed koniecznością zmiany dotychczasowych form i metod działania. Nasiłenie konkurencji sprawia, że banki muszą zadbać bardziej o wielkość banku. W bankach małych, głównie spółdzielczych funkcja ta może być łączona z funkcją głównego księgowego lub samego prezesa, natomiast dla potrzeb rozwiązywania trudniejszych problemów, wymagających pogłębionych analiz, powołuje się do różnych zespołów złożonych z odpowiednich specjalistów. W bankach większych funkcje controllera wykonują wyspecjalizowane zespoły pracowników (np. departamenty na szczeblu zarządu banku) lub wyspecjalizowane stanowiska (np. w oddziałach).

155 Koszty te obejmują wynagrodzenia łącznie z wszystkimi świadczeniami na rzecz pracowników, koszty utrzymania i wynajmu budynków i lokali, podatki (np. od nieruchomości), składki i wpłaty na BFG, amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, pozostałe koszty (np. koszty ubezpieczenia rzeczowego majątku trwałego).

Komórki te podlegają bezpośrednio zarządowi banku (departamenty) lub dyrektorowi oddziału (stanowiska controllerów oddziałowych).

5.6. Controlling w zakładach opieki zdrowotnej

Jednym z istotnych problemów związanych z funkcjonowaniem placówek medycznych są generowane przez nie koszty. Ich poziom zdeterminowany jest w dużej mierze warunkami organizacyjnymi i technicznymi ukształtowanymi przed reformą, kiedy poziom efektywności nie był problemem najważniejszym. Obowiązywał wówczas niepełny rachunek kosztów (nie naliczano amortyzacji), a przychody jednostek organizacyjnych służby zdrowia nie były powiązane z ilością świadczonych usług. Placówkom medycznym publicznej służby zdrowia obce były zasady samofinansowania. Dość powszechnie uważa się, że nieefektywność dostarczania usług zdrowotnych przez zakłady publiczne wynika „... z biurokracji i administracji państwowej; z braku bodźców rynkowych (takich jak silna konkurencja, zagrożenie bankructwem czy trudności w mierzeniu wyników w sektorze publicznym)”¹⁵⁶.

Niska efektywność publicznych placówek ochrony zdrowia legła u podstaw zmian prawnych funkcjonowania podmiotów leczniczych w Polsce¹⁵⁷. W ustawie o działalności leczniczej z kwietnia 2011 r. przewidziano możliwość komercjalizacji i prywatyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej¹⁵⁸. Publiczne zakłady opieki społecznej mogą być przekształcone w spółki prawa handlowego. Oznacza to, że w przekształconych podmiotach większą uwagę trzeba przywiązywać do efektywności finansowej świadczonych usług zdrowotnych.

W nowych warunkach funkcjonowania podmiotów leczniczych zaistniała konieczność co najmniej równoważenia generowanych kosztów z osiąganymi przychodami. W większości jednostek organizacyjnych pojawił się problem deficytu spowodowanego niewspółmiernie wysokimi kosztami w stosunku do realizowanych przychodów. Jednostki te stanęły przed koniecznością istotnej redukcji kosztów. Zarządzanie kosztami stało się jednym z podstawowych zagadnień na obecnym etapie rozwoju ZOZ. Wymaga to przeniesienia odpowiedzialności za ich poziom ze szczebla kierownictwa zakładu na komórki, które je generują. Odpowiedzialność taka będzie możliwa między innymi wtedy, gdy będzie wdrożony system controllingu i związane z nim odpowiednie zasady budżetowania kosztów oraz system ewidencyjny umożliwiający przypisanie kosztów rzeczowym do

156 S. Morris, N. Devlin, D. Parkin, *Ekonomia w ochronie zdrowia*, wyd. ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 173.

157 Szerzej na temat przyczyn niskiej efektywności publicznych zakładów opieki zdrowotnej por: M. Kachniarz, *Komercjalizacja samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej*, wyd. ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2008, s. 91 – 103.

158 Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. 2011, nr 112, poz. 654).

konkretnych komórek, czy stanowisk.¹⁵⁹ Mimo, że usługi zdrowotne mają swoją specyfikę, która wyraża się m.in. w tym, że nie mogą być one odkładane na przyszłość, że czas wykonania zależy w dużej mierze od pacjenta, że pacjent uczestniczy w procesie realizacji usługi a jej jakość zależy od percepcji pacjenta, wiele rozwiązań w sferze zarządzania stosowanych w produkcji lub usługach niemedycechnych może być wykorzystanych w zakładach opieki zdrowotnej¹⁶⁰.

Wprowadzenie controllingu finansowego w zakładach opieki zdrowotnej nie wydaje się zadaniem zbyt trudnym. Wewnętrzne komórki organizacyjne w tych zakładach dzieli się na: komórki działalności podstawowej (izby przyjęć, oddziały szpitalne, poradnie, bloki operacyjne, pracownie diagnostyczne), ośrodki pomocniczej działalności medycznej (np. sterylizacja, apteka szpitalna, tlenownia itp.), komórki pomocniczej działalności niemedycechnych (np. pralnia, brygada konserwacyjno-remontowa, transport itp.) oraz komórki zarządu. Wiele z nich (oddziały w szpitalach, kliniki w szpitalach akademickich, poradnie przyszpitalne itp.) posiada dużą autonomię¹⁶¹. Każda z wymienionych jednostek może stanowić odrębny ośrodek odpowiedzialności finansowej. Zakres odpowiedzialności finansowej może być w poszczególnych ośrodkach zróżnicowany. Chodzi jednak o to, by jednostki wewnętrzne realizujące samodzielnie swoje zadania, nie działały wbrew zasadzie samofinansowania zakładu jako całości. Jest to zadanie o tyle trudne, że istnieje rozbieżność celów działalności medycznej z celami ekonomicznymi, które warunkują jej rozwój. Podmioty gospodarcze realizujące usługi zdrowotne powinny co najmniej równoważyć koszty osiąganymi przychodami i nie generować zadłużenia¹⁶². Osiągnięciu zgodności między wymienionymi celami sprzyja m.in. budżetowanie zadań dla jednostek wewnętrznych organizacji realizujących usługi medyczne.

Budżetowanie w placówkach medycznych umożliwia wprowadzenie dyscypliny finansowej i tworzy warunki do racjonalizacji struktur i działań. Jest instru-

159 Z uwagi na charakter usług związanych z opieką zdrowotną kontrola kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej jest szczególnie trudna. Dotyczy to w szczególności kontroli administracyjnej. Jak wykazuje doświadczenie krajów o wysokim poziomie rozwoju gospodarczego (np. USA) prawne regulacje okazały się nieskutecznym narzędziem kontroli całkowitych kosztów opieki zdrowotnej (por: T. E. Getzen, *Ekonomika zdrowia*. PWN, Warszawa 2000, s. 243). Dlatego, oprócz doskonalenia prawnych podstaw funkcjonowania publicznych zakładów opieki zdrowotnej należy poszukiwać bardziej skutecznych rozwiązań w sferze bezpośredniego zarządzania placówkami opieki zdrowotnej. Jednym z nich może być system controllingu.

160 Por: U. Lasa, M. Kautsch, *Efekty wdrożenia planu strategicznego w pionie pielęgniarstwa Zespołu Opieki Zdrowotnej w Suchoj Beskidzkiej – studium przypadku*, w: R. Lewandowski, R. Walkowiak, M. Kautsch (red), *Współczesne wyzwania menadżerskiej w ochronie zdrowia*, wyd. Olsztyńska Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania, Olsztyn 2009, s. 34.

161 Por: M. Sobkowski, T. Opala, *Efektywność pracy i jakość opieki medycznej w zakładzie opieki zdrowotnej*, w: M.D. Głowacka, J. Galicki, E. Mojs (red), *Zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej*, wyd. ABC Wolters Kluwer business, Warszawa 2009, s. 239.

162 Por: M. Hass-Symoniuk (red), *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, wyd. ODDK Gdańsk, Gdańsk 2008, s. 56.

mentem wspierania kadry menedżerskiej w procesie zarządzania zakładami opieki zdrowotnej¹⁶³. Jego wdrożenie wymaga odpowiedniego przygotowania zakładów opieki zdrowotnej, które wiąże się z:

- a) podziałem placówek medycznych na ośrodki odpowiedzialności,
- b) opracowaniem procedur medycznych niezbędnych do budżetowania,
- b) przystosowaniem systemu ewidencji dla potrzeb budżetowania i kontroli.

Na każdym stanowisku kierowniczym w placówce medycznej podejmowane są decyzje, które wywierają określony wpływ na koszty zakładu i jego sytuację finansową. Osoby piastujące te stanowiska muszą być zainteresowane, by ich decyzje oparte były na zasadzie racjonalnego działania i by umożliwiały świadczenie usług medycznych po możliwie najniższych kosztach. Istnieje więc konieczność mierzenia i oceny efektów działalności komórek organizacyjnych. Zadania tego pomiaru można sformułować następująco:

- 1) Stworzenie zainteresowania kierowników ośrodków i ich pracowników skutkami finansowymi prowadzonej działalności medycznej,
- 2) Stworzenie bodźców do racjonalizacji pracy, struktury zatrudnienia i stosowanych procedur medycznych,
- 3) Stworzenie systemu informacji zarządczej umożliwiającej ocenę efektów prowadzonej działalności (system wczesnego ostrzegania, informowania czy i gdzie następuje poprawa, na jakich odcinkach są kłopoty),
- 4) Rozpoznanie „wąskich gardeł”, tzn. tych ośrodków, które stwarzają najwięcej problemów i które w pierwszej kolejności wymagają podjęcia określonych działań restrukturyzacyjnych,
- 1) Tworzenie podstawy do zmiany systemu wynagradzania i powiązania wysokości zarobków z efektami ośrodków odpowiedzialności.

Skuteczny system kontroli kosztów wymaga organizacyjnego wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności i odpowiednich zmian na poziomie ewidencji analitycznej, umożliwiających identyfikację rzeczywistego wykonania według tych ośrodków. Ośrodek odpowiedzialności tworzy komórka lub grupa komórek organizacyjnych, których kierownik dopowiada za poziom powstających tam kosztów lub za przychody i koszty, czyli wynik ekonomiczny.

Poszczególne ośrodki realizując wyznaczone im zadania powinny współprzyczyniać się do realizacji celów całego zakładu. Wymuszanie takiej zgodności celów nie zawsze jest możliwe drogą administracyjnej (formalnej) kontroli. Taka kontrola jest szczególnie mało skuteczna w przypadku placówek medycznych. Bardziej efektywna może być kontrola o charakterze sterującym, tzn. identyfikująca na bieżąco powstające odchylenia między zadaniami (celami komórek organizacyjnych) a rzeczywistym poziomem ich realizacji i wskazująca na konieczność działań korygujących, umożliwiających likwidację odchyłeń negatywnych. Jej

¹⁶³ Por.: J. Gierusz, M. Cygańska, *Budżetowanie kosztów działań w szpitali*, wyd. ODDK Gdańsk, Gdańsk 2009, s. 68

wyniki służą nie tylko do oceny komórek organizacyjnych i ich kierowników, lecz wykorzystywane są przez kierowników do podejmowania bieżących decyzji, mających zapobiegać powstawaniu niepożądanych skutków. Kontrola sterująca zakłada więc decentralizację systemu zarządzania zakładem opieki zdrowotnej.

Ze względu na charakter realizowanych zadań w placówkach medycznych (szpitalach, klinikach) wyodrębnić można cztery rodzaje ośrodków odpowiedzialności:

- 1) Ośrodki zadaniowe przez które rozumie się „...miejsce dostarczania pacjentowi świadczenia kończącego proces leczenia lub określoną jego fazę w danym zakładzie lub dostarczania innemu odbiorcy produktu lub usługi będącej przedmiotem rozliczenia lub zamówienia, ...”¹⁶⁴ Mogą nimi być oddziały szpitalne, poradnie specjalistyczne, itp.
- 2) Ośrodki usługowe, które są miejscem „...wytwarzania usługi, która z punktu widzenia korzystających jest usługą częściową niezbędną do realizacji szerzej ujętych zadań usługowych...”¹⁶⁵ Ośrodki te dzieli się na dwie grupy:
 - a) ośrodki usługowe o charakterze medycznym, np. pracownia rentgenowska, laboratorium analityczne, itp.,
 - b) ośrodki usługowe niemedyczne świadczące usługi niemedyczne na rzecz ośrodków medycznych (zadaniowych i usługowych), np. kuchnia, pralnia, zespół konserwatorów, itp.,
- 3) Ośrodki kosztów ogólnego zarządu, które tworzą komórki administracyjne zakładu opieki zdrowotnej (sekretariat zarządu, dział kadr, dział księgowości, itp.).

W zakładach opieki zdrowotnej mających charakter przychodni ośrodkami odpowiedzialności mogą być gabinety lekarskie, gabinety zabiegowe, pracownie diagnostyczne (RTG, USG, EKG itp.), rejestracja pacjentów, zarząd przychodni.

Ze względu na zakres budżetowania i sposób rozliczania, ośrodki te podzielić można na:

- 1) Ośrodki kosztowe, dla których określane byłyby budżety kosztowe, stanowiące limit kosztów, którego przekroczenie byłoby dopuszczalne jedynie w przypadku uzasadnionego przekroczenia zadań rzeczowych.
- 2) Ośrodki wynikowe, których budżety określałyby przychody i koszty oraz wysokość nadwyżki ekonomicznej, jaka te ośrodki powinny wnieść do wspólnego budżetu całego ośrodka. Budżet nadwyżki określałby jej dolny poziom. Wzrost tej nadwyżki oceniany byłby pozytywnie. Negatywnie oceniany byłby spadek nadwyżki poniżej wyznaczonego poziomu.

