



mgr Marlena Napierała

Model rachunku kosztów w przedsiębiorstwie kontraktowym

Cost accounting model in a contractual enterprise

Praca doktorska

Promotor: prof. dr hab. Marzena Remlein

Pracę przyjęto dnia:

Podpis Promotora

Poznań 2024

SPIS TREŚCI

WSTĘP.....	2
Rozdział I. ZNACZENIE PRZEDSIĘBIORSTW KONTRAKTOWYCH	11
1.1. Teorie przedsiębiorstwa	11
1.2. Teoria kosztów transakcyjnych.....	18
1.3. Istota i cechy przedsiębiorstwa kontraktowego	26
1.4. Przedsiębiorstwa kontraktowe w praktyce gospodarczej.....	35
1.5. Polityka cen transferowych w przedsiębiorstwach kontraktowych.....	46
Rozdział II. RACHUNEK KOSZTÓW W PRZEDSIĘBIORSTWIE KONTRAKTOWYM	52
2.1. Informacja z systemu rachunkowości w procesie podejmowania decyzji ekonomicznych	52
2.2. Rachunek kosztów jako źródło informacji o kosztach procesów gospodarczych	63
2.3. Klasyfikacja rachunku kosztów	74
2.4. Teoria strategicznego zarządzania kosztami	81
Rozdział III. EFEKTYWNOŚĆ W OCENIE DZIAŁALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW	87
3.1. Istota i rodzaje efektywności.....	87
3.2. Metody pomiaru efektywności działalności przedsiębiorstw	95
3.3. Rachunek kosztów jako narzędzie oceny efektywności działalności przedsiębiorstwa.....	106
Rozdział IV. RACHUNEK KOSZTÓW PRZEDSIĘBIORSTW KONTRAKTOWYCH WYKORZYSTYWANY DO OCENY EFEKTYWNOŚCI DZIAŁALNOŚCI – BADANIA EMPIRYCZNE	116
4.1. Cel badania, próba badawcza oraz metody badawcze.....	116
4.2. Wyniki badania ankietowego.....	121
4.3. Wyniki wywiadu indywidualnego	138
4.4. Wnioski z badań empirycznych.....	146
Rozdział V. MODEL RACHUNKU KOSZTÓW PRZEDSIĘBIORSTW KONTRAKTOWYCH DLA POTRZEB OCENY EFEKTYWNOŚCI DZIAŁALNOŚCI.....	151
5.1. Założenia do modelu rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych	151
5.2. Zakres i obieg informacji kosztowych	163
5.3. Korzyści i ograniczenia modelu rachunku kosztów dla potrzeb oceny efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych.....	174
ZAKOŃCZENIE.....	182
BIBLIOGRAFIA	192
SPIS TABEL	209
SPIS RYSUNKÓW	211
SPIS WYKRESÓW	212
SPIS SCHEMATÓW	212
ZAŁĄCZNIKI	213

WSTĘP

Zwiększenie znaczenia efektywności produkcji w globalnej gospodarce przyczyniło się do znaczącego wzrostu udziału w rynku przedsiębiorstw działających na podstawie umowy kontraktowej, tzw. producentów kontraktowych. Korporacje transnarodowe w produkcji kontraktowej dostrzegają możliwość rozwoju łańcucha globalnej wartości. W wielu przypadkach decyzje o tworzeniu takich form organizacyjnych są podejmowane celem obniżenia kosztów transakcyjnych.

Definicja przedsiębiorstw kontraktowych ma swoje korzenie w Nowej Ekonomii Instytucjonalnej, usytuowanej w nurcie ekonomii neoklasycznej. W teorii przedsiębiorstw R.H. Coase kontrakty są postrzegane jako ograniczone instytucje współpracy. Zawarcie kontraktu oznacza rozpoczęcie współpracy w celu obniżenia kosztów transakcyjnych. Strony umowy uwzględniają w niej atrybuty transakcji, takie jak specyficzność aktywów, częstotliwość oraz niepewność. Intensywność tych czynników wpływa na szczegółowość kontraktu, a tym samym na poziom kosztów transakcyjnych zarówno przed, jak i po jego zawarciu.

Taka forma organizacji przedsiębiorstw przyczynia się do przekształcenia warunków rynku konkurencyjnego w bilateralny monopol, czyli mechanizm negocjacji między dwoma przedsiębiorstwami. Przedmiot transakcji oznacza się wysoką specyficznością aktywów, a kontrakt jest długookresowy. Strony pozostają dla siebie jedynymi, spełniającymi wymagania partnerami. Konkurenci nie zawsze są w stanie sprostać ustalonym warunkom, stąd pojawia się struktura dwustronnego monopolu.

Produkcja kontraktowa umożliwia budowanie własnych, niezależnych sieci operacyjnych z wysokim poziomem elastyczności działania. Osiągany korzyściom towarzyszy również ryzyko wynikające z transgranicznych uwarunkowań biznesowych.

Ze względu na zaangażowanie kapitałowe produkcja kontraktowa uznawana jest jako długookresowe kanały rozwojowe w polskiej przedsiębiorczości. To warunkuje rozwój społeczeństwa i gospodarki Polski. Jako efekt zachęty dla działalności kontraktowej można wskazać preferencyjne warunki oferowane dla firm działających w ramach Polskiej Strefy Inwestycji.

Cel funkcjonowania przedsiębiorstw kontraktowych jest jednoznacznie określony w umowach ramowych. Zasady współpracy nie pozwalają jednak na pełny, samodzielny

rozwój przedsiębiorstwa. Udostępnione technologie wytwarzania produktów i usług wymagają produkcji według ściśle określonych norm. Zakupy materiałów bezpośrednio produkcyjnych objęte są wytycznymi obowiązującymi w grupie międzynarodowej. Wszystkie te elementy umożliwiają zachowanie pełnej kontroli nad produktem, technologią i sprzedażą przez organ właścicielski.

Rozwojowi produkcji kontraktowej w Polsce sprzyja kilka czynników. Do podstawowych elementów zachęty należy zaliczyć dobrze wykwalifikowaną kadrę inżynierską, wysoką jakość technologii, bliskość geograficzną dla zachodnich, międzynarodowych korporacji oraz niższe koszty pracy w porównaniu do średniej płacy unijnej.

Napływ kapitału obcego stworzył sprzyjające warunki do rozwoju gospodarczego w Polsce. Włączenie polskich przedsiębiorstw w międzynarodowe łańcuchy wartości dodanej widoczne jest w rozwoju nowoczesnych technologii w procesach produkcyjnych. Nowa technologia umożliwia osiąganie wysokiej jakości produktów co kwalifikuje przedsiębiorstwa krajowe jako głównych dostawców elementów kooperacyjnych.

Czynnikiem decydującym o wysokiej dochodowości produkcji kontraktowej jest często gwarancja stabilnego kosztu wytworzenia w długim okresie. Ze względu na uwarunkowania występujące w zleconej produkcji cena produktu ustalana jest na podstawie całkowitych kosztów wytworzenia według metody rozsądnej marży – koszt plus.

Zaangażowane kapitałowo międzynarodowe korporacje oczekują pełnej komunikacji w zakresie kosztów produkcji, ze względu na realizację globalnej strategii cenowej w grupie kapitałowej. W tym celu istotne jest prawidłowe i rzetelne prowadzenie rozliczeń finansowych, które mogą być odwzorowane w rozliczeniach skonsolidowanych, stanowiących podstawę finansowej oceny działalności całej korporacji międzynarodowej.

Zarządzanie kosztami jest głównym obszarem zainteresowania świata biznesu. Tworzone są różne koncepcje zarządzania kosztami, które mają stanowić jeden z ważniejszych elementów strategii przedsiębiorstw zorientowanych na wzrost wartości dla klienta i właścicieli w długookresowej perspektywie czasowej.

W koncepcji analizy kosztów w łańcuchu tworzenia wartości M.E. Portera wskazane są źródła strategicznego zarządzania kosztami. Działalność przedsiębiorstwa według M.E. Portera należy podzielić na procesy gospodarcze, które wiążą się z ponoszeniem określonego rodzaju kosztów. Termin „strategiczne zarządzanie kosztami” oznacza przygotowanie i wykorzystanie informacji o kosztach na etapach formułowania i komunikowania strategii

przedsiębiorstwa oraz projektowania i wdrażania zarządzania strategicznego do realizacji przyjętej strategii, a także na etapach konstruowania i wdrażania systemu kontroli i monitorowania postępów w realizacji przyjętej strategii (Shank, Govindarajan, 1993).

Narzędziem wspomagającym proces strategicznego zarządzania kosztami jest rachunek kosztów, który tworzy zespół zasad służących przeprowadzaniu pomiaru kosztów oraz transformacji informacji o kosztach dla potrzeb odbiorców danych finansowych.

Rachunek kosztów jest ważnym elementem systemu rachunkowości i pozwala na ustalenie wysokości nakładów, które są niezbędne dla realizacji wyznaczonych celów w przedsiębiorstwie. Rachunek kosztów ma na celu dostarczanie pełnych i rzetelnych informacji o kosztach celem kontroli rzeczywistego poziomu kosztów na wszystkich szczeblach zarządzania. Jest również podstawą podejmowania decyzji w zakresie: wielkości i struktury produkcji, zaopatrzenia w czynniki produkcji, polityki cenowej oraz decyzji ekonomicznych.

Informacje o kosztach prowadzonej działalności, wynikające z rozliczeń rachunku kosztów, stanowią podstawę decyzji strategicznych i operacyjnych. Zarządzanie kosztami na poziomie strategicznym dotyczy decyzji długofalowych, inwestycyjnych, dotyczących zakresu działania przedsiębiorstwa, jak również relacji z otoczeniem. Natomiast zarządzanie na poziomie operacyjnym wpływa na zwiększanie efektywności w procesach produkcyjnych poprzez skracanie czasu operacji w technologiach produkcji, jak również wysokowydajne gospodarowanie zasobami wykorzystywanymi w procesie wytwarzania produktów.

Rachunek kosztów dostarcza informacji ekonomicznych zarówno z zakresu rachunkowości finansowej, jak również rachunkowości zarządczej. W rachunkowości finansowej funkcjonuje tzw. sprawozdawczy rachunek kosztów, który dostarcza głównie informacji o kosztach produktów dla wyceny zapasów oraz o poziomie kosztów dla ustalenia wyniku finansowego z prowadzonej działalności gospodarczej. Rachunek kosztów w obszarze rachunkowości zarządczej jest podstawą podejmowania decyzji krótkoterminowych oraz strategicznych, umożliwia tworzenie planów finansowych oraz wspomaga proces kontroli realizowanych działań gospodarczych.

Na potrzeby sprawozdań finansowych wykorzystywane są tradycyjne rachunki kosztów, w skład których wchodzi rachunek kosztów pełnych. Dostarczane informacje pozwalają na realizację obligatoryjnej sprawozdawczości wobec organów podatkowych i statystycznych. Niski poziom wykorzystania tradycyjnych systemów rachunku kosztów w zarządzaniu

przedsiębiorstwem wynika głównie z nieprawidłowego pomiaru pełnego kosztu wytworzenia produktów oraz z braku oceny rentowności produkcji przy stosowaniu nowych technologii, wysokiego udziału kosztów pośrednich i wielowariantowych produktach na dynamicznym rynku konkurencyjnym.

Stosowanie tradycyjnych rachunków kosztów jest nieprzydatne dla podnoszenia efektywności działań i procesów, które są źródłem długofalowej przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa na rynku. Niwelowanie ułomności rachunku kosztów pełnych umożliwia rachunek kosztów działań opracowany przez R. Coopera i R. Kaplana. Podstawową tezę tej struktury jest upatrywanie przyczyny powstawania kosztów w zachodzących w przedsiębiorstwie procesach, które są sekwencją działań realizowanych celem wytworzenia produktów na dany rynek. Rachunek kosztów dostarcza informacji do planowania, zarządzania i kontroli oraz kierowania.

W warunkach wzrastającej wartości kosztów pośrednich analiza procesów w strukturze kosztów jest bardzo ważna ze względu na kierunek prowadzonej działalności, ponieważ umożliwia przyporządkowanie zasobów do poszczególnych działań oraz ocenę zyskowności tych procesów. Wycena realnych procesów przybliża do rzeczywistego rozliczenia kosztów pośrednich, bez konieczności stosowania uogólnionych kluczy podziałowych.

Tradycyjne rachunki kosztów prezentują wyniki w postaci agregacji informacji na nośnikach kosztów dla jednostkowej produkcji, uniemożliwiają jednakże kosztową ocenę złożoności procesów produkcyjnych. Dla przedsiębiorstw działających w warunkach stabilnych, ze stałą liczbą klientów wykorzystanie tradycyjnych rachunków kosztów jest zasadne. Natomiast w jednostce wytwarzającej dużo nowych produktów, opartych o zróżnicowane, innowacyjne technologie konieczne jest stosowanie nowoczesnych systemów rachunku kosztów, będących podstawą zarządzania procesami biznesowymi ukierunkowanymi na obniżkę kosztów i poprawę efektywności gospodarowania dostępnymi zasobami.

Rozwój form rachunku kosztów w ostatnich latach spowodował powstanie różnych struktur kontroli kosztów. Do nowych systemów należy zaliczyć rachunek kosztów docelowych (*Target Costing*), rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*Kaizen Costing*), rachunek kosztów cyklu życia produktu (*Product Life Cycle Costing*), rachunek kosztów jakości, rachunek kosztów logistyki, rachunek kosztów działania „dokładnie na czas” (Kuraś 2010).

W nowych koncepcjach rachunku kosztów główny cel upatruje się w usprawnieniu zarządzania wszystkimi procesami, obniżce kosztów globalnych produkcji oraz dostępie do szybkiej i rzeczywistej informacji o kosztach działań. Celem poprawy konkurencyjności firm na rynkach docelowych, zwiększeniu efektywności procesów gospodarczych oraz uzyskania wzrostu wartości przedsiębiorstw zasadne jest podjęcie decyzji o wdrożeniu nowoczesnego rachunku kosztów.

Produkcja realizowana w przedsiębiorstwach kontraktowych stanowi specyficzną formę działalności gospodarczej, w której uwarunkowania biznesowe przyczyniają się bardzo mocno do podjęcia działań w zakresie budowy optymalnej metodologii rachunku kosztów. Poprzez nieustanne obniżanie kosztów projektowanego i wytwarzanego produktu, wartość produkcji w przedsiębiorstwach kontraktowych może być konkurencyjna w odniesieniu do innych jednostek w danej grupie kapitałowej. Rachunek kosztów jako narzędzie strategicznego zarządzania kosztami powinien być postrzegany jako narzędzie umożliwiające osiągnięcie proefektywnościowych działań w istniejących warunkach gospodarczych.

Pojęcie efektywności jest trudne do jednoznacznego zdefiniowania, stąd w zakresie sfery ekonomiczno-finansowej, wskazane jest, aby odnieść się do pojęcia sprawności działania na gruncie prakseologii T. Kotarbińskiego, w której wskazane jest, że miarą ekonomiczności jest stosunek wyniku użytecznego do kosztów działania, zarówno materialnych, jak i moralnych. W skrócie definicja sprawności została opisana jako „Trzy E”: efektywność, czyli skuteczność, ekonomiczność i etyczność (Dietl, Gasparski, 1997).

Wykorzystanie rachunku kosztów jako jednego z podstawowych narzędzi wspomagających budowanie strategii zarządczej firm kontraktowych nieustannie wzrasta. Zarządzanie kosztami w odwołaniu do procesów biznesowych, przy rosnących kosztach prowadzenia działalności gospodarczej, może być podstawowym zadaniem wielu przedsiębiorstw.

Wobec powyższych wyzwań, zdaniem autorki, istotną kwestią jest podjęcie badań dotyczących rachunku kosztów w kontekście oceny efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych. Identyfikacją i pomiarem kosztów zajmuje się między innymi obligatoryjnie rachunkowość finansowa, a próbą przypisania poszczególnych nakładów do efektów – rachunkowość zarządcza w obszarze doskonalenia rachunku kosztów. **Problem badawczy** sprowadza się do zbadania rachunku kosztów w kontekście oceny efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych.

Celem uszczegółowienia problemu badawczego zostały określone następujące pytania badawcze:

- Czym jest produkcja kontraktowa i jaki wpływ ma na kształtowanie rynkowych mechanizmów gospodarczych?
- Jak realizacja transakcji kontraktowych wpływa na indywidualne podejście w metodologii rachunku kosztów?
- Czy aktualnie stosowane rodzaje rachunku kosztów umożliwiają pozyskania w pełni przydatnych informacji kosztowych do oceny efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych?
- Czy jest możliwe opracowanie rachunku kosztów przedstawiającego rzeczywistą strategię biznesową międzynarodowej korporacji?
- Czy rozszerzanie zakresu rachunku kosztów może przyczyniać się do poprawy oceny efektywności działalności gospodarczej?

Celem głównym rozprawy jest zbadanie rachunku kosztów jako źródła informacji do oceny efektywności działalności gospodarczej przedsiębiorstw kontraktowych oraz opracowanie autorskiego modelu rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych.

Powyższy cel główny dysertacji został osiągnięty za pomocą **celów cząstkowych**, które obejmowały:

- przedstawienie przedsiębiorstw kontraktowych na podstawie istniejących teorii przedsiębiorstw,
- prezentacja istoty rachunku kosztów oraz omówienie metodologii agregacji informacji o kosztach w różnych rachunkach kosztów,
- określenie zakresu informacji kosztowych w rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych,
- przegląd i analiza powszechnie stosowanych rachunków kosztów,
- ocena zmian zachodzących w zakresie rozwoju rachunku kosztów w ostatnich latach XX i XXI wieku,
- przegląd definicji efektywności i jej oceny na podstawie danych z rachunku kosztów,
- przedstawienie zasad zarządzania kosztami w obliczu obowiązujących wymogów prawnych oraz potrzeby oceny efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych ze względu na wysoką konkurencyjność na globalnym rynku,

- zbadanie rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych w celu wykorzystania informacji do oceny efektywności działalności.

Rozprawa dotyczy badań z zakresu nauk społecznych, ulokowana jest w dyscyplinie ekonomia i finanse.

Przedmiotem rozprawy jest rachunek kosztów i efektywność działalności przedsiębiorstw kontraktowych. Natomiast **podmiotem rozprawy** są przedsiębiorstwa kontraktowe z kapitałem zagranicznym, zlokalizowane na terenie Polski. Powiązania ekonomiczne są podstawą współpracy i realizacji wyznaczonych celów gospodarczych jednostek będących we wzajemnym oddziaływaniu oraz powiązanych kapitałowo.

Źródła badawcze wykorzystane w niniejszej pracy to przede wszystkim pozycje z polskiej oraz międzynarodowej literatury dotyczącej rachunkowości i rachunku kosztów oraz przepisy prawa obowiązujące w tym zakresie.

Realizacja zarówno celu głównego pracy, jak i celów cząstkowych zdeterminowała wybór **metod badawczych**. W części teoretycznej, w rozważaniach dotyczących obszaru badawczego i przedmiotu badań wykorzystano głównie metodę krytycznej analizy literatury oraz aktualnych aktów prawnych, metodę analizy porównawczej oraz metodę deskryptywną. Wnioski opracowano przy zastosowaniu metody syntezy oraz metody dedukcji. W części empirycznej zastosowano metody analizy finansowej oraz analizy porównawczej. Wnioski wyciągnięto z zastosowaniem metody dedukcji, natomiast metodę indukcji wykorzystano przy tworzeniu uogólnień na podstawie dokonanych obserwacji zdarzeń będących przedmiotem badań.

W dysertacji wykorzystano jakościowe narzędzia badawcze w postaci:

- kwestionariusza ankietowego,
- pogłębiony wywiad indywidualny.

Przesłanką główną do podjęcia badań empirycznych było pozyskanie informacji na temat rachunku kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych. Istotną determinantą była także potrzeba rozpoznania dodatkowych aspektów ekonomicznych odnoszących się do rachunku kosztów.

Celem niniejszego badania było:

- diagnoza standardowo wykorzystywanego systemu ewidencji kosztów w podmiotach o różnych typach powiązań kapitałowych,

- zbadanie dodatkowych aspektów związanych z kreowaniem rachunku kosztów oraz ich powiązania z efektywnością działalności gospodarczej,
- zbadanie stosowanych metod rachunku kosztów oraz ich powiązania z procesami gospodarczymi.

Treść pracy zawarto w pięciu rozdziałach, poprzedzonych wstępem i podsumowanych w zakończeniu. Układ i struktura pracy zostały podporządkowane celom pracy.

Rozdział pierwszy poświęcono podmiotowi badawczemu odnoszącemu się do przedsiębiorstw kontraktowych. Zostały w nim przedstawione główne zagadnienia obejmujące prezentację przedsiębiorstw kontraktowych jako przedmiotu teorii ekonomicznych oraz odniesiono się do istoty przedsiębiorstw kontraktowych. Ponadto zaprezentowane zostały przedsiębiorstwa kontraktowe w różnych regionach geograficznych. Przedstawiono rozwój przedsiębiorstw kontraktowych na rynku europejskim, światowych oraz polskim. W ramach pierwszego rozdziału został zrealizowany pierwszy cel szczegółowy dysertacji, którym jest przedstawienie przedsiębiorstw kontraktowych na podstawie istniejących teorii przedsiębiorstw.

W rozdziale drugim rozważania dotyczą przedmiotu rozprawy, czyli rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych. Wskazano znaczenie informacji kosztowych w procesie podejmowania decyzji ekonomicznych w przedsiębiorstwach. W rozdziale omówiono rachunek kosztów jako podstawowe źródło informacji o kosztach procesów gospodarczych. Rachunek kosztów jest opisany w literaturze w wielu perspektywach uwzględniających między innymi zachodzące zmiany w ekonomii. Dodatkowo potrzeby interesariuszy w zakresie szczegółowej informacji kosztowych definiują różne formy budowania rachunku kosztów. Zatem podjęto również próbę uporządkowania różnych klasyfikacji rachunku kosztów. Ponadto zaprezentowano teorię strategicznego zarządzania kosztami, która jest istotna dla realizowanych strategii biznesowych.