Mimo, że publiczne zakłady opieki zdrowotnej są podmiotami działającymi na zasadach *non profit*, funkcjonowanie w ich strukturze ośrodków wynikowych jest uzasadnione. Większość ośrodków odpowiedzialności w jednostkach organi-

¹⁶⁴ Zarządzenie MZiOŚ z dnia 15 czerwca 1992 roku w sprawie szczegółowych zasad ewidencji dochodów i kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej, par.1, pkt.2 (Monitor Polski, nr 19, poz. 143)

¹⁶⁵ Tamże

zacyjnych opieki zdrowotnej może mieć charakter wynikowy. Takie rozwiązanie wynika z następujących okoliczności:

- 1) Większość ośrodków zadaniowych i usługowych, medycznych i niemedyycznych w wielu placówkach służby zdrowia nie w pełni wykorzystuje swój potencjał usługowy. Mogłaby więc świadczyć odpłatne usługi na rzecz otoczenia (dla osób fizycznych lub innych zakładów opieki zdrowotnej zarówno publicznych jak i niepublicznych).
- 2) Wynikowy charakter ośrodków odpowiedzialności wymaga wyceny wartości świadczonych przez nie usług. Wycena ta może być oparta na cenach rynkowych, a nie na kosztach historycznych danego ośrodka. Cena zewnętrzna jest dobrym weryfikatorem poziomu kosztów i bardziej skutecznie wymusza działania racjonalizatorskie.
- 3) Wynik ekonomiczny wymusza na kierownikach ośrodków szersze spojrzenie na rezerwy efektywnościowe. Nie ogranicza ich uwagi tylko do kosztów. Wskazuje na konieczność wygenerowania odpowiednich przychodów koniecznych na pokrycie ponoszonych kosztów. Jest lepszym narzędziem kontroli kosztów niż budżet kosztowy. Ponadto, zachęca nie tylko do kontroli kosztów, lecz również do poszukiwania sposobów na zagospodarowanie nadwyżki potencjału usługowego.
- 4) Budżety wynikowe bardziej skutecznie zmuszają do rozwoju przedsiębiorczości wśród kadry kierowniczej średniego szczebla. Mobilizują ją do poszukiwania i wprowadzania nowych rozwiązań organizacyjnych, racjonalizacji poziomu i struktury zatrudnienia, kontroli zgodności zużycia z normami i procedurami medycznymi, wprowadzania nowych rodzajów usług i nowych sposobów realizacji usług dotychczasowych, skracania okresu hospitalizowania pacjentów, itp.

W literaturze przedmiotu, najczęściej proponuje się by były to ośrodki odpowiedzialne za koszty, tzw. centra kosztów¹⁶⁶. Równocześnie proponuje się, by odpowiedzialność za koszty ograniczyć tylko do części kosztów związanych z funkcjonowaniem danych ośrodków, takich jak: leki i środki opatrunkowe, sprzęt jednorazowego użytku, środki czystości, koszty badań diagnostycznych (analizy laboratoryjne, badania rtg, USG, badania tomograficzne oraz koszty typu rozmowy telefoniczne, naprawa sprzętu medycznego itp.¹⁶⁷ Jeżeli poddamy analizie strukturę kosztów zakładów opieki zdrowotnej to się okaże, że wymienione pozycje kosztowe stanowią niewielki procent całości kosztów związanych z funkcjonowaniem zakładów opieki zdrowotnej. Przeważającą część kosztów stanowią koszty wynagrodzeń i ich pochodne. W niektórych szpitalach udział tych kosztów wynosi 80% i więcej. Są również szpitale, w których koszty wynagrodzeń są równe

166 Por: np. R. Rutka, *Organizacja zakładu opieki zdrowotnej* w: B. Nogalski, J. M. Rybicki, *Nowoczesne zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej*, wyd. Dom Organizatora, Toruń 2002, ss. 57– 58.

167 Por: S. Ogórek, *Nowe zasady tworzenia odpowiedzialności za gospodarkę finansową w oddziałach szpitalnych*, w: „Antidotum” 1996, nr 6-8, s. 71.

przychodom, otrzymywanym z kontraktów zawartych z NFZ¹⁶⁸. W tej sytuacji ograniczenie odpowiedzialności kierowników ośrodków tylko do niewielkiego ułamka kosztów całkowitych szpitala wydaje się mało skuteczne.

Różnica między wymienionymi rodzajami ośrodków odpowiedzialności jest istotna. Dotyczy ona bowiem zakresu uprawnień decyzyjnych i stopnia odpowiedzialności za skutki finansowe. W przypadku ośrodków kosztowych, odpowiedzialność ta jest mocno ograniczona. Od menedżera takiego ośrodka oczekuje się jedynie kontrolowania ponoszonych kosztów, tak by ich rzeczywisty poziom nie przekroczył przyznanego limitu. Takie rozwiązanie jest proste, ale równocześnie mało motywujące do wyzwalania rezerw efektywnościowych. Zainteresowanie menedżerów koncentruje się głównie na tym, by przyznane limity kosztowe były możliwie najwyższe. Mniej ważną jest natomiast relacja między poniesionymi kosztami a uzyskanymi rezultatami. Zarząd uzyskuje kontrolę nad ogólnym poziomem kosztów, nie ma jednak pewności, że koszty te są ponoszone zgodnie z zasadami racjonalności ekonomicznej. Mimo nie przekroczenia zadanych limitów kosztowych poniesione nakłady mogą być niewspółmiernie wysokie w stosunku do rozmiarów i jakości zrealizowanych usług.

Przy podejmowanych przez kierowników ośrodków decyzjach nie mogą być pomijane względy ekonomiczne. Ich lekceważenie jest jedną z przyczyn trudnej sytuacji finansowej wielu szpitali. Należy przy tym zaznaczyć, że nie chodzi o to, by względy ekonomiczne stały się dominujące, lecz o to by nie były lekceważone przez kierowników niższych szczebli zarządzania (ordynatorów, kierowników pracowni diagnostycznych, laboratoriów). Dążeniu do zapewnienia wysokiej jakości usług musi towarzyszyć dbałość o koszty. Tej dbałości nie zapewni się w sposób administracyjny, rozliczając komórki organizacyjne z poniesionych kosztów bez zapewnienia odpowiedniego powiązania między wynikami finansowymi a poziomem wynagrodzeń.

Takie powiązanie można zapewnić poprzez wprowadzenie controllingu finansowego. Zmusza on menedżerów do zwracania większej uwagi na skutki finansowe podejmowanych decyzji, zapewniając przez to większą zgodność celów partykularnych z celami zakładu jako całości. Zarząd zakładu uwolniony od szeregu zadań związanych z zarządzaniem operatywnym może koncentrować się na rozwiązywaniu problemów o charakterze strategicznym.

Dlatego bardziej efektywnym rozwiązaniem są ośrodki wynikowe (centra zysków). Uprawnienia decyzyjne takich menedżerów są znacznie szersze. Dążąc do uzyskania określonej nadwyżki finansowej (przychodów nad kosztami) muszą równocześnie interesować się możliwymi do pozyskania przychodami, jak i kontrolować koszty. Przedmiotem ich zainteresowania jest uzyskanie określonej relacji między przychodami a wygenerowanymi kosztami. Uwzględniając fakt,

168 Por: *Minister planów ... op. cit.*, s. 33.

że znaczącą część kosztów każdego ośrodka stanowią koszty stałe, wzrost liczby zrealizowanych usług prowadzi na ogół do poprawy relacji koszty-przychody. Chcąc maksymalizować wynik finansowy menedżerowie tych ośrodków muszą kontrolować nie tylko ogół przychodów i ogół kosztów, lecz również opłacalność pojedynczych usług, zabiegając o to, by koszty zmienne każdej z nich nie były wyższe od ceny. Tym samym kierownicy takich ośrodków są bardziej zmotywowani do poprawy efektywności, co na ogół wyraża się w lepszej orientacji w powstawaniu kosztów, szybszej reakcji na różnego rodzaju zakłócenia powstające w procesie realizacji usług, szybszym podejmowaniu decyzji itp. Ośrodki wynikowe wyzwalały w kadrze kierowniczej średniego szczebla większą kreatywność i elastyczność działania.

Podstawową trudnością, która pojawia się w związku z takim rozwiązaniem jest pogodzenie wymagań wynikających z daleko posuniętej decentralizacji zarządzania wewnątrz samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej a obowiązującym systemem kontraktowania usług medycznych przez NFZ. Scedowanie odpowiedzialności za przychody na oddziały szpitalne musiałoby być powiązane z możliwością pozyskiwania przez nie pacjentów. Nie jest to możliwe w sytuacji limitowania usług przez jedynego płatnika. Inną trudnością może być rozwiązanie problemów związanych z koniecznością wprowadzenia rozliczeń między ośrodkami (oddziałami) świadczącymi sobie wzajemne usługi (np. badania zlecone pracownikom diagnostycznym, konsultacje specjalistów z innych oddziałów itp.). Ten rodzaj trudności wydaje się być łatwiejszy do rozwiązania. Wymaga to bowiem wprowadzenia cen wewnętrznych (transakcyjnych). Ośrodki te realizują usługi, które mogą być przedmiotem sprzedaży wewnętrznej i zewnętrznej. Na usługi te w większości przypadków istnieją, mniej lub bardziej zobiektywowane ceny rynkowe. Dotyczy to w szczególności pomocniczej działalności medycznej. W takiej sytuacji łatwiej jest określać wartość zrealizowanych przez poszczególne ośrodki przychodów, zarówno zewnętrznych (z NFZ), jak i wewnętrznych (z tytułu świadczenia usług na rzecz innych komórek danego zakładu). Również niektóre usługi pomocnicze niemedyczne mają odpowiedniki cen rynkowych (np. pranie bielizny, część usług konserwacyjno-remontowych). Wdrożenie takiego rozwiązania jest tym łatwiejsze im bardziej zautomatyzowane zostaną procedury rozliczania kosztów¹⁶⁹.

W zakładach opieki zdrowotnej, oprócz ośrodków odpowiedzialnych za wyniki, będą funkcjonować również ośrodki odpowiedzialne za koszty. Będą nimi te komórki lub grupy komórek, którym trudno byłoby przypisać jakiegokolwiek przychody. Do takich należą komórki zarządu. W przypadku pozostałych komórek, zwłaszcza tych, które zajmują się działalnością medyczną, należałoby rozważyć

169 Por: M. Chałastrą, *Jak dostosować rachunek kosztów rzeczywistych do wymogów budżetowania w szpitalu*, :Controlling i rachunkowość zarządcza” 2013, nr 12.

możliwość przekształcenia ich w ośrodku odpowiedzialne za wyniki. Controlling finansowy będzie bardziej efektywny wówczas, kiedy będą dominować ośrodki odpowiedzialne za wyniki finansowe, a nie za koszty.

W przypadku ośrodków wynikowych podstawą oceny jest wielopoziomowy rachunek zysków i strat oparty na rachunku kosztów zmiennych. Budżet tych ośrodków przewiduje odpowiedni ich wkład do wspólnego budżetu zakładu opieki zdrowotnej w formie marży brutto (nadwyżki przychodów ośrodka nad poniesionymi przez niego kosztami). Przychody ośrodka są równe opłatom za leczenie pacjentów w danym ośrodku uzyskanym od Narodowego Funduszu Zdrowia lub bezpośrednio od pacjentów (w przypadku pacjentów nie ubezpieczonych lub leczonych prywatnie). Koszty ośrodka zadaniowego składają się z dwóch części:

- a) kosztów wygenerowanych bezpośrednio w ośrodku,
- b) wartości zakupionych usług medycznych i niemedycznych od innych ośrodków w ramach danego zakładu i poza zakładem.

Wielopoziomowa forma rachunku wyników ośrodka pozwala na bieżącą analizę i ocenę struktury kosztów pobytu i leczenia pacjentów w danym ośrodku. Daje podstawy do analizy skutków finansowych wybranego procesu leczenia, jego organizacji (np. zbyt długiej hospitalizacji), czy też organizacji pracy ośrodka i całego zakładu. Może bowiem okazać się, że proces leczenia i stosowane procedury medyczne nie wymagają długiego hospitalizowania pacjentów, a długie okresy przebywania pacjentów w szpitalu są skutkiem złej organizacji pracy. Ostateczna ocena ośrodka dokonywana jest poprzez porównanie rzeczywistej marży brutto z jej wielkością zapisaną w budżecie. Ocena jest pozytywna, jeżeli rzeczywista marża brutto (MB_r) nie jest niższa od wielkości zabudżetowanej (MB_b), co można zapisać:

$$MB_r \geq MB_b$$

Koszty procedur medycznych jak również koszty stałe i zmienne poszczególnych ośrodków mogą być wykazywane według pozycji rodzajowych. Stopień szczegółowości prezentacji budżetów poszczególnych ośrodków zależy od celu analizy, jej zakresu oraz szczebla organizacyjnego zakładu, na którym są one oceniane. Zarządowi zakładu należy przedstawiać zestawienia bardziej syntetyczne, natomiast kierownikom ośrodków potrzebne są analizy bardziej szczegółowe.

Dla niektórych ośrodków wynikowych o charakterze zadaniowym i usługowym budżet może zakładać zerową marżę brutto. Zerowa marża brutto oznacza, że od danego ośrodka oczekuje się zrealizowania takiego poziomu sprzedaży (takich przychodów), które pokryją jego koszty. Oczekiwana wielkość sprzedaży takiego ośrodka jest równa:

$$P_o = \frac{K_{so}}{smb_o}$$

gdzie:

P_o – oczekiwane przychody ośrodka,

K_{so} – koszty stałe danego ośrodka,

smb_o – stopa marży brutto I stopnia (dla ośrodków usługowych) lub II stopnia (dla ośrodków zadaniowych) określona przez relację marży brutto I lub II stopnia do przychodów.