W rozdziale trzecim dokonano rozważań w zakresie efektywności działalności przedsiębiorstw. W pierwszej części zaprezentowano istotę i typologię efektywności, która odnosi się do wielu obszarów aktywności podmiotów gospodarczych. Podmiot gospodarczy jest efektywny technicznie, gdy minimalizuje nakłady, natomiast podmiot jest efektywny kosztowo, kiedy minimalizuje koszty, maksymalizuje przychód i staje się efektywny dochodowo. W rozdziale zaprezentowano także metody pomiaru efektywności przedsiębiorstwa w różnych fazach cyklu życia przedsiębiorstwa. Pomiar efektywności

przedsiębiorstwa jest działaniem ciągłym, które podlega dużej dynamice zmian ze względu na rozwój działalności gospodarczej. W ostatniej części trzeciego rozdziału przedstawiono koncepcję rachunkowości zarządczej, która wspomaga kontrolę efektywności wykorzystania zasobów. W koncepcji tej działania menedżerów są nastawione na podniesienie efektywności sposobów alokacji zasobów oraz ich wykorzystanie w najbardziej rentownych obszarach działalności gospodarczej. Warunkiem efektywnego zarządzania kosztami są informacje kosztowe dostarczane przez rachunek kosztów i rachunkowość zarządczą.

Rozdział czwarty rozprawy został poświęcony badaniom empirycznym. W tym rozdziale przedstawiono cel i metodykę przeprowadzonych badań, dobór próby badawczej, zakres badań, a także charakterystykę wykorzystanych narzędzi. Podmiotem badań były polskie przedsiębiorstwa kontraktowe. Przedmiotem badań był rachunek kosztów przedsiębiorstw kontraktowych. Badanie empiryczne przeprowadzono w dwóch etapach. W pierwszym etapie przeprowadzono badanie ankietowe w przedsiębiorstwach kontraktowych. Natomiast jako drugi etap badań empirycznych został wykonany wywiad bezpośredni w przedsiębiorstwie kontraktowym. Na końcu rozdziału przedstawiono wyniki i wnioski płynące z przeprowadzonych badań empirycznych.

W piątym rozdziale zaprezentowano autorski model rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych oraz identyfikacji i prezentacji informacji kosztowych dotyczących realizowanych w przedsiębiorstwie funkcji biznesowych. Podjęte badania potwierdzają, że zwiększenie znaczenia rachunku kosztów w takich przedsiębiorstwach ma sens i pozwoli osiągnąć korzyści w postaci optymalnego zarządzania kosztami. Model rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych powinien być modelem zindywidualizowanym, uwzględniającym szczególne powiązania kapitałowe, indywidualne rozliczenia finansowe dla kosztów relokowanych pomiędzy powiązаныmi jednostkami. Zaprezentowano również korzyści i ograniczenia rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych, które powinny być uwzględnione w procesie opracowywania rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych.

Końcowa część pracy zawiera wnioski z przeprowadzonych badań oraz rekomendacje dla nauki i postulaty dla ustawodawcy.

Treść pracy jest zgodna ze stanem prawnym obowiązującym na dzień złożenia pracy.

Rozdział I.

ZNACZENIE PRZEDSIĘBIORSTW KONTRAKTOWYCH

1.1. Teorie przedsiębiorstwa

W literaturze funkcjonuje wiele rozmaitych nurtów, podejść, szkół, teorii i koncepcji ujmowania ekonomicznych aspektów funkcjonowania przedsiębiorstwa. Z pewnym uproszczeniem można przyjąć, że teorie zajmujące się przedsiębiorstwem w ramach nauk ekonomicznych można podzielić na dwie grupy:

- ekonomiczne teorie przedsiębiorstwa,
- teorie przedsiębiorstwa w ramach nauk o zarządzaniu (w ramach organizacji i zarządzania) (Gorynia, Kowalski, 2013, s. 462).

Według kryterium czasu ekonomiczne teorie przedsiębiorstwa ukształtowały się przed teoriami z nauk o zarządzaniu. Teoria przedsiębiorstwa, tworzona w nauce ekonomii, bierze za punkt wyjścia teorię neoklasyczną, która w dążeniu do wyjaśnienia istoty przedsiębiorstwa zajmuje się jego relacjami ze światem zewnętrznym. Równocześnie zaś, programowo niejako, nie zajmuje się jego wnętrzem, traktując wszystkie procesy, które tam zachodzą, jako swoistą „czarną skrzynkę”. Mieści się w ten sposób w głównym nurcie ekonomii, obowiązującym od czasów Smitha przez następne 200 lat, zajmując się na wejściu do produkcji problematyką alokacji zasobów przy pomocy mechanizmu cenowego i na wyjściu alokacją gotowych produktów na rynku, również przy pomocy mechanizmu cenowego. W ten sposób konsument, kierując się cenami, optymalizuje swój interes osobisty, którym kieruje „niewidzialna ręka” rynku bez udziału państwa i innych instytucji (Borowski, 2013, s. 79).

Z kolei T. Veblen w pracy poświęconej teorii przedsiębiorstwa, zwrócił uwagę na różnorodność celów właścicieli zainteresowanych zyskiem finansowym i kierowników inżynierów, zainteresowanych produkcją (Szymusiak, 2012).

Do ekonomicznych teorii przedsiębiorstwa można zaliczyć:

- neoklasyczną teorię przedsiębiorstwa,
- menedżerskie teorie przedsiębiorstwa,
- behawioralną teorię przedsiębiorstwa,
- teorię agencji,
- teorię praw własności,

- teorię kosztów transakcyjnych,
- ewolucyjną teorię przedsiębiorstwa,
- teorię produkcji zespołowej,
- teorię zarządzania strategicznego (Wiszniewski 1997; Gorynia 1998, 1999a, 1999b, 2000; Maślak 2000; Gruszecki 2002; Gorynia, Jankowska, Owczarzak 2005).

Mechanizm rynkowy w historii myśli ekonomicznej ma swoje odzwierciedlenie w głównych nurtach takich jak ekonomia klasyczna i neoklasyczna, keynesizm i monetaryzm. Poprzez zmatematyzowane modele ekonomiczne nurty te opisywały proces alokacji zasobów za pomocą mechanizmu cenowego (Friedman, 2007). W wyniku obserwacji rzeczywistych procesów gospodarczych i definiowaniu relacji pomiędzy społeczeństwem, państwem i jednostkami gospodarczymi powstał nurt ekonomii instytucjonalnej. Przekonanie o wpływie jakościowych zmian instytucjonalnych na wyniki działalności gospodarczej rosło w miarę kształtowania się warunków konkurencyjnych rynku, odbiegających od założeń rynku doskonałego. Działalność instytucji stanowiła szansę na łagodzenie sprzeczności między grupami społecznymi: właścicielami kapitału, menadżerami, pracownikami wykonawczymi i całym społeczeństwem (Romanow i in., 1992).

Prekursorem ekonomii instytucjonalnej był T. Veblen, który upatrywał rozwój cywilizacyjny społeczeństwa w zmianach instytucji gospodarczych. Instytucje decydują o rozwoju, gdyż wymuszane przez nowe technologie rewolucje społeczno-gospodarcze mogą nastąpić dopiero po zmianach w mentalności społeczeństwa, jego zwyczajach i regulacjach prawnych (Drabińska, 2007).

Kolejnym instytucjonalistą, który dostrzegał różnorodne uwarunkowania reguł wymiennych na rynkach był John R. Commons. Uważał on, że celem przedsiębiorstwa jest zachowanie prawidłowych relacji między współpracującymi ze sobą stronami, a trwałość tych zachowań można utrzymać poprzez zaprojektowanie odpowiednich struktur zarządzania, w których podstawą powinna być transakcja. W twórczości J.R.Commonsa można zauważyć nacisk na dużą rolę działalności legislacyjnej państwa na gospodarkę. J.R. Commons uważał, że ekonomia instytucjonalna jest syntezą prawa, ekonomii i etyki. Według niego regułami prawnymi powinny być objęte również procesy negocjowania i przetargów, a centralny punkt analizy powinny stanowić transakcje oraz konflikty interesów oraz współzależności grup społecznych (Stankiewicz, 2007). J.R. Commons wskazał ekonomistom, że dzięki potraktowaniu transakcji jako kluczowego elementu ich teoretycznej struktury,

mogą oni uczynić prowadzone badania nad gospodarowaniem interdyscyplinarnymi, a tym samym bardziej adekwatnymi do złożoności świata (Landreth, Colander, 1998, s. 506). Bazując na transakcjach można odwzorować realną działalność gospodarczą, a poprzez badania z dziedziny ekonomii i prawa dokonać analizy transakcji oraz współzależności między stronami.

Podejścia T. Veblena i J.R. Commonsa do ekonomii instytucjonalnej różniły się od siebie głównie podmiotem analizy, gdyż ten pierwszy zajmował się przede wszystkim badaniem zachowań społecznych instytucji nieformalnych, natomiast drugi odnosił się do instytucji formalnych związanych zasadniczo z prawem. Można także powiedzieć, że instytucjonalizm T. Veblena ma charakter psycho-socjo-kulturowy, natomiast instytucjonalizm Commonsa jest społeczno-prawno-etyczny (Chmielewski, 2011, s. 119).

Zarówno T. Veblen, jak i J.R. Commons są przedstawicielami ekonomii instytucjonalnej, zwanej starą ekonomią instytucjonalną, o czasookresie lata 20. i 30. XX wieku. Współczesnym odpowiednikiem jest nowa ekonomia instytucjonalna, która datowana jest na lata 70 XX wieku. W naukach ekonomicznych uznawane jest, że obszar nowej ekonomii instytucjonalnej zapoczątkowały dwa artykuły R.H. Coase'a: *On the nature of the firm* (1937) oraz *The problem of social cost* (1960). Sama nazwa nowego nurtu w ekonomii została wprowadzona przez Oliviera E. Williamsona w książce *Markets and Hierarchies* (1975). W pierwszym artykule R.H. Coase zaprezentował przedsiębiorstwo i transakcje rynkowe poprzez alokację zasobów i koordynację ludzkiego działania. Potwierdził za J.R. Commonsem, że transakcja powinna być podstawowym elementem analizy, a poziom kosztów związanych z transakcją wpływa na wybór sposobu alokacji zasobów. W nurcie ekonomii instytucjonalnej T. Veblen rozpatrywał kwestie ewolucji ekonomicznej i technologicznej, natomiast w nurcie nowej ekonomii instytucjonalnej R.H. Coase podjął badania nad stworzeniem teorii wyjaśniającej zasady organizacji transakcji i przedsiębiorstw. Natomiast w artykule z 1960 roku przedstawił tezę o istotnym wpływie instytucji na poziom kosztów transakcyjnych. Na podstawie powyższych artykułów wyznaczone zostały dwa zasadnicze kierunki nowej ekonomii instytucjonalnej:

- badanie struktur zarządzania (*governance structures*),
- badanie instytucji w otoczeniu w powiązaniu z poziomem kosztów transakcji (*institutional environment*).

„Nowa ekonomia instytucjonalna (NEI) jest przedsięwzięciem interdyscyplinarnym, łączącym w sobie dorobek nauk ekonomicznych, prawa, teorii organizacji, nauk politycznych, socjologii i antropologii, umożliwiających zrozumienie społecznych, politycznych i gospodarczych instytucji. (NEI) czerpie swobodnie z dorobku różnorodnych dyscyplin o charakterze społecznym, ale jej językiem wiodącym jest język ekonomii. Jej celem jest wyjaśnianie czym są instytucje, jak powstają, czemu służą, jak się (samoistnie) zmieniają i w jaki sposób powinny być zmieniane” (Klein, 2000, s. 456). Twórcy nowej ekonomii instytucjonalnej nie negują założeń ekonomii neoklasycznej, akceptują gospodarkę rynkową, konkurencję i liberalizm polityki gospodarczej oraz przyjmują efektywność ekonomiczną jako kryterium celu gospodarowania. Wychodzą jednak z założenia, że mechanizm rynku, zarówno w dziedzinie alokacji, jak i podziału, jest wspomagany przez działalność instytucji. Nowa ekonomia instytucjonalna powiązała znaczenie instytucji z efektywnością gospodarowania, zwłaszcza poprzez kategorię kosztów transakcji (Wilkin, 2002, s. 199-222).

Według O.E. Williamsona (ucznia R.H. Coase’a) instytucje, które kształtują efektywność gospodarowania i tempo zmian zgrupowane są na czterech poziomach analizy, którą prezentuje tabela 1.1.

Tabela 1.1. Poziomy analizy ekonomicznej z perspektywy instytucjonalnej

Poziom analizy	Przedmiot analizy	Tempo zmian (lata)	Cel analizy
Teoria społeczna	Społeczne podłoże: instytucje nieformalne, zwyczaje, zasady moralne, tradycja, religia	Od 100 do 1000	Często nieświadomy, spontaniczny
Ekonomia praw własności	Otoczenie instytucjonalne: formalne reguły gry, zwłaszcza dotyczące praw własności (ustrój polityczny, wymiar sprawiedliwości, biurokracja)	Od 10 do 100	Dostosowanie otoczenia instytucjonalnego
Ekonomika kosztów transakcyjnych	Struktury zarządzania (mechanizm kształtowania proporcji transakcji rynkowych i zarządzania hierarchicznego)	Od 1 do 10	Wybór racjonalnej struktury zarządzania
Ekonomika neoklasyczna	Alokacja zasobów i zatrudnienia (ceny i ilość)	Ciągłe dostosowania	Optymalizacja oparta na rachunku marginalnym

Źródło: (Williamson, 1998, s. 23-58).

Warto też dodać, że z punktu widzenia teorii wpisujących się w nową ekonomię instytucjonalną najwyższy poziom z instytucjami nieformalnymi analizowany jest w ramach ogólnej teorii społecznej. Niższy segment tworzą polityczno-prawne zasady ustrojowe, oparte na prawach własności, badane za pomocą ekonomii praw własności. Na kolejny

poziom zostały wpisane reguły decydujące o relacjach pomiędzy podmiotami gospodarczymi a rynkiem, określające struktury organizacyjne i zarządcze, które analizowane są przy pomocy teorii kosztów transakcyjnych, a najniższy poziom stanowią procesy alokacyjne, badane za pomocą narzędzi ekonomii neoklasycznej i teorii agencji (Godłów-Legiędź, 2005, s. 174).

Instytucje formalne przybierają postać aktów normatywnych od wewnętrznych norm w organizacji, po przepisy prawa. Koordynacja działania odbywa się także przy udziale instytucji nieformalnych, którymi są normy moralne, zwyczaje nie ujmowane w przepisach i nie podlegające egzekwowaniu w sensie prawnym. Organizacja to podmiot posiadający zasoby, zmierzający do osiągnięcia założonych celów, wykorzystujący instytucje. W uproszczeniu organizację przyrównuje się do gracza, a instytucje to reguły gry (Ząbkowicz, 2003, s. 795-823).

Podobnie twierdził K. Arrow, pisząc, że wewnętrzna alokacja zasobów w przedsiębiorstwie odbywająca się w ramach struktury hierarchicznej i „rozkazodawstwa” może przewyższyć niedoskonałości rynku i mechanizmu cenowego (Hardt, 2009, s. 102).

Porównując nurt ekonomii instytucjonalnej i nowej ekonomii instytucjonalnej w zakresie podejścia do instytucji należy stwierdzić, że J.R. Commons analizował głównie instytucje formalne w zakresie prawnym oraz uważał, że wytyczne dla działających jednostek ludzkich tworzy prawo, które umożliwia rozwiązywanie konfliktów interesów społecznych.

Ekonomia instytucjonalna bada instytucje na poziomie ogólnym, makroekonomicznym, natomiast nowa ekonomia instytucjonalna odwołuje się do teorii przedsiębiorstwa na poziomie mikroekonomicznym. Zróżnicowana jest również rola instytucji, gdyż w ekonomii instytucjonalnej uznaje się, że instytucje kształtują zachowania ludzkie poprzez odpowiednie reguły, społeczne grupy interesu i organizacje, które ograniczają wolne wybory w sposób automatyczny. Nowa ekonomia instytucjonalna przeciwnie wskazuje na niezależność wyborów i wolność działania gospodarujących przy zewnętrznym ograniczeniu ze strony instytucji różnego rodzaju.

Nowa ekonomia instytucjonalna rozwinęła się na gruncie krytyki neoklasycznej teorii przedsiębiorstwa, jako nurt ekonomiczny, w którym podstawowy problem ekonomiczny dotyczy zagadnień koordynacji działań podmiotów gospodarczych skoncentrowanych na rozwiązywaniu kwestii rzadkości zasobów. Zagadnienie to znajduje odzwierciedlenie w badaniu podłoża instytucjonalnego gospodarki, które stanowi istotny czynnik decydujący o wysokości

kosztów transakcyjnych. Zatem to instytucje i koszty transakcji stanowią dwa podstawowe aspekty społecznej koordynacji (Remlein, 2016, s. 379).

System instytucjonalny tworzą sposoby zarządzania podmiotami rynkowymi i rodzaje struktur organizacyjnych. Złożoność zjawisk i duża liczba zmiennych według O.E. Williamsona powoduje, że koncepcje struktur zarządzania charakteryzują się niskim stopniem formalizacji, a podstawą analizy struktur zarządzania są transakcje, poziom kosztów transakcji, oraz zachowania stron wymiany. Odniesienie do transakcji zostało ukazane w wykładzie R.H. Coase'a z 1932 r. Wykład powstał po obserwacjach bieżących działalności firm w Stanach Zjednoczonych, a zawierał takie kwestie jak: transakcja jednostką analizy, koncepcja kosztów transakcyjnych, różnica pomiędzy lokowaniem zasobów wewnątrz przedsiębiorstwa a kupowaniem usług na rynku, analiza kosztów w organizowaniu transakcji na rynku lub wewnątrz przedsiębiorstwa. Przesłanie zawarte w *The Nature of the Firm* jest proste, ale jednocześnie brzemienne w skutkach: realizacja transakcji pociąga za sobą koszty, które dotychczas nie były elementem analizy ekonomicznej (Coase, 1988, s. 19).

Podstawę współczesnej instytucjonalnej teorii przedsiębiorstwa stanowi struktura zarządzania bazująca na kosztach transakcyjnych, które zależą od formy współpracy i wewnętrznej organizacji oraz są związane z negocjowaniem i realizacją kontraktu poprzez rynek. O.E. Williamson, do podstawowych struktur zarządzania (instytucji zarządzania) wymianą gospodarczą, zalicza: rynek, formalny kontrakt długoterminowy, integrację pionową, regulacje i urząd publiczny, przy czym dla decyzji menadżerskich istotne są trzy pierwsze rozwiązania. Zależność między strukturą zarządzania i kosztami transakcji ma charakter sprzężenia zwrotnego. Struktura ta wpływa na poziom kosztów transakcji, obniżając je, gdy jest właściwie dopasowana do transakcji (Williamson, 2000, s. 595-613). Z drugiej zaś strony, o rodzaju struktury decyduje poziom kosztów transakcji (Williamson, 1999, s. 306-342).

Podsumowując za O.E. Williamsonem główne cechy różniące ekonomię instytucjonalną od ekonomii „głównego nurtu” to:

- wzbogacanie cech działającego człowieka o jego ograniczenie poznawcze (ograniczona racjonalność),
- pojęcie firmy jako posiadającej wewnętrzną strukturę i mechanizmy zarządzania, a nie tylko równoważnej funkcji produkcji,

- badanie nie wyłącznie wyboru, lecz głównie współpracy (kontraktu) między podmiotami, dziejącej się w warunkach niepewności, nielojalności, asymetrii informacyjnej i występowania zasobów specyficznych. Celem analizy jest głównie wskazanie efektywnych form koordynowania współpracy (Williamson, 2000).

Neoklasyczna teoria przedsiębiorstwa, przy wspomnianych wcześniej założeniach, próbuje wyjaśnić kwestie produkcji i cen, nie zajmując się innymi problemami wewnętrznymi i zewnętrznymi przedsiębiorstwa, w tym np. relacjami z nabywcami. Traktuje zysk jako kategorię krótkookresową, zakładając, że mechanizm wyrównywania stopy zysku na rynku doskonale konkurencyjnym prowadzi do produkowania bez zysku jako zasady (Rumelt, Schendel, Teece, 1991, s. 8).

Trzon współczesnej teorii przedsiębiorstwa stanowią następujące koncepcje:

- neoklasyczna teoria przedsiębiorstwa,
- menedżerskie teorie przedsiębiorstwa,
- behawioralna teoria przedsiębiorstwa,
- teoria agencji,
- teoria praw własności,
- teoria kosztów transakcyjnych (Gorynia, 1998).

Alternatywne w stosunku do szkoły neoklasycznej teorie przedsiębiorstwa wykształciły się dzięki dostrzeżeniu licznych problemów, których ona nie uwzględniała. Ich pojawienie się otworzyło możliwości zastosowania osiągnięć teorii władzy w teoriach przedsiębiorstwa. Do najważniejszych problemów współczesnych teorii przedsiębiorstwa należy zaliczyć:

- koszty transakcyjne (koszty koordynacji zasobów przez rynek lub przez przedsiębiorstwo),
- transakcje jako podstawowe elementy działalności przedsiębiorstwa (różne typy kontraktów: np.: niedookreślone jak umowa o pracę),
- organizacja i hierarchia,
- niepewność i niedoskonała informacja,
- ograniczona racjonalność,
- optymalizacja a praktyka działania przedsiębiorstw,
- rola praw własności,
- oddzielenie własności i zarządzania,

- interesy podmiotów w przedsiębiorstwie; grupy interesów (Blaug, 1995, s. 234; Gruszecki, 2002, s. 124-127).

Jako kontrakt traktuje się w ogólnym przypadku każde wzajemne zobowiązanie. Z punktu widzenia ekonomii i zarządzania istotną cechą kontraktu jest nie tylko to, że gwarantuje on dotrzymanie zobowiązań, ale przede wszystkim to, że zapewnia stronom przewidywalność działań ich partnerów, co przyczynia się do zmniejszenia niepewności i ryzyka. Ekonomiczna interpretacja kontraktu jest szersza aniżeli interpretacja prawna, gdyż zakłada, że kontrakt może być przestrzegany (egzekwowany) nie tylko na mocy postanowień prawa, ale również na skutek racjonalnego postępowania obydwu stron kontraktu, a w szczególności oczekiwania korzyści z przyszłej współpracy (Mesjasz, 1999).