Ośrodków odpowiedzialności (zarówno kosztowych jak i rentowności) nie obciąża się kosztami ogólnego zarządu. Źródłem pokrycia tych kosztów jest dodatnia marża brutto wygospondarowana przez ośrodki wynikowe (rentowności). Komórki zarządu mają swoje odrębne budżety kosztowe, z wykonania których są oddzielnie rozliczane, zgodnie z zasadami oceny ośrodków kosztowych. Wobec powyższego, przynajmniej część ośrodków wynikowych musi wygospondarować odpowiednio wyższą marżę brutto, by zakład opieki zdrowotnej nie poniósł straty. Wysokość przychodów dla takich ośrodków określać można następująco:

$$P_{od} = \frac{K_{so} + u \cdot K_{oz}}{smb_o}$$

gdzie:

P_{od} – przychody centrum (ośrodka) wynikowego o dodatniej marży brutto,

K_{oz} – koszty ogólnego zarządu zakładu opieki zdrowotnej,

u – procentowy udział danego ośrodka w planowanym pokryciu kosztów ogólnego zarządu.

Udział poszczególnych ośrodków wynikowych w pokryciu kosztów ogólnego zarządu powinien być proporcjonalny do ich potencjału usługowego i możliwości sprzedaży.

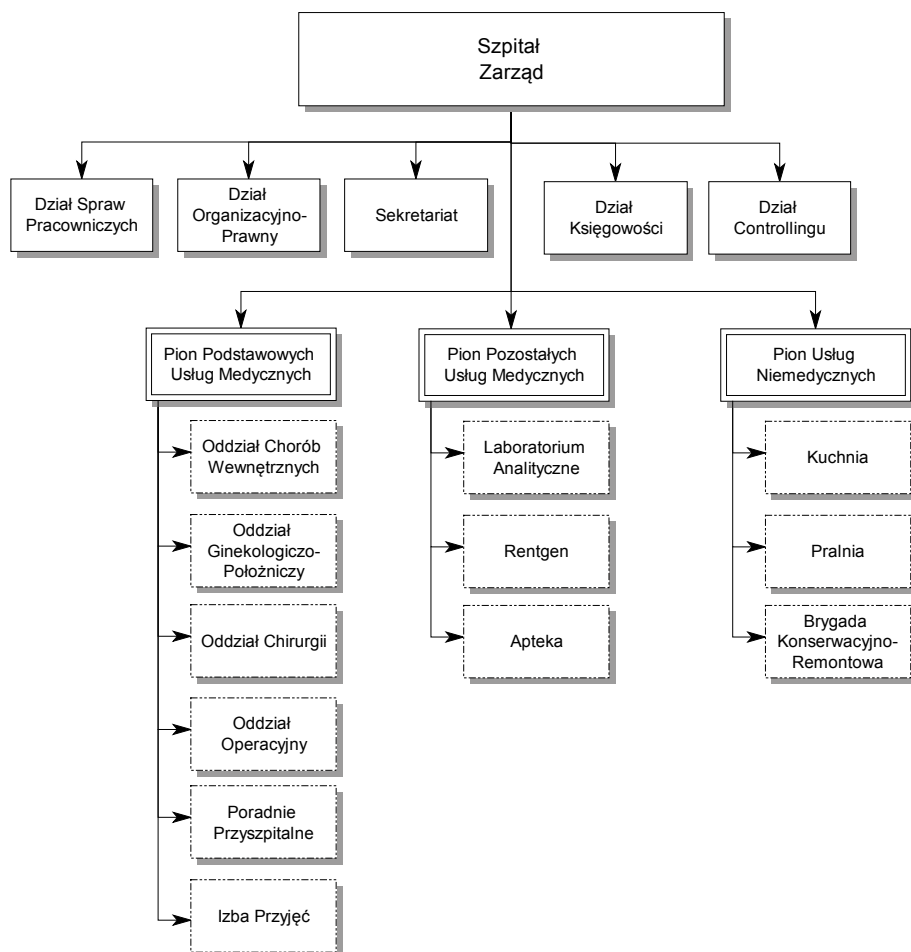
Przychody całego zakładu są sumą przychodów ze sprzedaży zewnętrznej wszystkich ośrodków odpowiedzialności lub sumą przychodów wszystkich ośrodków pomniejszoną o obroty wewnętrzne. Koszty zakładu są sumą kosztów wygenerowanych przez poszczególne ośrodki pomniejszoną o obroty wewnętrzne (wartość świadczeń wzajemnych poszczególnych ośrodków wewnątrz zakładu opieki zdrowotnej).

Tab. 1. Schemat wielostopniowego rachunku zysków i strat dla szpitala przy wykorzystaniu rachunku kosztów zmiennych

Lp.	Wyszczególnienie	Ośrodek zadaniowy A	Ośrodek zadaniowy B	Ośrodek usługowy X	Ośrodek usługowy Y
1.	Przychody ze sprzedaży	P_{SA}	P_{SB}	P_{SX}	P_{SY}
2.	Koszty zmienne	K_{ZA}	K_{ZB}	K_{ZX}	K_{ZY}
3.	Marża brutto I-go stopnia (1-2)	MB_{IA}	MB_{IB}	MB_{IX}	MB_{IY}
4.	Koszty stałe ośrodka	K_{SA}	K_{SB}	K_{SX}	K_{SY}

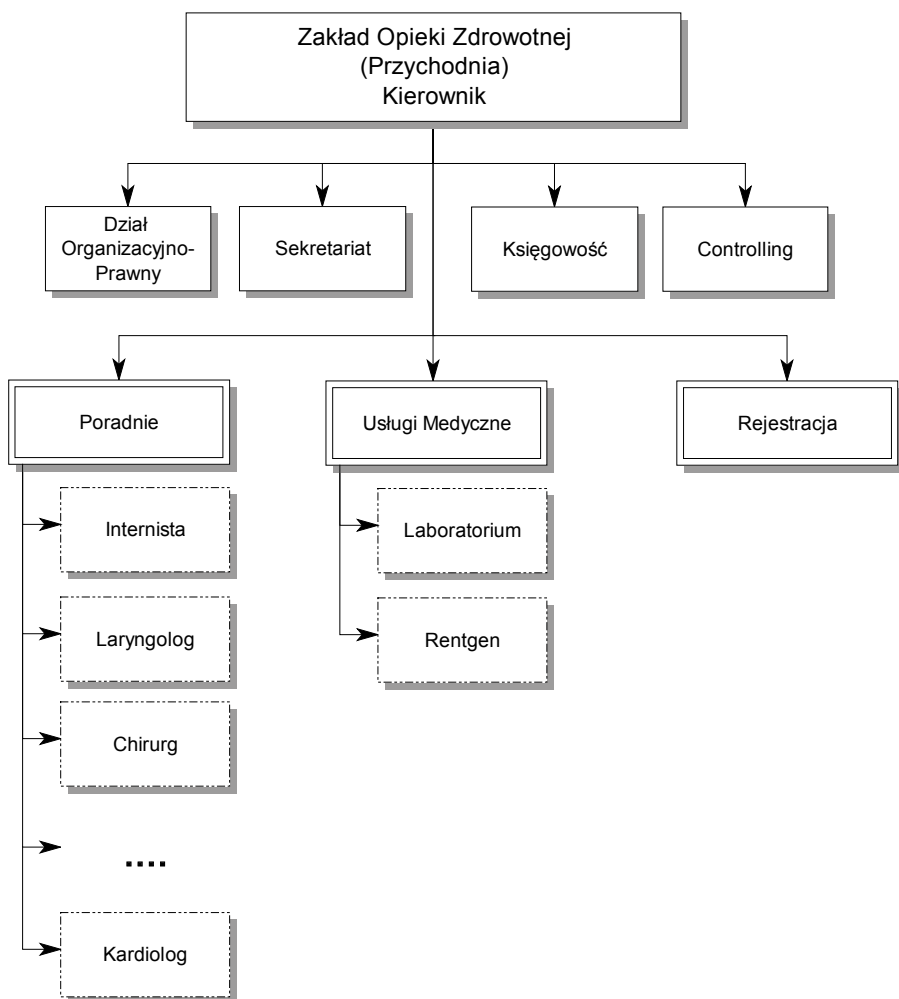
5.	Marża brutto II-go stopnia(3-4)	$MB_{II\ A}$	$MB_{II\ B}$	$MB_{II\ X}$	$MB_{II\ Y}$
		$MB_{II} = MB_{II\ A} + MB_{II\ B} + MB_{II\ X} + MB_{II\ Y}$			
7.	Koszty stałe szpitala	K_S			
8.	Zysk szpitala (5-6)	$Z = MB_{II} - K_S$			

Ośrodkom tym należy przypisać odpowiedzialność za całość przychodów i kosztów przez nie wygenerowanych. Oznacza to, że ośrodki te powinny być obciążane również kosztami związanymi z korzystaniem z usług innych ośrodków wewnątrz zakładu opieki zdrowotnej. Np. kierownik oddziału szpitalnego (ordynator) nie może być odpowiedzialny tylko za koszty zużytych leków, środków opatrunkowych czy sprzętu medycznego. To on (lub jego współpracownicy) decyduje o liczbie i rodzaju badań diagnostycznych, okresie pobytu pacjenta w szpitalu i związanych z tym kosztach wyżywienia i zakwaterowania. Istnieje więc potrzeba przypisywania do poszczególnych ośrodków wynikowych wszystkich kosztów prostych i złożonych, które powstały na skutek decyzji podjętych w danym ośrodku. Przykładowy podział szpitala i ZOZ (poradni) na ośrodki odpowiedzialności zaprezentowano na rys. 5.8 i 5.9.



Rys. 5.8. Przykładowy podział szpitala na ośrodki odpowiedzialności (legenda jak na rys. 5.1)

Źródło: Opracowanie własne



Rys. 5.9. Przykładowy podział zakładu opieki zdrowotnej na ośrodki odpowiedzialności (legenda jak na rys. 5.1.)

Źródło: Opracowanie własne

Wynikowe ośrodki odpowiedzialności nie powinny być obciążane kosztami nie związanymi bezpośrednio z ich działalnością, w szczególności kosztami ogólnego zarządu. Nie jest to wskazane ze względu na:

- 1) Brak wpływu kierowników ośrodków zadaniowych i usługowych na wysokość generowanych kosztów ogólnego zarządu.
- 2) Trudności w znalezieniu obiektywnego klucza podziałowego tych kosztów między poszczególne ośrodki, co wśród kierowników tych ośrodków budzi wątpliwości o słuszności dokonanego podziału tych kosztów.

- 3) Spadek poczucia odpowiedzialności za generowane koszty wśród kierowników ośrodków odpowiedzialności, związane faktem, że i tak część kosztów będzie im przypisana bez względu na starania o obniżenie pozostałej części kosztów.

Ponadto należy zauważyć, że muszą one jednak wypracować pewną nadwyżkę, konieczną do pokrycia kosztów tych ośrodków, którym nie można przypisać żadnych przychodów, a których funkcjonowanie jest konieczne (np. dział kadr, czy dział księgowości). W ramach zakładu mogą być utrzymywane również takie ośrodki, których przychody będą niższe od wygenerowanych kosztów. Również stratę powstałą w takich ośrodkach trzeba pokryć nadwyżką wygosposodarowaną przez ośrodki dochodowe.

Syntetycznym wyrazem efektów pracy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności jest ich wkład do wyniku finansowego całego zakładu opieki zdrowotnej. Wkład ten zostaje zaplanowany poprzez określenie zadań ośrodków i związanego z nimi budżetu. Budżet jest krótkoterminowym, wzajemnie skoordynowanym planem finansowym działalności ośrodków odpowiedzialności zawierającym zestawienie przewidywanych kosztów lub przychodów i kosztów (w zależności od rodzaju ośrodka odpowiedzialności). Wykonanie przydzielonych ośrodkom zadań i związanych z nimi budżetów jest warunkiem osiągnięcia przez zakład założonych celów. Budżet jest narzędziem koordynacji działalności poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, zapewniającym zgodność ich celów z celami zakładu.

Podstawowym finansowym kryterium oceny ośrodków kosztowych jest różnica (odchylenie) kosztów rzeczywistych (K_r) i kosztów zabudżetowanych (K_b). Budżety kosztowe zestawia się według pozycji rodzajowych. Budżety kosztowe powinny być podzielone na koszty zmienne i koszty stałe. Budżety kosztowe, w możliwie najszerszym zakresie, powinny być oparte na normach zużycia i sformalizowanych procedurach medycznych¹⁷⁰. Normy, w zależności od charakteru ośrodka i realizowanych przez niego zadań, dotyczyć mogą zużycia na jedną procedurę (np. diagnostyka ultrasonograficzna jamy brzusznej), jeden osobodzień (koszty wyżywienia pacjenta, koszty hotelowe, itp.), na jednostkę chorobową¹⁷¹ (np. uraz śródczaszkowy), jednego pacjenta (np. koszty związane z przyjęciem pacjenta do szpitala), itp. Normy i zestandaryzowane procedury ułatwiają budżetowanie kosztów i ich kontrolę. W przypadku kosztów dla których nie można ustalić norm zużycia ich budżety mogą być określone w oparciu o szczegółową analizę ich poziomu z okresów ubiegłych. Chodzi bowiem o to, by nie akceptować bezkrytycznie

170 Przez procedurę medyczną rozumie się „...takie elementarne świadczenie zdrowotne, które jest nośnikiem kosztów w ośrodku je wykonującym, a równocześnie jest świadczeniem powtarzalnym i możliwym do samodzielnego wyodrębnienia.” (I. Kulis, M. Kulis, W. Styło, *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*, Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalis”, Kraków 1999, s.78)

171 Przez jednostkę chorobową rozumiemy całkowity proces leczenia pacjenta na oddziale (w danym ośrodku odpowiedzialności).

zużycia, które być może było zawyżone lub które powinno się zmienić na skutek zmienionych warunków funkcjonowania ośrodka w okresie budżetowym.