Nowy punkt analizy spowodował zmianę w postrzeganiu przedsiębiorstw, a element kosztowy stał się wyznacznikiem istnienia przedsiębiorstw. R.H. Coase wskazał, że zarządzanie czynnikami produkcji nie musi być realizowane w wyniku mechanizmu cenowego niewidzialnej ręki. Uważał, że decyzje podejmowane w przedsiębiorstwie mogą być podejmowane w widoczny i świadomy sposób poprzez zorganizowaną koordynację dostępnych zasobów, a koszty transakcyjne związane są z negocjowaniem i realizacją kontraktu poprzez rynek (choć R.H. Coase nie używał wprost pojęcia kosztów transakcyjnych).

Przedsiębiorstwa kontraktowe stanowią rozwinięcie teorii kosztów transakcyjnych, którą stworzył R.H. Coase. W takich przedsiębiorstwach występuje koncentracja na szczególnym typie relacji między stronami kontraktów, które występują w przedsiębiorstwie. Zasadne jest wydzielenie przedsiębiorstwa, kiedy koszty transakcyjne są mniejsze niż koszty koordynacji procesów przez wymianę rynkową.

1.2. Teoria kosztów transakcyjnych

Wśród prekursorów, którzy wprowadzili pojęcie transakcji jako podstawowej jednostki analizy, najczęściej wymienia się J.R. Commonsa. Poza nim należą do nich: R.H. Coase, który definiował system rynkowy jak koordynację przez ceny, F. Hayek, który twierdził, że te same zasoby i wyposażenie techniczne mogą dać w praktyce zarządzania podobnych przedsiębiorstw różne koszty, H. Simon, wskazujący na ograniczoną racjonalność, oraz K.J. Arrow, który badał rolę informacji niecenowej i niepewności na koszty transakcji (Gruszecki, 2002). W 1950 r. J. Marschak wprowadził pojęcie kosztu transakcyjnego do modelu

równowagi ogólnej (Marschak, 1950). Konceptualnej podbudowy pojęcia kosztów transakcyjnych dokonał w 1935 r. J.R. Hicks, wprowadzając do analizy ekonomicznej koszty transferu aktywów w miejscu niejednoznacznego stosowanego dotychczas pojęcia tarcia (Hicks, 1935). T. Scitovsky w 1940 r., podobnie jak J.R. Hicks, użył pojęcia kosztów transakcyjnych w odniesieniu do przepływu aktywów na rynku kapitałowym (Scitovsky, 1940). W procesie rozpowszechniania kategorii kosztów transakcyjnych dużą rolę odegrał W.J. Baumol i J. Tobin, wykorzystujący ją w teorii transakcyjnego popytu na pieniądź. W 1963 r. Arrow zdefiniował koszty transakcyjne jako koszty pośrednictwa. W kolejnych latach dokonał głębszej analizy przyczyn występowania kosztów transakcyjnych oraz stwierdził, że można modyfikować ich wielkość w zależności od kształtu porządku instytucjonalnego, że mogą być niezależne od sposobu organizacji rynku i że mogą ulegać zmianie wraz z modyfikacją kształtu organizacji (Arrow, 1965). R.H. Coase w 1960 r. stwierdził, że przedmiotem transakcji są prawa własności, a zmiana ich rozkładu występuje tylko wtedy, gdy wzrost wartości produkcji wywołany modyfikacją w dystrybucji praw będzie większy niż koszt zmiany struktury własności (Coase, 1960). H. Demsetz w swojej pracy, opublikowanej w 1968 r., do kosztów transakcyjnych zaliczył wszelkie wydatki związane z transferem praw własności (Demsetz, 1968).

R.H. Coase wprowadził pojęcie kosztu transakcyjnego jako instrumentu wyjaśniania dynamiki przedsiębiorstwa. Wyszedł poza teorię statycznej równowagi ogólnej, stwierdzając, że po pierwsze rynek istnieje zawsze dla dóbr produkowanych zarówno obecnie, jak i w przyszłości, a po drugie że na dobra produkowane obecnie rynek w przyszłości może nie istnieć ze względu na odmiennność chwili obecnej od przyszłej (Gajęcki, 1997).

Kategoria kosztów transakcyjnych jest centralną kategorią neoinstytucjonalnej teorii przedsiębiorstwa O.E. Williamsona, według której utworzenie przedsiębiorstwa niesie za sobą redukcję kosztów transakcyjnych, a więc kosztów planowania, adaptacji, nadzoru i egzekucji (Williamson, 1998). Teoria kosztów transakcyjnych znajduje się wciąż we wczesnym stadium rozwoju, determinowanym stopniem jej operacjonalizacji. Wzajemne relacje kosztów transakcyjnych i kosztów organizacji stanowią istotny czynnik wyboru pomiędzy alternatywnymi rozwiązaniami organizacyjnymi, choć mariaż nowej ekonomii instytucjonalnej z praktyką gospodarczą wciąż jeszcze oczekuje spełnienia (Sobiecki, Pietrewicz, 2011, s. 90).

Teoria kosztów transakcyjnych krytykuje podejście postulujące analizę gospodarki w oparciu o zasadę optimum Pareta oraz założenie o zerowych kosztach transakcyjnych. Podjęto w niej analizę konkurencji niedoskonałej, a mianowicie tworzenia się kartelu. Okazało się, że wymiana prawa samodzielnego określania rozmiarów produkcji na zbiorowe gwarancje otrzymywania części zysku monopolistycznego nie jest darmowa, ale musi kosztować (Staniek, 2005, s. 173).

W literaturze podkreśla się, że pierwotne sformułowanie podstaw teorii kosztów transakcyjnych miało liczne słabości, które stanowią przedmiot krytyki. Uważa się, że pogląd, wedle którego firmy i rynki są alternatywnymi sposobami koordynacji działalności produkcyjnej, jest niespójny. Twierdzenie, że firmy zajmują miejsce rynków oznacza, że rynki mogą istnieć bez firm. Jest to jednak niemożliwe, gdyż nieistnienie firm implikuje brak produkcji, a wobec tego rynki nie mają żadnej funkcji do spełnienia, po prostu nie istnieją (Dietrich, 1994, s. 17).

Y. Barzel (1997) uważa koszty transakcyjne za koszty związane z przekazywaniem, przejmowaniem i ochroną praw (własności). T. Eggertsson (1990) definiuje koszty transakcyjne jako koszty pojawiające się wówczas, gdy jednostki dokonują zamiany praw własności na aktywa i egzekwują prawo wyłączności korzystania z tych aktywów. Zdaniem M. Kaspera i M. Streita (1998) koszty transakcyjne to koszty wykorzystywania zasobów, ponoszone wówczas, gdy jednostki dokonują wymiany praw własności poprzez rynek. K. Arrow (1973) traktuje koszty transakcyjne jako koszty funkcjonowania systemu gospodarczego (Gancarczyk, 2010).

Zgodnie z klasyfikacją T. Eggertssona do kosztów transakcyjnych zaliczane są wydatki dotyczące następujących czynności (Czternasty, Czyżewski, 2007):

- projektowania kontraktu, w tym poszukiwania i gromadzenia informacji o cenach, przedmiocie i stronach kontraktu,
- negocjowania, renegocjowania i sporządzania kontraktu (zawarcia transakcji),
- monitorowania drugiej strony kontraktu, pośrednictwa oraz koszty związane ze strukturami kierowania wykorzystywanymi do rozwiązywania sporów,
- zabezpieczania umowy i składowania zabezpieczającego wykonanie zobowiązań,
- egzekwowania kontraktu i wprowadzania sankcji w wypadku jego zerwania,
- ochrony praw własności przed osobami trzecimi.

W. Appel rozszerzył zakres występowania kosztów i wskazywał, że występują one na każdym etapie transakcji (Appel, Behr, 1996, s. 2-3):

- koszty wyszukiwania: koszty przeszukiwania partnerów transakcji,
- koszty informacji: koszty wynikające z zaprzestania braku informacji podczas interakcji,
- koszty decyzji: koszty wynikające z różnych celów stron (np. opóźnienia czasowe),
- koszty negocjacji: koszty negocjacji (np. koszty prawnika),
- koszty kontroli: koszty kontrolowania wyników transakcji,
- koszty obsługi: koszty organizacji transakcji,
- koszty korekty: koszty dostosowania się do zmieniających się warunków,
- koszty zniechęcające: koszty wynikające z oportunistycznego zachowania,
- koszty realizacji: koszty wygaśniętych sald i płatności.

Ogólnie koszty transakcyjne można podzielić na trzy rodzaje (Małysz, 2003, s. 315-340):

- rynkowe koszty transakcyjne,
- wewnątrzfirmowe koszty transakcyjne,
- publiczne koszty transakcyjne.

Na rynkowe koszty transakcyjne składają się koszty poszukiwania i gromadzenia informacji (torowania drogi umowie), prowadzenia pertraktacji i podejmowania decyzji dotyczących zawarcia umowy, koszty nadzorowania uzgodnionych terminów, ilości i jakości produktu oraz koszty egzekwowania praw i postanowień umowy.

Do wewnątrzfirmowych kosztów transakcyjnych zalicza się koszty utrzymywania i modernizacji struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa niezależne od wielkości obrotów (koszty stałe) oraz koszty zmienne funkcjonowania firmy: procesu podejmowania decyzji, koszty nadzoru nad realizacją zarządzeń pomiaru wydajności pracowników, przetwarzania informacji i prowadzenia biznesu, przemieszczania dóbr i usług wewnątrz firmy.

Publiczne koszty transakcyjne to koszty zorganizowania, utrzymania i modernizacji formalnego i nieformalnego porządku publicznego danego systemu politycznego, społecznego i ekonomicznego (stworzenia porządku prawnego, publicznego zarządzania, obronności, systemu wychowania i kształcenia, sądownictwa) oraz koszty funkcjonowania społeczeństwa (bieżące wydatki na ustawodawstwo, obronę kraju, komunikację, kształcenie, podejmowanie decyzji publicznych oraz ich egzekwowanie).

Powyższe kategorie kosztów mają zarówno właściwości kosztów transakcyjnych stałych, związanych z instytucją oraz kosztów transakcyjnych zmiennych, uzależnionych od liczby transakcji.

Podział kosztów dokonany przez O.E. Williamson'a odwołuje koszty transakcyjne do faz kontraktowania i dzieli koszty na *ex ante*, które zawierają nakłady wytworzone w trakcie przygotowania i negocjowania umów oraz pozyskiwania odpowiednich informacji, i *ex post* powstające w trakcie tworzenia struktur zarządzania transakcją, które są elementem oceny przebiegu kontraktu oraz dotyczą ewentualnych kosztów postępowania sądowego.

W nowej ekonomii instytucjonalnej przyjmuje się, że oszczędności kosztów transakcyjnych są celem i skutkiem działania ekonomicznych instytucji kapitalizmu, a nie doskonalenia technologii i realizacją celów monopolistycznych (Williamson, 1998).

W podstawowych założeniach metodologicznych teoria kosztów transakcyjnych jest zgodna z ekonomią głównego nurtu. Jej główną cechą jest prowadzenie rozumowania w kategoriach efektywnościowych. Dlatego też uważa się, że teoria kosztów transakcyjnych, jako jeden ze składników nowej ekonomii instytucjonalnej, pozostaje z ekonomią neoklasyczną w relacji komplementarności a nie substytucji (Williamson, 1975).

Rozwinięcia pojęcia koszty transakcyjne dokonał O. Williamson, który zaliczył do podstawowych determinantów poziomu kosztów transakcji:

- cechy transakcji, takie jak specyfika aktywów, częstotliwość, złożoność i niepewność,
- cechy podmiotów zawierających transakcje, tj. motywacje, poziom wiedzy i zdolności.

Istotnymi elementami rozważanymi w teorii kosztów transakcyjnych są częstotliwość transakcji, poziom niepewności oraz specyfika majątku zaangażowanego w transakcję. Wzrost częstotliwości wymiany pomiędzy stronami transakcji przyczynia się do spadku niepewności działania i tworzenia nowych lub umacniania dotychczasowych powiązań. Takim przykładem mogą posłużyć jednostki powiązane ze sobą kapitałowo, w szczególności wspólnicy wraz ze współkontrolowaną jednostką. Ta szczególnego rodzaju złożona struktura gospodarcza powstała m.in. w celu ograniczenia kosztów. Brak możliwości realizacji zadań przez jedną stronę wiązałby się z koniecznością poniesienia kosztów związanych z „wypożyczeniem cudzego majątku” np. odsetki od kredytu, odsetki leasingowe, czynsz za wynajem itp. Zawierając umowę o współkontroli wspólnicy nawzajem uzupełniają swe niedostatki w zakresie majątkowym, jednocześnie minimalizując koszty poprzez

zintegrowanie działalności operacyjnej oraz scalenie komórek koniecznych do ich obsługi (Remlein, 2016, s. 383).

Bez względu na rodzaj rynku, koszty transakcyjne powstają zarówno w wyniku współpracy na rynku zorganizowanym przez podmioty niezależne, w postaci przedsiębiorstw i innych organizacji, jak również na rynku kontraktów publicznych. Rodzaj podmiotów współpracujących ze sobą wyznacza odrębne sposoby regulacji transakcji:

- ogólną regulację rynkową skierowaną do podmiotów indywidualnych i niepowtarzalnych transakcji rynkowych,
- regulację administracyjną odnoszącą się do podmiotów funkcjonujących na rynku politycznym.

O.E. Williamson nazywa powyższe reguły odpowiednio: poziomem uporządkowania rynkowego w prywatnych transakcjach (*private orderin*) skierowanym do różnych kontraktów bazujących na moralnym zobowiązaniu do realizacji umówionych działań oraz poziomem uporządkowania jurydycznego (*court orderin*) odnoszącym się do zasad konstytucyjnych i prawnych. Efektywność obu form regulacji zależy od następujących cech:

- specyficzność zasobów,
- niepewność,
- częstotliwość transakcji.

Specyficzność to cecha, która poprzez zaangażowanie w transakcję aktywów wpływa na poziom kosztów oraz na poziom ryzyka związanego z zachowaniem oportunistycznym. Jeśli jedna ze stron transakcji dokona inwestycji w wysokim stopniu powiązanych z daną transakcją (np. kupi specjalistyczny sprzęt), ich wykorzystanie w innej transakcji będzie trudne lub niemożliwe. W przypadku zerwania umowy strony poniosłyby znaczące straty. Doprowadzenie do zawarcia transakcji wymagającej inwestycji w rzadko spotykane aktywa będzie więc trudniejsze. Przy konieczności zaangażowania w transakcję tego typu aktywów oportunistyczne zachowanie jednej ze stron jest bardziej dotkliwe niż przy transakcjach niewymagających takich inwestycji, np. przy zakupie powszechnie dostępnych towarów (Milgrom, Roberts, 1992). Strony transakcji mają zazwyczaj wybór między inwestycjami specjalnego przeznaczenia i inwestycjami ogólnego przeznaczenia. Pierwszy rodzaj inwestycji pozwala na oszczędność kosztów, ale zwiększa ryzyko, gdyż wyspecjalizowanych aktywów nie można przenieść bez strat wartości produkcyjnych (Williamson, 1998). Inaczej rzecz ujmując, dane aktywa charakteryzują się wysoką specyfiką, jeżeli nie mogą być wykorzystane

w innej transakcji bez znaczącego zmniejszenia ich wartości. W przypadku wysokiej specyfiki aktywów dla obu stron transakcji ma miejsce tendencja do integracji (Rembeza, Pennings 1997).

Niepewność oznacza sytuację, kiedy nie są znane ani możliwe scenariusze występujące w przyszłości, ani prawdopodobieństwa ich wystąpienia. Może odnosić się ona do różnorodnych aspektów wpływających na działanie podmiotów, np. gustów klientów, warunków produkcji, zmian regulacji (Arrow, 1985).

Transakcje, które zawierane są często w podobnych warunkach pozwalają stronom na tworzenie pewnej rutyny ułatwiającej doprowadzanie ich do zawarcia. Jeśli natomiast transakcje są nietypowe, partnerzy muszą ustalić dokładne warunki ich przeprowadzenia. Koszty negocjacji i zawarcia kontraktu są więc niższe przy masowych transakcjach i zawieraniu typowych umów, np. w handlu zbożem, podczas gdy zawarcie kontraktu na zakup specjalistycznych urządzeń pociąga za sobą wiele większe koszty (Gruszecki, 2002).

O.E. Williamson wymienia również czynniki kształtujące koszty transakcyjne związane z podmiotami: ograniczoną racjonalność oraz oportunizm. Podmioty, w momencie podejmowania decyzji, mają dostęp do ograniczonej wiedzy, a zdobycie dodatkowych informacji wymaga poniesienia kosztów. Nawet jeśli dany rodzaj informacji jest dostępny, konieczne staje się rozważenie, czy jest to opłacalne i czy prowadzi do zwiększenia efektywności działania. Ponadto w przypadku pozyskiwania zbyt dużej informacji, nie będzie możliwe ich wykorzystanie i przychody z informacji spadną (Arrow, 1985). Oportunizm oznacza dążenie ludzi do realizacji własnych interesów i szukanie doraźnych osobistych korzyści. Zachowania oportunistyczne wiążą się najczęściej z „subtelnymi formami podstępów”, mogą jednak obejmować także oszustwo, kłamstwo czy kradzież (Williamson, 1998).

Atrybuty transakcji kształtujące poziom kosztów transakcyjnych przedstawia tabela 1.2.

Tabela 1.2. Atrybuty transakcji kształtującej poziom kosztów transakcyjnych

Niższy poziom kosztów transakcyjnych	Wyższy poziom kosztów transakcyjnych
Dobra i usługi podlegające wymianie są standardowe	Dobra i usługi podlegające wymianie są szczególnego rodzaju
Jasno zdefiniowane prawa stron umowy	Niejasne prawa stron umowy
Niewielka liczba stron umowy	Wiele stron umowy
Przyjazne stosunki między stronami umowy	Nieprzyjazne stosunki między stronami umowy
Strony umowy znają się	Strony umowy nie znają się

Strony umowy zachowują się „rozsądnie”	Strony umowy nie zachowują się „rozsądnie”
Wzajemne świadczenia stron umowy realizowane są jednocześnie	Wzajemne świadczenia stron umowy nie są realizowane jednocześnie (wymiana rozkłada się w czasie)
Wymiana ma charakter bezwarunkowy	Wymiana jest zależna od dodatkowych warunków czy terminów
Niskie koszty monitorowania realizacji umowy	Wysokie koszty monitorowania realizacji umowy
Egzekucja sądowa praw wynikających z umowy jest tania (łatwa do realizacji)	Egzekucja sądowa praw wynikających z umowy jest kosztowna (trudna do realizacji)

Źródło: (Cooter i Ulen, 2000, s. 88).

Pomiarem kosztów transakcyjnych zajął się O.E. Williamson, który poprzez swoje badania podtrzymywał teorię R.H. Coase’a o opłacalności działań własnych przedsiębiorstwa ze względu na wysokość kosztów nadzoru zewnętrznych usługodawców. Większa wydajność pracy przedsiębiorstwa była przyczyną lepszego wykorzystania własnych zasobów niż zasobów dostawców. Rzeczywistość bieżąca prowadzi do zmiany zachowań i przejścia na opłacalne wykorzystanie usługodawców przy realizacji zleconych transakcji. To powoduje, że forma organizacji przedsiębiorstw ulega zmianie niosąc za sobą zmianę charakteru własnościowego podwykonawców.

Związek kosztów transakcyjnych z instytucjami o różnym zasięgu działania skutkuje różnorodnością tych kosztów, co dało podstawę do ich klasyfikacji według typu współpracy stron kontraktujących. Stosując się do tego kryterium wyróżniono koszty transakcyjne rynkowe (przetargowe), menedżerskie (zarządzania) i publiczne (racjonujące) (Ząbkowicz, 2003, s. 811). Koszty transakcyjne rynkowe dotyczą zawierania umowy między niezależnymi uczestnikami rynku i z jej realizacją, obejmują nakłady na pozyskiwanie informacji związanych z transakcją przed jej zawarciem oraz w trakcie jej trwania, a także z egzekwowaniem kontraktu (Furubotn, Richter, 2000, s. 40).

Pomiar kosztów transakcyjnych jest działaniem trudnym, ze względu na brak jednolitej definicji kosztów transakcji, płynną granicę pomiędzy kosztami transakcji a kosztami produkcji oraz wpływ zależności wynikających z otoczenia i ich dużą różnorodność. Jednakże określenie wysokości kosztów transakcji jest niezbędne do oceny różnych wariantów współpracy, których wybór wynika z najniższych kosztów transakcyjnych. Przyjęto założenie, że koszty transakcyjne w obszarze mikroekonomii powstają poprzez wyodrębnienie kosztów produkcyjnych od ogółu kosztów danej instytucji, natomiast w obszarze makroekonomii nie istnieje tak jasna definicja kosztów transakcyjnych. Duża ilość różnorodnych instytucji

zajmujących się normowaniem życia społecznego powoduje brak jednolitej definicji kosztów, powstaje wiele kosztów transakcyjnych odpowiadających danej strukturze instytucji.

1.3. Istota i cechy przedsiębiorstwa kontraktowego

Przedsiębiorstwa chcąc osiągnąć swe cele, wchodzą w bezpośrednie i pośrednie relacje z innymi przedsiębiorstwami. Więzi, które powstają między przedsiębiorstwami stanowią o pojawieniu się działań, gdzie każdy liczy się z czynami innych. Nawiązywanie współpracy i tworzenie różnych interakcji między przedsiębiorstwami zostało wymuszone przez powstanie nowoczesnych technologii, wymagających koncentracji kapitału i wiedzy (Kaczmarek, Glinkowska, 2012, s. 8).