Warunek pozytywny oceny można wyrazić formułą:

$$K_r - K_b \leq 0$$

Od ośrodków kosztowych oczekuje się nie przekraczania zadanych budżetów kosztowych, przy pełnym wykonaniu przydzielonych zadań. Pozytywnie ocenia się spadek kosztów, jeżeli przydzielone zadania zostaną w pełni wykonane. Oceny można dokonywać w odniesieniu do poszczególnych pozycji kosztowych lub całości kosztów ośrodka.

Proponowane rozwiązanie jest dość proste. Wymaga jednak wprowadzenia poważnych zmian w istniejącym systemie ewidencyjnym oraz jego komputeryzacji. Zmiany te związane są z:

- a) wprowadzeniem do zakładowego planu kont dodatkowych kont analitycznych umożliwiających szczegółową ewidencję według ośrodków odpowiedzialności nie tylko kosztów, lecz i przychodów oraz obrotów wewnętrznych,
- b) koniecznością identyfikacji i standaryzacji procedur medycznych oraz określeniem lub uzupełnieniem norm zużycia dla procesów niemedycznych,
- c) umożliwieniem bieżącej obserwacji stopnia wykonania budżetu przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności,
- d) utworzeniem (szczególnie w dużych zakładach, np. szpitalach) stanowiska lub komórki d/s rachunkowości zarządczej, które zajmowałoby się koordynacją procesu budżetowania, analizą i oceną wykonania zadań budżetowych.

W każdym zakładzie opieki zdrowotnej trzeba stworzyć adekwatny system informacji zarządczej, który umożliwi skuteczne zarządzanie ich finansami, w tym również zapewni wiarygodną informację dla potrzeb budżetowania. Systemy te w większości przypadków trzeba tworzyć od podstaw. Jest to zadanie czasochłonne i kosztochłonne, tym niemniej konieczne, by powstały warunki do wzrostu efektywności funkcjonowania placówek służby zdrowia.

6. Motywowanie pracowników w systemie controllingu

6.1. Istota systemu motywacyjnego

Ocena ośrodków odpowiedzialności powinna znaleźć odzwierciedlenie w systemie motywowania zarządu, kierownictwa średniego szczebla i pracowników. Motywacja jest bowiem jednym z najważniejszych elementów controllingu¹⁷². Skuteczność controllingu jest tym wyższa im bardziej jest on ukierunkowany na stworzenie silnej motywacji pracowników do pożądanых przez firmę zachowań. Chodzi o stworzenie warunków umożliwiających zapewnienie jak największej zgodności indywidualnych oczekiwań pracowników z zadaniami ośrodków odpowiedzialności. Celem motywacji jest zachęcenie pracowników, a w szczególności kierowników do zwiększonego wysiłku intelektualnego nad doskonaleniem i poszukiwaniem ciągle nowych sposobów zwiększania wyników ekonomicznych.

Każde działanie, które realizuje człowiek związane jest z określoną motywacją. Motywacja jest często określana jako układ sił, które skłaniają ludzi do określonych zachowań¹⁷³. W przypadku pracowników zachowania te wyrażają się w intensywności (ilości i jakości) pracy. Poziom motywacji wpływa na aktywność człowieka w dążeniu do uzyskania oczekiwanego skutku działania. Słaba motywacja na ogół niekorzystnie wpływa na intensywność pracy. Pracownicy wówczas ograniczają swój wysiłek do niezbędnego minimum. Pracują tylko z taką intensywnością, by uniknąć negatywnej oceny, wiążącej się z naganą lub utratą pewnych korzyści (np. pozbawienia premii). Źle rozwiązany system motywacyjny nie wynagradzający dostatecznie za wyniki wybitne, a nadmierne za przeciętne wywołuje postawy konserwatywne. Nie stwarza dostatecznie silnych bodźców do poszukiwania nowych rozwiązań. Wpływa hamująco na wdrażanie innowacji. Pracownicy nie wykorzystują swoich możliwości. Brak jest bowiem bodźców do wyróżniania się i osiągania coraz to większych sukcesów. Badania prowadzone w polskich przedsiębiorstwach wskazują na relatywnie niską efektywność stosowanych systemów motywacyjnych. Dotyczy to w szczególności średnich i dużych przedsiębiorstw¹⁷⁴.

172 Por: M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny ... op. cit.*, s. 121.

173 R. W. Griffin, *Podstawy zarządzania... op. cit.*, s. 545.

174 Por: P. Bohdziewicz, *Działania zarządcze na poziomie wydziałów w ocenach pracowników*, w: B. Urbaniak, A. Rogozińska-Pawelczyk (red), *Strategie zarządzania zasobami ludzkim a kształtowanie stosunków pracy*, wyd. U.Ł., Łódź 2010, s. 142.

Przez motywowanie rozumie się proces świadomego i celowego oddziaływania „na motywację pracowników poprzez stwarzanie środków i możliwości realizacji ich oczekiwań (celów i wartości), dla osiągnięcia celu motywującego (organizacji), z uwzględnieniem otoczenia obu stron procesu”¹⁷⁵. Motywowanie należy do jednej z podstawowych funkcji kierowniczych. Zadaniem kierownika (menedżera) jest nie tylko wyznaczenie pracownikowi (podwładnemu) określonego zadania, lecz również zachęcenie go do tego by je wykonał w odpowiedni sposób i by realizacja tego zadania przyniosła pożądane rezultaty.

W procesie oddziaływania na pracowników menedżerowie wykorzystują różne metody i narzędzia. Zbiór metod i narzędzi oddziaływania na pracowników w celu zapewnienia zgodności ich zachowań z oczekiwaniami przedsiębiorstwa nazywa się systemem motywacyjnym. Zachowania pracowników mają prowadzić do powstania skutków zgodnych z celami firmy, przy jednoczesnym zaspokojeniu ich potrzeb. Skuteczność systemu zależy od stopnia harmonizacji wykorzystywanych metod i narzędzi motywacji. Chodzi o to by nie były one wzajemnie sprzeczne i nie motywowały do odmiennych zachowań. Muszą równocześnie uwzględniać osobiste interesy pracowników i nie prowadzić do przeciwstawiania celów indywidualnych celom przedsiębiorstwa.

W zależności od sposobu motywowania wyróżnia się motywację negatywną i motywację pozytywną. Motywacja negatywna oparta jest na obawie o utratę tego, co już człowiek posiada (np. obawa przed zmniejszeniem poziomu płac, degradacją społeczną, dymisją, itp.). W szerokim zakresie wykorzystuje ona różnorodne kary. W motywacji pozytywnej akcentuje się natomiast możliwości lepszego zrealizowania celów osobistych pracownika (np. wzrost wynagrodzenia, możliwości awansu, zwiększenie samodzielności działania, itp.). Oparta jest na różnego rodzaju nagrodach.

Podstawowym zadaniem systemu motywacyjnego jest zachęcanie pracowników do podejmowania działań prowadzących do osiągnięcia wyznaczonych zadań częściowych i celów końcowych przedsiębiorstwa. System ten składa się z dwóch elementów: bodźców o charakterze materialnym i bodźców pozamaterialnych. W ramach motywacji materialnej wykorzystuje się takie narzędzia jak: płace, premie, ubezpieczenie pracowników, diety, wyposażenie stanowisk pracy, itp. Metody i narzędzia motywacji pozamaterialnej podzielić można na¹⁷⁶:

- a) polityczne (wpływ, władza, odpowiedzialność, kontrola, informacja, podział zasobów, kontakty z otoczeniem),
- b) techniczne (rozwiązywanie problemów, uczestnictwo w zespołach projektowych, itp.),

175 S. Borkowska (red), *Motywować skutecznie*, wyd. IPiSS, Warszawa 2004, s.15.

176 Por: M. Koster, S. Kownacki, *Zarządzanie potencjałem społecznym organizacji*, w: A. Koźmiński, K. Piotrowski (red), *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, wyd. PWN, Warszawa 2004, s. 335

- c) społeczno-psychologiczne (tożsamość społeczna i osobista, uznanie, zaufanie, status, informacja, atrakcyjny czas pracy, samodzielność),
- d) związane z możliwościami samorealizacji (umożliwienie samokształcenia i rozwoju).

W grupie bodźców materialnych zasadniczą rolę spełniają wynagrodzenia, obejmujące ogół korzyści, finansowych i pozafinansowych, jakie otrzymuje pracownik z tytułu świadczonej pracy¹⁷⁷. Opracowanie motywacyjnego systemu wynagradzania wymaga rozstrzygnięcia wielu problemów, do których zalicza się m. in.¹⁷⁸:

- 1) ustalenie poziomu wynagrodzeń w określonej relacji do rynku,
- 2) określenie poziomu i rozpiętości wynagrodzeń między różnymi grupami pracowników,
- 3) określenie wewnętrznej struktury wynagrodzeń, tj. relacjami między stałą częścią wynagrodzenia a częścią ruchomą (zmienną),
- 4) sformułowanie zasad i kryteriów różnicowania wynagrodzeń,
- 5) przyjęcie jednoznacznych metod obliczania poszczególnych składników wynagrodzeń.

Skuteczność systemu motywacyjnego zależy nie tylko od wewnętrznych warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa, lecz również od jego otoczenia, czyli systemu podatkowego, poziomu cen, obowiązujących norm prawnych, sytuacji na rynku pracy, systemów motywacyjnych w innych przedsiębiorstwach (w branży, regionie), roli związków zawodowych, itp. Tworząc ten system należy dążyć do w miarę precyzyjnego sformułowania wymogów, których spełnienie będzie dawać pracownikowi prawo do otrzymania określonej części wynagrodzenia. Przeprowadzone w Polsce badania wskazują, że najczęstszą przyczyną niezadowolonych z pracy jest częste zaskakiwanie pracowników decyzjami i sprawami, których się wcześniej nie spodziewali¹⁷⁹. Można domniemywać, że nie są one związane z zakresem ich obowiązków i tym samym, które nie znajdują odzwierciedlenia w obowiązujących zasadach wynagradzania.

Zbudowanie wewnętrznie zgodnego systemu motywacyjnego jest zadaniem niezmiernie trudnym. Nie wystarczy bowiem precyzyjnie określić cele przedsiębiorstwa, lecz należy również dobrze poznać cele i oczekiwania pracowników, ich cechy osobowe, umiejętności oraz system wartości. Wymienione czynniki powodują istotne zróżnicowanie oczekiwań poszczególnych pracowników i odmienność ich reakcji na te same bodźce. Inaczej na ogół reagują pracownicy wykształceni, bardziej doświadczeni, posiadający w środowisku określony status społeczny a inaczej pracownicy o niższym wykształceniu, nawet z dużym z dużym

177 Por: M. Juchnowicz, *Zarządzanie przez zaangażowanie*, wyd. PWE, Warszawa 2010, s. 138.

178 Por: A. Pocztowski, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, wyd. PWE, Warszawa 2008, s.333 – 338.

179 Por: A. Rogozińska-Pawelczyk, *Źródła niezadowolonych i stresu w środowisku pracy*, w: A. Rogozińska-Pawelczyk (red), *Strategie zarządzania... op. cit.*, s. 119.

stażem pracy i doświadczeniem. Inaczej na ogół na ten sam bodziec reagują pracownicy z negatywnym doświadczeniem (np. ci, którzy w przeszłości nie otrzymali obiecanej nagrody, mimo, że spełnili konieczne warunki), a inaczej ci, których doświadczenie jest pozytywne. Inne są oczekiwania pracowników młodych, zakładających rodziny a inne pracowników starszych z ustabilizowaną pozycją życiową. Dlatego zbudowanie spójnego systemu motywacyjnego wymaga analizy nie tylko celów przedsiębiorstwa, lecz również oczekiwań i celów pracowników, ich doświadczenia oraz systemu wartości.

System motywacyjny w przedsiębiorstwie powinien sprzyjać wzrostowi efektywności ekonomicznej i umożliwiać jednoznaczne uzależnienie otrzymywanych przez pracownika korzyści od efektów jego pracy. Skuteczny system motywacji nie może być podporządkowany doraźnym celom firmy, np. minimalizacji kosztów zatrudnienia poprzez zatrudnienie pracowników o najniższych kwalifikacjach lub obniżanie wynagrodzeń pracownikom o wyższych kwalifikacjach ze względu na wysoki poziom bezrobocia. Taka polityka motywacyjna wpływa niekorzystnie na realizację celów długookresowych i nie sprzyja rozwojowi kapitału ludzkiego (zasobów wiedzy), który w warunkach współczesnej gospodarki staje się ważniejszym zasobem od kapitału rzeczowego. Mimo wysokiego bezrobocia system motywacyjny musi być coraz bardziej dostosowywany do systemów wartości i oczekiwań pracowników oraz ukierunkowywać ich na podnoszenie kwalifikacji i efektywniejsze wykorzystanie potencjału tkwiącego zarówno w zasobach materialnych i finansowych pozostawionych do ich dyspozycji oraz w nich samych. Powinien on umożliwiać osiągnięcie zgodności między interesami właścicieli, kadry zarządzającej i pracowników.