Ewolucja przedsiębiorstw i analiza kosztów transakcyjnych prowadzi do powszechnego poglądu, że przedsiębiorstwo należy uznawać za wiązkę kontraktów, które pojawiają się w różnych obszarach współpracy, począwszy od umów z pracownikami, poprzez umowy z dostawcami, odbiorcami, podwykonawcami i innymi instytucjami rynkowymi.

Efekty współpracy motywowanej zmniejszaniem kosztów transakcyjnych mają także konsekwencje w zmianach jakościowych na rynku. Jednym z przykładów jest zjawisko nazwane przez O.E. Williamsona fundamentalną transformacją, kiedy zacieśnienie współpracy i przywiązywanie wagi do tożsamości kontraktujących stron, prowadzi do przekształcenia się warunków rynku konkurencyjnego w bilateralny monopol (Williamson, 1998, s. 74).

Według standardowej ekonomii neoklasycznej przedsiębiorstwo postrzegane jest przez pryzmat funkcji produkcji. Jej rozmiary określają czynniki wytwórcze, ich ceny i technologia, a miarą efektywności jest stopa zysku. Nowa ekonomia instytucjonalna wywodząc się z nurtu ekonomii neoklasycznej uzupełnia ją, rozszerzając spektrum badań wyboru producenta i konsumenta dodatkowo o wybór formy kooperacji (Lissowska, 2008, s. 37).

Relacje między podmiotami gospodarczymi są również przedmiotem badań w teorii kontraktualnej, której zwolennikami byli amerykańscy ekonomiści A. Alchian i H. Demsetz. Teoria ta opierała się na koncepcji, w której przedsiębiorstwo jest przedstawiane jako wiązka kontraktów, w której pracownicy tworzą grupową kooperację w zakresie alokacji zasobów. Organizator tej struktury posiada kontrolę nad zasobami tworzącymi przedsiębiorstwo, a podstawą funkcjonowania jest kontrakt, który zawiera wytyczne w zakresie niepowtarzalnych połączeń zasobów przedsiębiorstwa w jedną organizację. Na bazie

kontraktu budowana jest sieć powiązań umożliwiających wzajemną koordynację. Istota kontraktu tkwi w dostępnej wiedzy o czynnikach, które są konieczne do pozyskania oraz koordynacji, czyli organizacji współpracy na odpowiednio wysokim poziomie efektywności (Malarewicz-Jakubów, Tanajewska, 2014, s. 233).

Podejście kontraktualne wprowadza też nowy element do omawianej wyżej koncepcji kosztów transakcyjnych, a mianowicie hipotezę, że dominującą tendencją w zachowaniu partnerów transakcji są zachowania oportunistyczne. Zachowanie to skłania uczestników kontraktu do minimalizowania własnego wkładu, co może prowadzić do niezrealizowania umowy, a ewentualna redukcja tego ryzyka generuje koszty i wymaga ciągłego monitorowania. Teoria ta porusza również ważny aspekt, a mianowicie problem sprawiedliwego podziału zysku pomiędzy pracowników w ramach tej samej grupy, a idąc dalej, partnerów długofalowego kontraktu między przedsiębiorstwami. Lansowany aktualnie model współpracy w łańcuchu dostaw typu win-win rzadko występuje w rzeczywistości gospodarczej ze względu na wspomniany oportunizm i problem uczciwego podziału zysku. Ważnym, dla niniejszej dysertacji, jest również częściowy związek tej teorii z teorią zasobową i teorią zależności od zasobów poprzez hasło: różne typy zasobów wymagają różnych kontraktów. To stwierdzenie jest istotnym elementem schematu analitycznego pracy ujętym w „modelu powstawania relacji”. Inne więc będzie podejście przedsiębiorstwa do budowy kontraktu polegającego na zakupie zasobu relatywnie taniego, znormalizowanego, nieodróżnicowanego, ogólnie dostępnego, oferowanego przez rynek o niemal doskonałej konkurencji, a inne do zasobu rzadkiego, wymagającego zaawansowanej technologii produkcji, oferowanego przez kilku dostawców na świecie (Gruszecki, 2002, s. 265).

Jedną z koncepcji spojrzenia na korporację jako „wiązkę kontraktów” - charakterystyczną dla teorii kontraktualnej przedsiębiorstwa znajduje się w pracy F.H. Easterbrooka i D.R. Fischela „Ekonomiczna struktura prawa korporacyjnego. Wskazani autorzy twierdzą, że firma powstaje, by wykorzystać wydajność i udogodnienia produkcji zespołowej. „Seria działań krótkoterminowych na rynku może być bardziej użyteczna dla handlu niż dla produkcji towarów. (...) Firma - zespół ludzi związanych ze sobą na dłuższy czas - pozwala na większe wykorzystanie specjalizacji. Ludzie mogą organizować się w zespoły z określoną funkcją każdego z nich w taki sposób, że specjalizacja każdego z członków sprawia, że zespół jako całość staje się bardziej produktywny niż byłby w innym przypadku” (Easterbrook, Fischel, 1991, s. 8).

Pogląd odnoszący się do przedsiębiorstwa jako wiązki kontraktów określa, że nowoczesna korporacja charakteryzuje się rozdziałem własności od kontroli (teoria agencji), lub - jak to nazywają F.H. Easterbrook i D.R. Fischel – rozdziałem zarządzania od ponoszenia ryzyka. Teoria agencji traktuje przedsiębiorstwo jako sieć umów, sieć kontraktów, splot kontraktów lub relacji agencji (Remlein, 2008, s. 26). Niezależnie od przyjętej terminologii w przedsiębiorstwie, rozważanym przez pryzmat teorii agencji, występuje konflikt interesów pomiędzy właścicielem a zarządzającym, który istnieje, nawet jeżeli strony spisały bardzo szczegółowy kontrakt (Klimczak, 2007, s. 67, Klimczak, 2008, s. 124). Ci, którzy mają majątek, oddają go korporacji jako inwestycję. W zamian za ponoszenie większego ryzyka za niepowodzenie przedsięwzięcia gospodarczego, oczekują zwrotu ze swej inwestycji. Zarząd wynajęty jest przez ponoszących ryzyko, by operował aktywami firmy tak, by maksymalizować bogactwo właścicieli - ponoszących ryzyko. Prawami właścicieli do aktywów i udziału w zysku z działalności firmy można obracać niezależnie od praw wynikających z zatrudnienia w firmie. Rozdział ponoszenia ryzyka od zarządzania, podczas, gdy jest pozornie bardziej skuteczny od firmy zarządzanej przez właściciela, stwarza inne źródło kosztów pośrednictwa w tym rozumieniu, że interesy tych, którzy ponoszą ryzyko i tych, których firma zatrudnia, mogą się różnić, a zatem wymagają monitorowania. Przypuszczalnie rozdział ten ma miejsce o tyle, o ile wzrost zysków jest większy od wzrostu kosztów pośrednictwa. Firma zatem w pojęciu wiązki kontraktów jest zestawem kontraktów między klientami, dostawcami, inwestorami, menedżerami, pracownikami i osobami trzecimi (takimi, jak społeczeństwo lub ofiary szkód firmy) wraz z prawną fikcją korporacji służącej jako centralny węzeł, przez który prowadzone są mediacje dotyczące tych wszystkich stosunków umownych (Ulen, 1993, s. 320).

Działanie przedsiębiorstwa winno być traktowane jako złożony system interakcji — współpracy oraz konfliktów pomiędzy wszystkimi grupami interesów regulowanych za pomocą odpowiednich kontraktów. Dopiero w efekcie tych interakcji przedsiębiorstwo realizuje swoje cele — przetrwanie, rozwój, wzrost, maksymalizację wartości rynkowej kapitału akcyjnego [Mesjasz, 1998, s. 57].

Współdziałanie przedsiębiorstw w ramach ich działalności gospodarczej M. Trocki (2000, s. 27–42) nazywa strukturami działalności gospodarczej i wyróżnia trzy rodzaje:

- organizacyjne,
- kapitałowe,

– kontraktowe.

Tabela 1.3 prezentuje podział i najważniejsze cechy poszczególnych struktur.

Tabela 1.3. Rodzaje struktur działalności gospodarczej

Struktury działalności gospodarczej		
Organizacyjna	Kapitałowa	Kontraktowa
Struktury niesamodzielne prawnie	Samodzielne prawnie podmioty gospodarcze	Samodzielne prawnie i niezależne podmioty gospodarcze
Postać dominująca: Przedsiębiorstwa	Postać dominująca: Spółki kapitałowe	Postać dominująca: Sieci powiązań gospodarczych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Trocki, 2000, s. 27–42).

Struktury kontraktowe działalności gospodarczej składają się z niezależnych prawnie, kapitałowo i organizacyjnie przedsiębiorstw, o dowolnej formie prawnej: przedsiębiorstw jednoosobowych, spółek osobowych i kapitałowych, spółdzielni czy przedsiębiorstw państwowych, które są związane relacjami podporządkowania i oddziaływania kontraktowego. Powiązania wynikają z faktu zawarcia przez niezależne przedsiębiorstwa porozumień i umów (kontraktów). W tym układzie podmiot zlecający ma pozycję nadrzędną a podmiot wykonujący – podporządkowaną. Oddziaływanie w tej strukturze dotyczy egzekwowania przez podmiot nadrzędny od podmiotu podporządkowanego warunków i wyników umowy. Do najczęściej występujących form struktur kontraktowych należą: equity, joint venture, franchising, licencje (Trocki, 2000, s. 27–42).

Kontraktowanie przejawia się w budowaniu struktury zarządzania przedsiębiorstwem, która poprzez wypracowanie odpowiednich form współpracy wewnątrz firmy, jak również z innymi przedsiębiorstwami, minimalizuje poziom kosztów transakcyjnych będących podstawą racjonalnego gospodarowania. Model współpracy zwany kontraktem oparty jest na trzech podstawowych działaniach: przystąpieniu stron do zawarcia transakcji, przeniesieniu praw własności i tworzeniu instytucji. U podstaw teorii kontraktów leżą wypracowane przez R.H. Coase’a pojęcia integracji poziomej i pionowej. Asymetria informacji, niepewność behawioralna i obiektywna oraz dążenie do pomnażania własnych korzyści prowadzą do integracji poziomej, tj. zawierania porozumień, a nawet zmów między niezależnymi konkurentami, lub do integracji pionowej, w wyniku której powstaje grupa kapitałowa podmiotów powiązanych, łącząca odrębne spółki w sensie prawnym, ale zależne od spółki matki (Stankiewicz, 2012, s. 161).

Dążenie do integracji pionowej wynika z oszczędności kosztów transakcyjnych i zmniejszania obciążenia przedsiębiorstw kosztami stałymi, które towarzyszą podmiotom o dużym udziale majątku trwałego. Wzrost wskaźnika unieruchomienia majątku przejawia się m.in. zmniejszeniem elastyczności przedsiębiorstwa na zmiany rynkowe. Celem zwiększania elastyczności budowane są relacje łączące poszczególne jednostki gospodarcze, oparte na transakcjach, w których strony zobowiązują się wobec siebie do konkretnych działań. Transakcja mająca wyraźnie zarysowaną strukturę, w której strony biorą na siebie konkretne zobowiązania nazywana jest kontraktem (Kowalska, 2005, s. 45-64).