W warunkach controllingu istotne jest zbudowanie wewnętrznie spójnego systemu motywacyjnego, który by sprzyjał zgodności celów pracowników z celami ośrodków odpowiedzialności oraz celów tych ośrodków z celami przedsiębiorstwa. Wszyscy powinni odczuwać konsekwencje realizacji lub niewykonania zaplanowanych zadań. W przeciwnym przypadku nawet najlepsza strategia nie zapewni osiągnięcia założonych celów. Większe zaangażowanie pracowników i wynikający stąd wzrost efektów ekonomicznych powinno przekładać się na wyższe wynagrodzenia i odwrotnie. Spadek efektów ekonomicznych ośrodka odpowiedzialności powinien znaleźć odzwierciedlenie w spadku korzyści finansowych pracowników.

6.2. Elementy systemu wynagradzania

System wynagradzania obejmuje świadczenia o charakterze płacowym i rzeczowym¹⁸⁰. Te pierwsze obejmują płace, premie i prowizje oraz nagrody i bonusy uznaniowe. Drugi rodzaj świadczeń jest bardziej zróżnicowany i obejmuje takie

180 Por: m. in. W. Szklarczyk, *Bodźce długoterminowe – determinantami wzrostu wartości organizacji*, w: S. Borkowska, *Motywować... op. cit.*, s. 146.

korzyści jak: prawo do prywatnego korzystania z samochodu służbowego, telefonu komórkowego, prywatnej opieki zdrowotnej, świadczeń socjalnych, szkolenia, nienormowanego czasu pracy itp. Prowadzone w Polsce badania nad systemami motywacji pracowników wskazują, że duża część zatrudnionych największą uwagę przywiązuje do bodźców finansowych¹⁸¹.

W zależności od sposobu powiązania wysokości płacy z wkładem pracy pracownika wyodrębnia się czasowe, akordowe, prowizyjne oraz bonusowe formy płac. Czasowe formy płac uzależniają zasadniczą część lub całość wynagrodzenia od przepracowanego czasu pracy. Wyodrębnia się czasowe zwykłe formy płac i czasowo-premialne formy płac, w których część wynagrodzenia zależy od spełnienia dodatkowych warunków (np. premia za zaoszczędzony czas, za oszczędności w zużyciu materiałów, za poprawę jakości produkcji, itp.), płace zryczałtowane (płaca zasadnicza plus stałe dodatki, np. za staż pracy plus składniki zmienne, np. za godziny ponadwymiarowe, premie)¹⁸². Te formy wynagradzania nie zapewniają lub pozwalają na relatywnie niewielkie uzależnienie wysokości wynagrodzenia pracownika od bezpośrednich efektów jego pracy. Wysokość płacy jest w istotnym stopniu pochodną taryfikacji stanowiska pracy lub pracownika. Jak zauważa Z. Sekuła, czasowe formy płacy „sprzyjać mogą rozwodnieniu pracy i przerostom zatrudnienia”¹⁸³. Zaletą tych form jest prostota, zrozumiałość, łatwość praktycznego zastosowania oraz relatywnie niskie koszty administrowania płacami. Stosuje się je w szczególności tam, gdzie mierzenie efektów pracy jest trudne (np. prace administracyjne), gdzie wpływ pracownika na tempo pracy jest ograniczony (np. przy taśmie produkcyjnej z rytmem wymuszonym), gdzie praca polega głównie na nadzorowaniu maszyn i urządzeń (np. ustawiacz maszyn) itp.

Ponadto, bez względu na powyższe okoliczności czasowe formy płac są najczęściej stosowane w społeczeństwach o wysokiej kulturze organizacyjnej, gdzie nie powodują one zmniejszenia wysiłku ze strony pracowników. Na przykład w wielu dużych korporacjach podkreśla się często możliwość i celowość zastąpienia norm pracy zadaniami, które powinno zrealizować dane stanowisko lub grupa stanowisk dla realizacji celów wydziału czy innej komórki organizacyjnej.

Płace akordowe uzależniają wysokość wynagrodzenia od ilości wykonanej produkcji (usług). Wiążą więc w sposób jednoznaczny wynik pracy z wysokością wynagrodzenia. Oparte są na założeniu, że możliwość uzyskania wyższych zarobków motywuje do wykonania danych zadań produkcyjnych lub usługowych szybciej. Ich skuteczność wymaga jednak spełnienia określonych warunków, do których należy: mierzalność wyniku pracy, bezpośredni wpływ pracownika na

181 Por: D. Lewicka, *Motywacyjna siła procedur personalnych*, w: L. Zbiegień-Maciąg, *Nowe tendencje w zarządzaniu personelem*, wyd. . Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków 2006, s. 121.

182 Por: Z. Sekuła, *Struktury wynagradzania pracowników*, wyd. . Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, ss. 193 – 199.

183 Tamże, s. 213.

tempo pracy (akordu nie stosuje się np. przy pracy na taśmie produkcyjnej z rytmem wymuszonym, mimo, że ilość pracy można dokładnie zmierzyć), możliwość zapewnienia odpowiedniej jakości produkcji, itp.

Prowizyjna forma płac polega na bezpośrednim uzależnieniu wysokości wynagrodzenia od wykonanej pracy. Jego wysokość jest zazwyczaj iloczynem stopy prowizji wyrażonej w procentach i podstawy naliczania wynagrodzenia (np. dzienny obrót, suma korzyści przysporzonych przedsiębiorstwo z tytułu tańszych zakupów, itp.). W przypadku nie wypracowania przez pracownika podstawy prowizji wynagrodzenie się nie należy. W praktyce występuje często powiązanie formy czasowej i prowizyjnej, szczególnie w przypadku pracowników pozostających w stosunku pracy. Pracownikowi przysługuje wówczas płaca stała na minimalnym poziomie, niezależna od wyników jego pracy i płaca prowizyjna zależna od wypracowanej podstawy prowizji.

Bonusowe formy płac często są stosowane w krajach zachodnich. Charakteryzują się one uzależnieniem części płacy od wysokości osiągniętych efektów ekonomicznych przez przedsiębiorstwo lub komórkę organizacyjną. Są narzędziem pozwalającym na elastyczne kształtowanie udziału poszczególnych grup pracowniczych w wygospodarowanych korzyściach finansowych. Premie bonusowe przysługują za dodatkowe efekty pracy (ponad efekty zadane).

Niemale znaczenie dla motywacyjnej funkcji płac ma wewnętrzna ich struktura. Struktura ta określona jest przez proporcje między stałą i ruchomą częścią płac. Do stałej części płac zalicza się wynagrodzenie zasadnicze oraz stałe dodatki do płac, np. za staż pracy, za pracę w warunkach szkodliwych dla zdrowia, za pracę w porze nocnej, dodatek funkcyjny, itp. Ruchoma część płacy związana jest ze spełnieniem przez pracownika określonych warunków.

Mimo, że w strukturze płac w praktyce polskich przedsiębiorstw zachodzą znaczące zmiany (odchodzi się od tych elementów, które nie mają bezpośredniego związku z trudnością a i efektywnością pracy, tj. dodatek za staż pracy, nagrody jubileuszowe itp.)¹⁸⁴, to jednak w dalszym ciągu dominują płace o charakterze stałym¹⁸⁵. Są one powiązane bardzo silnie z określonymi warunkami formalnymi, takimi jak: kwalifikacje formalne, staż pracy, zajmowane stanowisko, itp. Takie rozwiązania najczęściej nie motywują lub mało motywują do dbałości o efekty pracy, osłabiają poczucie sprawiedliwości wynagradzania, godzą w zasadę proporcjonalności świadczeń do wydatkowanej pracy.

Tylko relatywnie mała część wynagrodzenia ma charakter ruchomy, na ogół formę premii¹⁸⁶. W większości przypadków premia ma charakter regulaminowy.

184 Por: Z. Sekuła, *Struktury wynagradzania...* op. cit., s. 461.

185 Por: A. Pocztowski, *Zarządzanie zasobami...* op. cit., s. 366.

186 Np. w ok. 70% badanych małych i średnich przedsiębiorstwach nie wypłacano żadnych premii. Jedynym wynagrodzeniem była płaca zasadnicza. Natomiast tam, gdzie premię wypłacano, stanowiła ona zaledwie od 10% – 20% funduszu płac (por: M. Gruza, *Struktura wewnętrzna wynagrodzeń w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw*, w: S. Borkowska, *Motywować skutecznie...* op. cit., s. 192.

Warunki jej przyznawania są częściej związane ze spełnieniem kolejnych formalnych kryteriów (np. nie korzystanie ze zwolnień lekarskich, brak nagany, itp.) niż z wynikami efektywnościowymi i wysiłkami osobistymi konkretnych pracowników. Dość rzadko stosowane są premie uznaniowe. Taki system stwarza wysokie poczucie bezpieczeństwa pracownikom. Osłabia jednak poczucie ich odpowiedzialności za efekty ekonomiczne. Brak jest bowiem jednoznacznego powiązania między poziomem płac a sytuacją ekonomiczną przedsiębiorstwa. Często kierownicy i pracownicy nie widzą bezpośredniego związku między osobistym wysiłkiem a wysokością otrzymywanego wynagrodzenia. Nadmierna formalizacja systemu motywacyjnego sprawia, że często mimo zróżnicowanego zaangażowania pracowników otrzymują oni podobne wynagrodzenie. W tej sytuacji bardziej energiczni i wydajniejsi pracownicy zmniejszają swój wysiłek, nie chcąc pracować na innych. Dominuje więc kult przeciętności. To zniechęca wielu kierowników i przedsiębiorców do wykorzystywania w polityce płacowej instrumentów premiowych¹⁸⁷.

Dotychczasowa praktyka premiowania w większości polskich przedsiębiorstw jest niedobra. Mimo, że ta forma wynagradzania pracowników jest mało popularna w polskich przedsiębiorstwach, to jeszcze jej związek z rzeczywistymi efektami ekonomicznymi przedsiębiorstw jest często mały. Premiowanie ma sens wtedy, kiedy uzyskanie premii wiąże się z uzyskaniem przez pracownika pożądanых efektów, od których zależy wysokość premii. W przeciwnym przypadku premia przekształca się stopniowo w zwykły dodatek do płacy zasadniczej. Pracownik przestaje rozumieć jej cel i czuje się pokrzywdzony, jeżeli premii nie otrzyma.

Opracowanie skutecznego systemu wynagradzania nie jest zadaniem łatwym. Prowadzone badania nad systemami motywacji pracowniczej wskazują, że nie ma jednoznacznego przełożenia wyższej płacy na silniejszą motywację. Płaca traktowana jest jako świadczenie za wykonywanie określonych czynności zawodowych wchodzących w zakres obowiązków danego stanowiska pracy. Dlatego uważa się, że siłę motywacyjną wynagrodzenia można zwiększyć poprzez uzależnienie poziomu wynagrodzenia od realizacji wyznaczonego celu biznesowego¹⁸⁸.

Zmiany w systemie motywacyjnym powinny iść w dwóch kierunkach:

- 1) Zdecydowanego wzrostu udziału ruchomej części wynagrodzeń (premi) w ogólnym wynagrodzeniu kierowników ośrodków i ich pracowników.
- 2) Jednoznacznego uzależnienia wysokości wynagrodzeń od wykonania zadań budżetowych ośrodka i spełnienia ewentualnych warunków dodatkowych (np. skrócenia cyklu uruchomienia produkcji nowego wyrobu, itp.).

Skuteczność systemu płac zależy w dużej mierze od poprawności ustalenia zadań oraz właściwego doboru dodatkowych kryteriów o charakterze techniczno-

187 Por: Z. Jacukowicz, *Skuteczny system wynagradzania w firmie*, ODDK, Gdańsk 1997, s. 48.

188 Por: W. Szklarczyk, *Bodźce długoterminowe ... op. cit.*, s. 146.

-ekonomicznym warunkujących otrzymanie ruchomej części płacy (premii)¹⁸⁹. Przy doborze tych kryteriów uwzględnić trzeba możliwość wpływu ocenianej jednostki na ich wykonanie. Takie rozwiązanie pozwala na uzależnienie zarobków od wyników ekonomicznych firmy i indywidualnego wysiłku poszczególnych pracowników. Umożliwia realizację podstawowych celów stawianych przed systemami motywacyjnymi, a kierownikom stwarza możliwość bezpośredniego większego wpływu na postawy robotników.

6.3. Motywowanie pracowników ośrodków odpowiedzialności

W zależności od sytuacji konkretnego przedsiębiorstwa, stopnia determinacji zarządu i oporu ze strony zatrudnionych (w szczególności związków zawodowych) zmiany mogą być mniej lub bardziej radykalne. Wyodrębnić można kilka wariantów możliwych rozwiązań.

1. Utrzymanie dotychczasowego systemu wynagradzania w odniesieniu do pracowników ośrodka, z wyjątkiem kierownika i ewentualnie jego zastępców.
2. Wprowadzenie zmian w zadaniach premiowych wszystkich pracowników, uzależniając wysokość przysługującej premii w określonym procencie lub w całości od wykonania zadań budżetowych, przy równoczesnej zmianie struktury ogólnej kwoty płac.
3. Ograniczenie płacy stałej do urzędowej płacy minimalnej, którą otrzymywaliby wszyscy pracownicy, niezależnie od zajmowanego stanowiska. Pozostała część wynagrodzenia związana byłaby ze stopniem wykonania zadań premiowych związanych z realizacją zadanego budżetu.
4. Wprowadzenie prowizyjnego systemu wynagradzania, uzależniającego całość płacy od wykonania zadań budżetowych. W tym przypadku pracownicy nie mieliby zapewnionego stałego wynagrodzenia. Ich sytuacja materialna zależałaby od wyników ekonomicznych całego przedsiębiorstwa oraz od stopnia wykonania zadań budżetowych ośrodka odpowiedzialności. Jest to rozwiązanie, które w dużej mierze przenosi ryzyko gospodarcze z przedsiębiorcy na pracowników.

Wszystkie z proponowanych rozwiązań mają na celu pobudzanie zespołów do wzrostu efektywności pracy poprzez zwiększenie uzależnienia wysokości płac, przynajmniej części pracowników, od wygospodarowanych rezultatów ekonomicznych¹⁹⁰.

189 Jak słusznie zauważa M. Smith jeżeli firma chce zachęcić pracowników do realizacji zadań o charakterze niefinansowym, musi je w odpowiedni sposób powiązać z systemem wynagradzania (por: M. Smith, *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998, ss. 267 -268.

190 Są one zgodne z coraz powszechniejszą opinią specjalistów, że przynajmniej premiowanie powinno być powiązane z wynikiem finansowym formy (por: M. Juchnowicz, *Partycypacja jako narzędzie polityki personalnej*, w: K. Makowski (red), *Zarządzanie pracownikami. Instrumenty polityki personalnej*, wyd. Poltext, Warszawa 2001, s. 138.

Każdy z proponowanych wariantów ma inną siłę motywacyjną i związany jest z różnym stopniem ryzyka pracowników. Najmniej radykalnym rozwiązaniem jest wariant I. Sytuacja pracowników nie ulega większym zmianom. Można jedynie zastąpić dotychczasowe tytuły premiowe zadaniem osiągnięcia przez dany ośrodek, założonych dla niego w budżecie, zadań rzeczowych i wyniku finansowego. Skuteczność danego podejścia może być mała, jeżeli udział premii w ogólnym wynagrodzeniu był dotychczas relatywnie niski.

Rozwiązanie czwarte wydaje się być silnie motywujące do wzrostu efektywności i zainteresowania całości załogi wynikami ekonomicznymi swojej komórki oraz całego przedsiębiorstwa. Jednakże jego praktyczne urzeczywistnienie jest mało prawdopodobne, chociażby z uwagi na obowiązującą płacę minimalną. Jego zastosowanie wymagałoby wprowadzenie niezmiernie precyzyjnych mierników wkładu poszczególnych komórek oraz pojedynczych pracowników w ostateczny wynik ekonomiczny przedsiębiorstwa.

Najbardziej realnymi wydają się być rozwiązania drugie i trzecie. Ich wdrożenie w warunkach polskich przedsiębiorstw nie powinno napotykać dużych sprzeciwów. Może jednak wyzwolić wzrost zainteresowania pracowników obniżką kosztów i zwiększyć ich przedsiębiorczość¹⁹¹.

Proponowane zmiany zmniejszają bezpieczeństwo płacowe pracowników i bardziej uzależniają wysokość wynagrodzenia od uzyskanych przez nich efektów pracy. Dla pracowników oznaczają zwiększone ryzyko. Znacząca część wynagrodzenia nie jest pewna, lecz zależy od indywidualnego wysiłku i jego rezultatu. Tym samym część ryzyka gospodarczego jest przeniesiona na pracowników. Przy pogorszeniu się sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa niejako automatycznie spadają zarobki pracowników. Dlatego też wprowadzenie tych zmian musi wiązać się z koniecznością stworzenia szansy pracownikom otrzymania wyższych zarobków w porównaniu z dotychczasowym systemem wynagradzania. Jak zauważają W. F. Samuelson i S. G. Marks jednostki wykazujące niechęć do ryzyka muszą otrzymać dodatkowe wynagrodzenie za zgodę na jego ponoszenie¹⁹².

Warto również zauważyć, że w rzeczywistości wysoki poziom płac stałych stwarza jedynie pozory większego bezpieczeństwa płacowego. W sytuacjach kryzysowych może on jedynie przyspieszyć upadłość podmiotu gospodarczego i utratę miejsc pracy. Niski poziom płac stałych daje większe szanse na przetrwanie kryzysu i zachowanie miejsc pracy. Z dotychczasowych doświadczeń wynika jednak, że większość pracowników wyżej ceni płacę stałą niż ruchomą. Proponowane zmiany mogą być więc utożsamiane z dążeniem do nieuzasadnionego

191 Szczegółowe propozycje w zakresie proponowanych rozwiązań można znaleźć w pracach: M. W. Kopertyńska, *Motywowanie pracowników. Teoria i praktyka*, wyd. Placet, Warszawa 2009, ss. 185 – 203, M. Sierpińska, B. Niedbala, *Controlling operacyjny... op. cit.*, ss. 183 – 184, 211 – 215, 262 – 268.

192 Por: W. F. Samuelson, S. G. Marks, *Ekonomia menedżerska*, PWE, Warszawa 1998, s. 408.

zmniejszenia ogólnego poziomu wynagrodzeń w przedsiębiorstwie. W tej sytuacji wydaje się, że skutecznych w praktyce zmian w systemach wynagradzania należy poszukiwać w obszarze rozwiązania drugiego i trzeciego.

Pierwszym krokiem w kierunku wprowadzania motywacyjnego systemu wynagradzania powiązanego z wynikami ośrodków odpowiedzialności jest określania zasad tworzenia funduszu płac należnego pracownikom danego ośrodka. Jedną z istotnych zasad powinno być uzależnienie znaczącej części wynagrodzeń dla danego ośrodka od wykonania przez niego przydzielonych zadań rzeczowych i finansowych oraz przyznanie kierownikom ośrodków większego wpływu na podział tej części między pracowników ośrodka. To z kolei wymaga określenia zasad przydzielania środków finansowych dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, w powiązaniu z osiągniętymi przez nie wynikami ekonomicznymi.

W przypadku ośrodków przychodowych i wynikowych wysokość premii należy danemu wydziałowi można powiązać z zadaną marżą brutto. Tę wysokość można naliczać w formie procentu od kwoty osiągniętej marży, przy równoczesnym spełnieniu określonych warunków brzegowych. Mogą nimi być: minimalna kwota marży brutto jaką musi osiągnąć ośrodek by otrzymać prawo do premii (np. nie mniej niż 95% kwoty zadanej), minimalna kwota przychodów ze sprzedaży na rynkach szczególnie preferowanych w danym okresie (np. nie mniej niż 90% kwoty zadanej), minimalny udział przychodów ze sprzedaży osiągnięty na preferowanych rynkach w przychodach ogółem (np. nie mniej niż 60%). Oprócz tego mogą być warunki o charakterze pozafinansowym, takie jak np. wskaźnik terminowości dostaw, wskaźnik rotacji należności, zapasów itp.

W ośrodkach odpowiedzialnych za wzrost przychodów ze sprzedaży (centrach przychodowych) nie zaleca się uzależniania wysokości premii dla pracowników od wartości zrealizowanych przychodów. Istnieje wówczas niebezpieczeństwo wzrostu sprzedaży, przy równoczesnym lekceważeniu kosztów. Wtedy rosnącym obrotom będzie towarzyszył wzrost płac, przy równoczesnym spadku efektywności (zysku). Marża brutto jest bardziej uniwersalnym kryterium oceny. Kieruje ona uwagę pracowników nie tylko na wzrost sprzedaży, lecz również na koszty związane z jej realizacją. Pozwala na uniknięcie sytuacji, w której wzrostowi płac towarzyszy spadek efektywności.

W przypadku ośrodków odpowiedzialnych za koszty wysokość premii może być ustalona kwotowo, równocześnie z podaniem warunków jej przyznania ośrodkowi. Np. pełną kwotę premii ośrodek otrzyma w przypadku nie przekroczenia budżetu kosztowego. Przy jego przekroczeniu do 5%, za każdy procent przekroczenia kwota premii spada o 2%. W przypadku, gdy koszty przekroczone są o więcej niż 5% ośrodek zostaje pozbawiony premii. Podobnie jak w przypadku centrów przychodów i kosztów do warunków uzależniających przyznanie premii należy włączyć również kryteria pozafinansowe. Chodzi bowiem o to, że niezależnie od

charakteru ośrodka warunki naliczania wysokości funduszu premiowego powinny być jednoznacznie powiązane z kryteriami oceny ośrodków odpowiedzialności.

W opracowaniu motywacyjnego systemu wynagradzania pracowników w ośrodkach odpowiedzialności powinni uczestniczyć ich kierownicy. Odpowiadając za wyniki ekonomiczne ośrodka muszą dysponować skutecznymi narzędziami oceny pracy podwładnych i ich motywowania. Controlling wydaje się stwarzać ku temu odpowiednie warunki. Dotychczasowa praktyka dowodzi niewystarczającego wpływu menedżerów liniowych na politykę personalną prowadzoną w przedsiębiorstwie¹⁹³ oraz systemy wynagradzania pracowników. Dopóki tak będzie trudno spodziewać się wyraźnego wzrostu skuteczności wdrażanego w organizacjach systemu controllingowego.

Współczesne rozwiązania w zakresie polityki i praktyki wynagradzania pracowników idą w kierunku poszerzenia odpowiedzialności kierowników ośrodków (menedżerów pierwszej linii) za ich realizację¹⁹⁴. Towarzyszyć temu musi wzrost uprawnień decyzyjnych kierowników w zakresie doboru pracowników oraz kształtowania struktury wynagrodzenia materialnego. Kierownicy w większym powinni mieć możliwość wpływania na poziom i strukturę płac poprzez wyraźny wzrost udziału ruchomej części płac w całym wynagrodzeniu. Wzrost tego wpływu nie oznacza jednak wzrostu uznaniowości w systemie wynagradzania. Badania wskazują, że większość pracowników oczekuje formalizacji zasad naliczania i podziału premii¹⁹⁵. Dzięki temu pracownicy poznają oczekiwania przedsiębiorstwa oraz kryteria ich oceny. Mogą dokonywać porównań własnych osiągnięć i wynagrodzeń z innymi. Dlatego system wynagradzania poszczególnych pracowników w ośrodkach powinien być powiązany z oceną uzyskanych przez nich wyników pracy. Wyniki te powinny znaleźć odzwierciedlenie w korzyściach finansowych pracowników.

Znając zasady tej oceny, można ustalić sposoby dzielenie tych środków między poszczególnych pracowników. Zbudowanie wewnętrznie spójnego systemu wynagradzania (tzw. pakietu) pracowników ośrodków odpowiedzialności wymaga¹⁹⁶:

- a) kształtowania struktury wynagrodzeń pod kątem realizacji celów wynikających ze strategii działania przedsiębiorstwa,
- b) doboru składników wynagrodzeń pod kątem systemu wartości pracowników,
- c) zróżnicowania składników wynagrodzeń dla różnych grup zatrudnionych, ze względu na wymagania pracy i oczekiwania wynikające z realizacji celów strategicznych firmy,

193 Por: D. Lewicka, *Motywacyjna siła op. cit.*, s. 121.

194 Por: M. Armstrong, *Strategiczna zarządzanie zasobami ludzkimi*, wyd. Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 224.

195 Por: M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny ... op. cit.*, s. 125.

196 Por: J. Sokołowski, *Rola pakietowych systemów wynagrodzeń w kształtowaniu kapitału intelektualnego organizacji*, „Przegląd organizacji” 2002, nr 1.

- d) doboru składników pod kątem ich niekolizyjności względem siebie oraz ich wzajemnym dopełnianiu się (a nawet wzmacnianiu).

Zmodyfikowany system wynagradzania pracowników powinien spełniać następujące wymagania¹⁹⁷:

- a) nie powinien stwarzać zbyt wielu przeszkód przy ustalaniu wysokości poszczególnych składników wynagrodzenia,
- b) zmiana zasad wynagradzania nie powinna generować wyższych kosztów niż zamierzone,
- c) jeżeli pracownik nie spełni określonych warunków nie otrzyma dodatku za efekty pracy,
- d) dodatki za efekty pracy powinny być powiązane z ewentualnymi uprawnieniami do innych świadczeń,
- e) przy ustalaniu wysokości premii za efekty pracy należy uwzględnić charakter tych efektów i długość okresu, w którym mogą wystąpić,
- f) przyznanie premii musi znaleźć odzwierciedlenie w ocenie efektów pracy.

Skuteczność proponowanych zmian zależy w dużej mierze od poprawności ustalenia zadań budżetowych oraz właściwego doboru dodatkowych kryteriów o charakterze techniczno-ekonomicznym warunkujących wypłatę funduszu premiowego¹⁹⁸. Przy doborze tych kryteriów uwzględnić trzeba możliwość wpływu ocenianej jednostki na ich wykonanie. Takie rozwiązanie pozwala na uzależnienie zarobków od wyników ekonomicznych firmy i indywidualnego wysiłku poszczególnych pracowników. Umożliwia realizację podstawowych celów stawianych przed systemami motywacyjnymi, a kierownikom stwarza możliwość bezpośredniego większego wpływu na postawy robotników. Istotne jest zatem by tzw. zadania premiowe (zadania i mierniki oceny ich realizacji) były elastyczne i w poszczególnych okresach dostosowywane do aktualnie realizowanych celów całego przedsiębiorstwa.

6.4. Motywowanie kadry kierowniczej

Kierownicy zarządzający ośrodkami odpowiedzialności muszą być niemniej, niż pozostali pracownicy, zainteresowani wzrostem efektywności jednostek organizacyjnych, którymi zarządzają. Powstaje jednak problem: czy mogą być wynagradzani na tych samych zasadach co pozostali pracownicy, czy też należy stworzyć dla nich system odrębny. Od menedżerów (kierowników) wymaga się

197 Por: F. Poels, *Wartościowanie stanowisk pracy i strategię wynagrodzeń. Jak wprowadzać efektywny system*, wyd. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2000, s. 165.

198 Jak słusznie zauważa M. Smith jeżeli firma chce zachęcić pracowników do realizacji zadań o charakterze niefinansowym, musi je w odpowiedni sposób powiązać z systemem wynagradzania (por: M. Smith, *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998, ss. 267 -268.

określonej sprawności organizacyjnej i funkcjonalności, które są niezbędne do osiągnięcia celów organizacji. W swoich decyzjach menedżer powinien myśleć kategoriami dobra wspólnego, czyli łączyć dobro własne z dobrem pracowników i przedsiębiorstwa¹⁹⁹.

Przyjęcie rozwiązania, w którym zasady wynagradzania menedżerów liniowych są powiązane z zasadami wynagradzania pracowników, wiąże się na ogół z koniecznością zmiany w zadaniach premiowych kierowników. Mogą być one zróżnicowane, poczynając od wprowadzenia dodatkowego zadania premiowego w postaci wykonania zadań budżetowych komórki a skończywszy na uzależnieniu premii kierowników jedynie od stopnia wykonania zadań budżetowych. A. Deyhle wyodrębnia 5 możliwych wariantów w zakresie powiązania premii kierowników z wynikami ośrodków odpowiedzialności²⁰⁰:

- 1) Wysokość premii kierownika jest określona w formie stałego, procentowego udziału w marży brutto osiągniętej przez dany ośrodek. Ten wariant można zastosować tylko w ośrodkach przychodowych i centrach zysków. Z uwagi na fakt, że w różnych ośrodkach mogą być zróżnicowane możliwości generowania marży brutto należałoby zróżnicować te udziały i dostosować je do konkretnych warunków poszczególnych centrów. Nie jest to zadanie łatwe, prowadzić może do skomplikowania systemu premiowania kadry zarządzającej i powstawania różnego rodzaju konfliktów związanych z wprowadzaniem nowych produktów, czy też zasad rozliczaniu usług świadczonych przez jedne ośrodki na rzecz innych.
- 2) Wysokość premii kierownika zależy od stopnia dodatniego odchylenia od zadanego budżetu. W miarę przekraczania wysokości zadanej marży brutto rośnie premia. W wariantcie tym występuje silna motywacja do przekraczania zadanego poziomu marży. Jego praktyczne wykorzystanie wiąże się z wieloma niebezpieczeństwami. Kierownicy centrów odpowiedzialności będą zainteresowani w ukrywaniu rezerw efektywnościowych na etapie przygotowywania budżetów, po to by łatwiej było wykazać wyższą od planowanej marżę brutto. W swoim postępowaniu będą kierować się krótkookresowymi korzyściami zaniedbując działania o skutkach długookresowych (np. ograniczając liczbę koniecznych remontów maszyn, rezygnując z promowania nowych produktów itp.).
- 3) Wysokość premii jest taka sama dla kierowników wszystkich ośrodków. Warunkiem jej otrzymania jest wykonanie zadania budżetowego. W przeciwieństwie do dwóch poprzednich, rozwiązanie to można zastosować również do kierowników centrów kosztów. W metodzie tej można wprowadzić dodatkową premię za uzyskanie korzystnego odchylenia (za obniżenie kosztów poniżej zadanego poziomu w ośrodkach kosztowych lub za wzrost marży brutto

199 Por: B. R. Kuc, J. M. Moczydłowska, *Zachowania organizacyjne*, wyd. Difin, Warszawa 2009, s. 385.

200 Por: M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny ... op. cit.*, ss. 266 – 268.

powyżej zadanego poziomu). Wprowadzając dodatkową premię łatwo można upodobnić tę metodę do poprzedniej i tym samym narazić przedsiębiorstwo na niebezpieczeństwa z nią związane.

- 4) W wariantcie czwartym wysokość premii jest związana z wykonaniem zadania budżetowego. Oczekuje się jednak, że to wykonanie będzie dokładne takie jak planowano. Wobec tego premia jest zmniejszana zarówno za niewykonanie, jak i za przekroczenie zadania. Rozwiązanie to wydaje się silnie motywować do tworzenia realnych budżetów. Nie można jednak wykluczyć sytuacji, w których kierownicy ośrodków będą ukrywali pewne rezerwy, dążąc do stworzenia sytuacji, w której łatwiej będzie wykonać przydzielone zadania.
- 5) Wariant piąty jest zmodyfikowaną wersją metody czwartej (wariantu czwartego). Wysokość premii jest określona i powiązana z wykonaniem zadanego budżetu. Przewiduje się jednak możliwość wzrostu tej premii, jeżeli korzystnie oceniane odchylenia nie przekraczają określonego poziomu (np. wzrost marży brutto nie wyższy niż 10% wielkości zaplanowanej, obniżenie kosztów nie więcej niż 5% wielkości planowanej). Jeżeli przekroczenie jest wyższe od dopuszczalnego poziomu, to wtedy premia jest zmniejsza do wysokości zaplanowanej (czyli odpowiadającej wykonaniu zadania w 100%). W przypadku nie wykonania zadania premii się nie wypłaca.

Wybór określonego rozwiązania zależy w dużej mierze od aktualnych celów przedsiębiorstwa, jego pozycji rynkowej, posiadanych rezerw efektywnościowych, struktury organizacyjnej, stopnia zróżnicowania trudności realizowanych zadań przez poszczególne ośrodki itp. Ponadto należałoby uwzględnić fakt, że wśród wielu menedżerów obserwuje się tendencję do „chodzenia na skróty”, dążenie do szybkiego dorabiania się, nie zawsze metodami społecznie akceptowalnymi²⁰¹. Potwierdzają to również obserwacje zachowań menedżerów zagranicznych, wśród których wielu z nich podejrzewa się o nieuczciwą realizację własnych interesów kosztem akcjonariuszy²⁰². Dlatego w różnych okresach działalności firmy skuteczne mogą być inne rozwiązania.

System premiowania kadry menedżerskiej powinien charakteryzować się odpowiednią elastycznością, umożliwiającą szybką reakcję na zachodzące zmiany w przedsiębiorstwie i jego otoczeniu. Chodzi tu zarówno o elastyczność w sensie jakościowym jak i ilościowym. Ta pierwsza oznacza dostosowywanie zasad wynagradzania do zmieniającej się strategii i celów operacyjnych przedsiębiorstwa, zaś ta druga wiąże się z wrażliwością poziomu wynagrodzeń na sytuację ekonomiczną firmy i zmiany na rynku pracy²⁰³.

201 Por.: B. R. Kuc, *Od zarządzania do przywództwa. Dylematy władzy organizacyjnej*, wyd. PTM, Warszawa 2008, s. 300.

202 Por.: A. K. Koźmiński, *Koniec świata menedżerów*, Wydawnictwa Profesjonalne i Akademickie, Warszawa 2008, s. 94.

203 Por.: M. Juchnowicz, *Elastyczne systemy wynagrodzeń*, w: M. Juchnowicz (red), *Elastyczne zarządzanie kapitałem ludzkim w organizacji wiedzy*, wyd. Difin, Warszawa 2007, s. 277.

Innym rozwiązaniem związanym z wynagradzaniem kierowników ośrodków odpowiedzialności mogą być pakietowe systemy wynagradzania²⁰⁴. Pakiet wynagrodzenia całkowitego kierownika składać się może z czterech elementów: płacy stałej (płace zasadniczej i stałych dodatków), płacy ruchomej krótkookresowej (premii), wynagrodzenia odroczonego (np. akcje spółki, opcje na akcje, udziały w zyskach przedsiębiorstwa, fundusz emerytalny, ubezpieczenie na życie itp.), świadczenia dodatkowe (np. karty kredytowe, auto służbowe do celów prywatnych, prywatna opieka zdrowotna dla rodziny itp.)²⁰⁵. Systemy te zazwyczaj stosowane są w ramach kontraktu menedżerskiego.

Kontrakty menedżerskie zawierane są zazwyczaj w celu zwiększenia odpowiedzialności kierowników za osiągnięte wyniki ekonomiczne i lepszego zmotywowania ich do ich poprawy. Zwiększają one zazwyczaj skuteczność systemu motywacyjnego, nie tylko poprzez wzrost poziomu wynagrodzeń, lecz również dzięki zwiększeniu prestiżu danego stanowiska. Ponadto kontrakty zawierane są na ściśle określony czas, po upływie którego mogą być odnowione na innych zasadach lub też tracą ważność a osoba traci stanowisko. To powoduje, że charakteryzują się one wysoką elastycznością²⁰⁶. Menedżerowie mogą więc mieć wysoką satysfakcję z osiągniętych wyników, jak i silnie odczuć smak porażki. Takie rozwiązania mogą nie tylko silnie motywować do poprawy wyników ekonomicznych, lecz również pozwalają na rekompensatę związanego z tym ryzyka. Podkreślić należy, że realizacja strategii rozwoju współczesnych przedsiębiorstwa, których celem jest wzrost ich wartości, uwarunkowana w dużej mierze odpowiednim systemem motywacyjnym.

Zalety kontraktów menedżerskich ujawniają się wówczas, gdy dobrze zostaną określone oczekiwania przedsiębiorstwa wobec konkretnego menedżera, które znajdą odzwierciedlenie w jednoznacznie sformułowanych kryteriach oceny jego pracy, a koszty z nim związane będą współmierne do spodziewanych korzyści ekonomicznych. Równocześnie kontrakt powinien być skonstruowany w jak najprostszy sposób. Ten sposób motywowania może być wykorzystany w szczególności w odniesieniu do kierowników centrów inwestycyjnych.

204 Szczegółowe omówienie tych systemów zawarto w pracy: H. Kinowska, *Skuteczne wynagradzanie kadry menedżerskiej*, wyd. Oficyna Wydawnicza Rozwoju Kapitału Ludzkiego, Warszawa 2005.

205 Por: T. Kawka, *Wynagradzanie pracowników*, w: T. Listwan (red), *Zarządzanie kadrami*, wyd. H.C. Beck, Warszawa 2006, ss. 134 – 135.

206 Szerzej na temat kontraktów menedżerskich patrz: B. Haus, H. Jagoda, *Kontrakt menedżerski i firma zarządzająca jako nowe formy zarządzania przedsiębiorstwem w polskiej gospodarce*, wyd. A.E., Wrocław 1997.

Literatura

- Antoszak, P., Glišńska P.J., *Controlling personalny w przedsiębiorstwie Activ Med*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2014, nr 9.
- Armstrong M., *Strategiczne zarządzanie zasobami ludzkimi*, wyd. Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Bieniok H. (red), *Metody sprawnego zarządzania*, wyd. Placet, Warszawa 2004.
- Borkowska S. (red), *Motywować skutecznie*, wyd. IPISS, Warszawa 2004.
- Brzeziński M. (red), *Wprowadzenie do nauki o przedsiębiorstwie*, wyd. Difin, Warszawa 2007.
- Cebrowska T. (red), *Rachunkowości finansowa i podatkowa*, wyd. PWN, Warszawa 2005
- Celej M., *Projektowanie centrów odpowiedzialności i aktywne zarządzanie nimi*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2014, nr 1
- Chalastra M., *Audyt systemu controllingu*, w: „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2010, nr 10
- Chalastra M., *Jak dostosować rachunek kosztów rzeczywistych do wymogów budżetowania w szpitalu*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2013, nr 12
- Chalastra M., *Zadania controllingu strategicznego w budżetowaniu*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2001.
- Copeland T., Koller T., Murrin J., *Wycena. Mierzenie i kształtowanie wartości firm*, wyd. WIG-Press, Warszawa 1997.
- Czakon W., *Controlling produkcji – wymiary i zasady projektowania*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2008, nr 3
- Czakon W., *Cień przyszłości w budżetowaniu*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2012, nr 4
- Czekaj J. (red), *Metody organizacji i zarządzania*, wyd. A.E. w Krakowie, Kraków 2007
- Czermiński J., *Systemy wspomagania decyzji w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, wyd. Dom Organizatora, Toruń 2002. M., Nogalski B., Rutka R., Apanowicz J., *Zarządzanie organizacjami*, wyd. Dom Organizatora, Toruń 2002.
- Czubakowska K., *Budżetowanie w controllingu*, wyd. ODDK, Gdańsk, 2004.
- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, wyd. PWE, Warszawa 2006.

- Dittmann P., Szabela-Pasierbińska E., Dittmann I., Szpulak A., *Prognozowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, wyd. Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków 2009.
- Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, wyd. PWN, Warszawa 2005.
- Dobija D., Kucharczyk M., *Rachunkowość zarządcza*, wyd. Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa 2009.
- Drucker P. F., *Natchnienie i fart czyli innowacja i przedsiębiorczość*, wyd. Studio Emka, Warszawa 2004.
- Drucker P. F., *Praktyka zarządzania*, wyd. MT Biznes, Warszawa 2005.
- Drury C., *Rachunek kosztów*, wyd. PWN, Warszawa 1995.
- Dylewski M., Filipiak B., Szczypa P., *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, wyd. CeDeWu, Warszawa 2007.
- Dziawgo D., „Nowe” sprawozdanie finansowe – głos w dyskusji, w: „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 62.
- Fazlagic A., *Balanced Scorecard – skazani na monopol?*. “Controlling i rachunkowość zarządcza” 2002, nr 2.
- Gabrusewicz T., *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej w kształtowaniu zasad nadzoru korporacyjnego*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Gabrusewicz W., *Analiza finansowa przedsiębiorstwa*, wyd. PWE, Warszawa 2005
- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, wyd. PWE, Warszawa 1998.
- Gierusz J., *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości. Pojęcia, klasyfikacji, zakres ujawnień*, wyd. ODDK, Gdańsk 2010.
- Gierusz J., Cygańska M., *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, wyd. ODDK, Gdańsk 2009.
- Glynn J. J., Perrin J., Murphy M. P., *Rachunkowość dla menedżerów*, wyd. PWN, Warszawa 2003.
- Gołębiowski G., Tłaczała A., *Analiza finansowa w teorii i praktyce*, wyd. Difin, Warszawa 2009.
- Gos W., Hońko S., Szczypa P., *ABC sprawozdań finansowych*, wyd. CeDeWu, Warszawa 2010.
- Griffin R. W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, wyd. PWN, Warszawa 2004
- Hass-Symotiuk M. (red), *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa zakładów opieki zdrowotnej*, wyd. ODDK Gdańsk, Gdańsk 2008
- Hatlas M., Michalski D., *Zrównoważona Karta Wyników i elementy marketingu mix*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2011, nr 10
- Hendriksen E. A., van Breda M. F., *Teoria rachunkowości*, wyd. PWN, Warszawa 2002.
- Jacukowicz Z., *Skuteczny system wynagradzania w firmie*, ODDK, Gdańsk 1997.
- Janczyk-Strzała E., *Controlling w przedsiębiorstwach produkcyjnych*, wyd. CeDeWu, Warszawa 2008.

- Janik W., *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa*, wyd. WSPA w Lublinie, Lublin 1999.
- Janik W., Paździor M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wyd. CeDeWu, Warszawa 2010
- Jaruga A.A., Kabalski P., Szycha A., *Rachunkowość zarządcza*, wyd. Oficyna a Wolters Kluwe business, Warszawa 2010
- Jarugowa, *Rachunkowość zarządcza na świecie wczoraj – dziś – jutro*. „Controlling i rachunkowość zarządcza” 1999, nr 1.
- Jarugowa A., Nowak W. A., Szycha A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcja i zasady*, wyd. Absolwent, Łódź 2001.
- Jarugowa A., Nowak W. A., Szycha A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, wyd. ODDK, Gdańsk, 1997.
- Juchnowicz M. (red), *Elastyczne zarządzanie kapitałem ludzkim w organizacji wiedzy*, wyd. Difin, Warszawa 2007.
- Juchnowicz M. (red), *Kapitał ludzki a kształtowanie przedsiębiorczości*, wyd. Poltext, Warszawa 2004
- Juchnowicz M., *Zarządzanie przez zaangażowanie*, wyd. PWE, Warszawa 2010.
- Kabalski P., Zrównoważona Karta dokonań – jak może wyglądać w praktyce (część I), „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2000, nr 4
- Kachniarz M., *Komercjalizacja samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej*, wyd. ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2008
- Kaplan R. S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom wydawniczy ABC, Kraków 2000.
- Kaplan R. S., Norton D. P., *Mapy strategii w biznesie. Jak przełożyć wartości na mierzalne wyniki*, wyd. Gdańskie Wydawnictwo Psychologiczne, Gdańsk 2011.
- Kaplan R. S., Norton D. P., *Strategiczna karta wyników. Balanced Scorecard*, wyd. CIM, Warszawa 2001.
- Kaplan R. S., Norton D. P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działania*. PWN, Warszawa 2001.
- Kaplan R. S., Norton D. P., *Strategiczna karta wyników. Praktyka* wyd. CIM, Warszawa 2001.
- Kardasz A., Kotapski R., Szczerbiński A., *Istota i monitorowanie ośrodków odpowiedzialności za koszty*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2000, nr 9
- Kasprzyk-Starzak E., Rachowiak A., Siński W., *Budżetowanie kontraktów budowlanych*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2006, nr 2
- Kay J., *Podstawy sukcesu firmy*, wyd. PWE, Warszawa 1996.
- Kinowska H., *Skuteczne wynagradzanie kadry menedżerskiej*, wyd. Oficyna Wydawnicza Rozwoju Kapitału Ludzkiego, Warszawa 2005.
- Kiziukiewicz T., *Rachunkowość nie tylko dla księgowych*, wyd. PWE, Warszawa 2007.
- Kochalski C., *Koszty w przedsiębiorstwie zarządzanym przez wartość. Ujęcie mod-*

- elowe, wyd. A.E. w Poznaniu, Poznań 2006
- Komorowski J., *Cele przedsiębiorstwa a rozwój gospodarczy. Ujęcie behawioralne*, WYD. Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012
- Kopertyńska M. W., *Motywowanie pracowników. Teoria i praktyka*, wyd. Placet, Warszawa 2009
- Kosiń P., *Strategiczne zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa w otoczeniu sieciowym*, wyd. U.E., Katowice 2011
- Kotapski R., *Budżetowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem budowlano-montażowym*, wyd. MARINA, Wrocław 2014
- Koźmiński A. K., *Koniec świata menedżerów*, Wydawnictwa Profesjonalne i Akademickie, Warszawa 2008.
- Koźmiński A., Piotrowski K., *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, wyd. PWN, Warszawa 2005.
- Kuc B. R., *Od zarządzania do przywództwa. Dylematy władzy organizacyjnej*, wyd. PTM, Warszawa 2008.
- Kuc B. R., Moczydłowska J. M., *Zachowania organizacyjne*, wyd. Difin, Warszawa 2009.
- Lasa U., Kautsch M., *Efekty wdrożenia planu strategicznego w pionie pielęgniar skim Zespołu Opieki Zdrowotnej w Suchej Beskidzkiej – studium przypadku*, w: Lewandowski (red), Walkowiak R., Kautsch M. (red), *Współczesne wyzwania menadżerskiej w ochronie zdrowia*, wyd. Olsztyńska Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania, Olsztyn 2009
- Leszczyński Z., Wnuk T., *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999.
- Listwan T. (red), *Zarządzanie kadrami*, wyd. H.C. Beck, Warszawa 2006.
- Makowski K. (red), *Zarządzanie pracownikami. Instrumenty polityki personalnej*, wyd. Poltext, Warszawa 2001.
- Malara Z., Rzęchowski J., *Zarządzanie informacją na rynku globalnym. Teoria i praktyka*, wyd. C. H. Beck, Warszawa 2011.
- Marciniak S., *Controlling. Filozofia. Projektowanie*, wyd. Difin, Warszawa 2001.
- Matuszek J., Kołosowski M., Krokosz-Krynke Z., *Rachunek kosztów dla inżynierów*, wyd. PWE, Warszawa 2011.
- Michalak J., *Pomiar dokonań. Od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, wyd. Difin, Warszawa 2008.
- Michalczyk L., *Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa*, wyd. Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2013.
- Micherda B. (red), *Rachunkowość wobec kryzysu gospodarczego*, wyd. Difin, Warszawa 2010.
- Morris S., Devlin N., Parkin D., *Ekonomia w ochronie zdrowia*, wyd. ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012

- Muller U. R., *Szczupłe organizacji*, wyd. Placet, Warszawa 1997.
- Nadolna B., *Identyfikacja kosztów utraconych korzyści w rachunkowości*, w: „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, nr 49.
- Naruc W., *Rola controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2012, nr 3
- Nowak E. (red), *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, wyd. ODDK, Gdańsk 2003.
- Nowak E., *Problemy rozwoju strategicznej rachunkowości zarządczej*, w: „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 56.
- Nowak E. (red), *Rachunkowość w zarządzaniu ryzykiem w przedsiębiorstwie*, wyd. PWE, Warszawa 2010.
- Nowak E. (red), *Strategiczne zarządzanie kosztami*, wyd. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.
- Olech S., *Controlling personalny – przesłanki efektywnego wdrożenia*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2009, nr 9.
- Ozgowicz R., Michalski D., *Efekty wdrażania Balanced Scorecard w hurtowni materiałów budowlanych*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2011, nr 3 i 4.
- Pfaff J., Messner Z., *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, wyd. PWN, Warszawa 2011.
- Pierścionek Z., *Zarządzanie strategiczne w przedsiębiorstwie*, wyd. PWN, Warszawa 2011.
- Pietrewicz L., *Pułapki zarządzania wartością*, „Ekonomika i organizacja przedsiębiorstwa” 2008, nr 2.
- Pocztowski A., *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, wyd. PWE, Warszawa 2008.
- Poels F., *Wartościowanie stanowisk pracy i strategię wynagrodzeń. Jak wprowadzać efektywny system*, wyd. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2000.
- Prewysz-Kwinto P., *Rachunek kosztów docelowych*, wyd. CeDeWu, Warszawa 2010
- Rappaport A., *Wartość dla akcjonariuszy*, wyd. WIG-Press, Warszawa 1999
- R. Rębis, *Finansowanie inwestycji przedsiębiorstw*, wyd. Difin, Warszawa 2014
- Robbins S. P., DeCenzo D. A., *Podstawy zarządzania*, wyd. PWE, Warszawa 2002.
- Rogozińska-Pawełczyk A. (red), *Strategie zarządzania zasobami ludzkim a kształtowanie stosunków pracy*, wyd. U.Ł., Łódź 2010.
- Samuelson W. F., Marks S. G., *Ekonomia menedżerska*, PWE, Warszawa 1998.
- Schermerhorn J. R., Jr, *Zarządzanie*, wyd. PWE, Warszawa 2008.
- Sekula Z., *Struktury wynagradzania pracowników*, wyd. . Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011
- Sierpińska M., *Wielkowymiarowość celów przedsiębiorstwa a zadania controllingu finansowego*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2006, nr 2
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.
- Skoczylas W., *Analiza sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa*, wyd. SKwP,

- Warszawa 2009.
- Skoczylas W. (red), *Determinanty i modele wartości przedsiębiorstw*, wyd. PWE, Warszawa 2007.
- Smektalski A., Justynowicz K., *Target costing jako element zarządzania projektem w firmie Scanclimber*, w: „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2006, nr 11.
- Smith M., *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998.
- Sobańska I. (red), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, wyd. C. H. Beck, Warszawa 2003.
- Sobańska I. (red), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, wyd. C. H. Beck, Warszawa 2010
- Sobkowski M., Opala T., *Efektywność pracy i jakość opieki medycznej w zakładzie opieki zdrowotnej*, w: Głowacka M. D., Galicki J., Mojs E. (red), *Zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej*, wyd. ABC Wolters Kluwer business, Warszawa 2009
- Sojak S., *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, wyd. PWN, Warszawa 2001.
- Sojak S., *Rachunkowość zarządcza*, Wyd. Dom Organizatora, Toruń 2003.
- Sojak S., *Ustalanie cen transferowych umownych i dualnych*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2001, nr 2.
- Sojak S., Józwiak H., *Rachunek kosztów docelowych*, wyd. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Sokołowski J., *Rola pakietowych systemów wynagrodzeń w kształtowaniu kapitału intelektualnego organizacji*, „Przegląd organizacji” 2002.
- Stabryła A., *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, wyd. PWN, Warszawa 2007.
- Stoner J. A. F., Freeman R. E., Gilbert D. R. jr., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2001.
- Stoner J. A. F., Wanker C., *Kierowanie*, wyd. PWE, Warszawa 1992
- Sumiński M., *Informacja – centralne zadanie controllera*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2013, nr 12
- Szablewski A., Tuzimek R. (red) *Wycena i zarządzanie wartością firmy*, wyd. Poltext, Warszawa 2005.
- Szczęśny W., Śliwa J., *Budżetowanie operacyjne, finansowe i kapitałowe w przedsiębiorstwie*, wyd. C. H. Beck, Warszawa 2010.
- Szychta A., *Metody rachunkowości zarządczej uwarunkowanej działaniami*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, Warszawa 1998, nr 4.
- Szychta A., *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, „Zeszyty teoretyczne rachunkowości” Warszawa 2011, nr 62 (118).
- Szychta A., *Wykorzystanie rachunku kosztów działań do oceny rentowności sprzedaży*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2001, nr 4.

- Szychta, A., *Zasady i struktura target costing*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce”, Warszawa 1996, nr 37.
- Szymański W., *Globalizacja, wyzwania i zagrożenia*, wyd. Difin, Warszawa 2002.
- Śliwczyński B., *Systemowe ujęcie controllingu operacyjnego źródłem poprawy wyników przedsiębiorstwa*, w: „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2011, nr 12.
- Świderska G. K. (red), *Rachunkowość zarządcza*, wyd. Poltext, Warszawa 1997.
- Świderska G. K. (red), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, wyd. Difin, Warszawa 2010.
- Turyna J., *Rachunkowość finansowa*, wyd. C. H. Beck, Warszawa 2005.
- Urbaniak B., Rogozińska-Pawełczyk A. (red), *Strategie zarządzania zasobami ludzkim a kształtowanie stosunków pracy*, wyd. U.Ł., Łódź 2010.
- Winiarska K. (red), *Organizacja rachunkowości*, wyd. PWE, Warszawa 2011.
- Winiarska K. (red), *Sprawozdawczość finansowa*, wyd. P.K., Koszalin 2010.
- Wnuk-Pel T., *Badania rozpowszechniania rachunku kosztów działań na przełomie XX i XXI wieku – przegląd literatury* „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 58.
- De Wit B., Meyer R., *Synteza strategii*, wyd. PWE, Warszawa 2007.
- Vollmuth H. J., *Controlling*, wyd. Placet, Warszawa 1993.
- Zarzycka E., *Wkład koncepcji rachunku kosztów zasobów do rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 59.
- Zbiegień-Maciąg L., *Nowe tendencje w zarządzaniu personelem*, wyd. . Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków 2006.