Podstawą rynku w formie bilateralnego monopolu jest specyficzny przedmiot umowy, który wymaga stałej współpracy zainteresowanych instytucji rynku. Obie strony są świadome wymogów, które umożliwiają realizację kontraktu w sposób najbardziej efektywny. Unikatowe kwalifikacje dostawcy oraz specyficzność aktywów pozwala na pozyskanie przewagi na rynku konkurentów. Taka relacja przyczynia się do powstania dwustronnego monopolu w postaci – jeden nabywca i jeden dostawca, opartego na trwałych i ciągłych relacjach. Realizacja oszczędności kosztów transakcyjnych oraz osiąganie korzyści jest możliwe poprzez zachowanie ograniczonej niepewności i nielojalności oraz doskonalenie komunikacji.

W przypadku kontraktów dotyczących przedmiotów o wysokiej specyficzności aktywów i długoterminowym charakterze umowy forma współpracy prowadzi do zacieśnienia reguł i zmiany warunków rynku konkurencyjnego. Wypracowane relacje stają się niepowtarzalne i uniemożliwiają dotychczasowym konkurentom wejście na dany rynek, gdyż powstaje struktura dwustronnego monopolu. Między stronami kontraktu powstaje wręcz uzależnienie, które jest m.in. wynikiem pracy z wyspecjalizowanymi zasobami. Po zawarciu umowy i rozpoczęciu inwestycji swoboda działania jest ograniczona, jednakże poprzez realizację określonych transakcji dochodzi do wymiany informacji w zakresie działań operacyjnych, a przez to wzrasta zaufanie, które kreuje się między stronami kontraktu. Ze względu na dążenie podmiotów kontraktu do osiągnięcia największej efektywności w działaniach gospodarczych konieczne staje się uregulowanie współpracy w obszarze ewentualnych sankcji i kar umownych. Prawne uregulowania są nieodzownym elementem każdego partnerstwa kontraktowego, a wzajemne zaufanie nie może być jedynym determinantem realizacji transakcji kontraktowych. Umowy kontraktu zawierane są najczęściej na długookresowe terminy co wiąże się z ograniczoną racjonalnością

i oportunizmem, które może wywołać chęć nadużyć przez jedną ze stron. Skala zainwestowanych nakładów może wyzwolić u jednej ze stron dążenie do przejęcia większej części zysku poprzez wykorzystanie przewagi informacyjnej na ograniczonym rynku. Jednym ze sposobów uniknięcia takiego ryzyka, czyli przeciwdziałaniu zachowaniom oportunistycznym, jest integracja pionowa, nazywana przez O.E. Williamsona hierarchią.

Integracja pionowa opiera się na połączeniu technologicznie odrębnych faz produkcji, sprzedaży, dystrybucji lub innych procesów w jednym przedsiębiorstwie. Można zauważyć tutaj podobieństwo do dywersyfikacji wertykalnej. Jednakże, w przypadku integracji pionowej występuje również możliwość tylko częściowej integracji: wybrane procesy, funkcje, produkcja i sprzedaż produktów mogą być realizowane jednocześnie przez strategiczne jednostki biznesowe organizacji oraz przez przedsiębiorstwa zewnętrzne. Siła rynkowa wzrasta, jeśli jednostka gospodarcza rozwija zdolność do minimalizowania kosztów swoich operacji oraz działań, unika kosztów rynkowych, poprawia jakość produkcji i chroni swoją technologię przed imitacją konkurentów. Zatem siła rynkowa budowana na podstawie integracji pionowej jest wynikiem oszczędności na kosztach transakcyjnych, lepszej kontroli jakości poszczególnych wyrobów, działań i operacji oraz nadzoru nad technologią. Przedsiębiorstwa decydują się na integrację pionową w celu wzmocnienia swojej pozycji na rynku i osłabienia pozycji konkurencji (Penrose, 1959).

Poprzez własność bezpośrednią i kontrolę działalności integracja pionowa umożliwia zachowanie akceptacji stron i wytworzenie świadomej współpracy między sobą. Ekonomia neoinstytucjonalna wskazuje na związek pomiędzy przedmiotowymi warunkami współpracy między podmiotami gospodarczymi, a formami organizacji w procesach integracji pionowej przedsiębiorstw. Za przyczynę integracji pionowej uznaje strategię dominacji przejawiającą się w monopolizowaniu rynków, jak również kształtowanie się kosztów transakcyjnych, czyli analizę uregulowań kontraktowych.

Forma hierarchiczna transakcji, chociaż niesie określone koszty transakcyjne, to stanowi najlepszą ochronę przed oportunizmem. Warunki kontraktu dla firmy są istotne w przypadku, gdy zależy jej na dalszej kooperacji. Umowa, niezawierająca ważnych kwestii z punktu widzenia realizowanej inwestycji, skłania firmę do poszukiwania innych rozwiązań poza rynkiem, np. korzystania z przeróżnych układów praw własności i kontroli w ramach organizacji. Integracja w obrębie organizacji zabezpiecza realizację kontraktów, których struktura hierarchiczna jest coraz bardziej skomplikowana (Ząbkowicz, 2003, s. 795-823).

Korporacja kontraktowa charakteryzuje się trzema najważniejszymi cechami:

- ograniczoną odpowiedzialnością, dotyczącą praw własności kooperacji,
- nieokreślonym czasem trwania, który umożliwia długookresowe zawieranie umów handlowych,
- wolną wymianą tytułów własnościowych, umożliwiającą zachowanie efektywności kapitałowej bez względu na zmiany w strukturach zarządczych.

Ze względu na podstawę powiązań w jednostkach kontraktowych należy uznać, że jest to korporacja kontraktowa opierająca się na partnerstwie zależnym, co wynika z powiązań kapitałowych oraz organizacyjno-prawnych pomiędzy przedsiębiorstwem kontraktowym a przedsiębiorstwem zlecającym. W praktyce funkcjonuje tendencja do powstawania jednostek zależnych kapitałowo, a niezależnych w płaszczyźnie organizacyjno-prawnej. Zawsze istnieje powiązanie ekonomiczne, które jest podstawą współpracy i realizacji wyznaczonych celów gospodarczych obu jednostek oraz wzajemnego oddziaływania i podporządkowania właścicielskiego.

Podstawą decyzji o zleceniu działalności na zewnątrz w formie kontraktów jest analiza kosztów danej działalności, która wskazuje na wyższy poziom kosztów wewnątrz przedsiębiorstwa w stosunku do kosztów transakcyjnych rynku. Wydzielenie danego obszaru działalności w formie kontraktu powoduje, że jednostka zależna traci dany obszar funkcjonowania na rzecz jednostki zewnętrznej na podstawie warunków zawartych w umowie kontraktowej. Kontrakt jako forma współpracy między przedsiębiorcami pojawił się na rynku w wyniku zmian, które oddziaływały na strony rynku i mechanizm cenowy.

Inwestowanie w jednostki wewnętrzne traktowane jako ośrodki odpowiedzialności w celu zwiększenia na przykład ich zdolności produkcyjnych lub ogólnie poprawienia efektywności ich dotychczasowych działań może doprowadzić do takiego rozwoju tej jednostki wewnętrznej, że zasadne będzie wydzielenie jej jako odrębnego podmiotu. W ten sposób może powstać jednostka zależna (Lew, 2017, s. 157).

Tradycyjne przedsiębiorstwa przekształciły się w wiązkę kontraktów, co przyczyniło się m.in. do zmiany wielkości przedsiębiorstw istniejących na rynkach międzynarodowych. Koncentracja danego produktu na rynku rozpowszechniła się na wszystkie rynki światowe. Wykształciły się podmioty wiodące, stanowiące bazę kapitałową oraz liderzy łańcucha dostaw wraz z rzeszą poddostawców i podwykonawców. Podstawą funkcjonowania powiązań gospodarczych pomiędzy powyższymi podmiotami stały się zlecenia bazujące na

odpowiednim poziomie cen, wynikających z kalkulacji kosztów transakcyjnych. Koordynacja procesu przekazywania zleceń do dostawców i podwykonawców ma wpływ na regulację rynku w zakresie elastyczności cenowej podaży. Pozycja podwykonawców ma niską wartość przetargową, ze względu na ciągłe oczekiwania spadku kosztów transakcyjnych i dużą zastępowalność poddostawców. Największe przedsiębiorstwa wykorzystują swoją monopolistyczną pozycję na rynku celem uzyskania spadku kosztów transakcyjnych. Ilość podmiotów będących oferentem zleceń produkcyjnych jest ograniczona ze względu na dysponowanie potężnymi możliwościami kapitałowymi. Rynek finalny danego produktu jest w pełni kontrolowany przez głównych przedsiębiorców w skali międzynarodowej. Od wykorzystania konkurencji podwykonawców zależy pozycja głównego przedsiębiorcy. Konkurencyjność na rynku poddostawców pozwala na skuteczne oddziaływanie na cenę zakupu, a tym samym na poziom kosztów transakcyjnych. Relacje zachodzące pomiędzy dostawcą zleceń a usługobiorcą przyczyniają się do zmiany organizacji produkcji. Podmioty stanowiące trzon transnarodowych korporacji stają się bardzo elastyczne, ze względu na rozbudowaną strukturę poddostawców, natomiast podmioty realizujące zlecenia ze względu na rozbudowaną sieć podwykonawców muszą wykazywać się dużą elastycznością i dostosowaniem się do nieregularnych potrzeb korporacji. Dla zapewnienia dostępności podwykonawcy zmuszeni są do utrzymywania rezerw zasobów oraz dysponowania wysokim poziomem technologii, aby móc natychmiastowo dostosować się do potrzeb rynku korporacji. Takie uwarunkowania przyczyniają się do utraty swobody i wymagają pełnej podległości usługodawców, co oznacza zmianę charakteru i ograniczenie podstawowych funkcji przedsiębiorstwa. Uzależnienie od dostępności zleceń przyczynia się do ograniczenia praw i obowiązków przedsiębiorstw kontraktowych. Z jednej strony wymagana jest pełna dostępność oferty, zarówno w obszarze ceny jak i czasu dostawy, a z drugiej strony ryzyko braku zleceń powoduje utratę samodzielności podmiotu na rynku gospodarczym.

Główne korzyści z produkcji kontraktowej to:

- brak inwestycji u zleceniodawcy - poprzez wykorzystanie majątku firmy kontraktowej nie są wymagane nakłady finansowe na budowę kompleksowego parku maszynowego,
- możliwość ominięcia barier ekonomicznych - stałe kontrakty umożliwiają sprawną współpracę według określonych warunków i zasad,
- szybkość wejścia na dany rynek - wąska specjalizacja w produkcji kontraktowej umożliwia znalezienie większej liczby zleceniobiorców,

- niższe koszty produkcji - realizacja powtarzalnych procesów przy produkcji na dużą skalę pozwala na korzystanie z efektu skali w wyniku, którego spadają jednostkowe koszty wytworzenia,
- duża elastyczność i niewielkie ryzyko - nawiązywanie współpracy w zakresie prostych, powtarzalnych procesach umożliwia budowanie sieci alternatywnych dostawców usług,
- dostępna technologia produkcji i produktów dla zleceniobiorcy - koszty badań i rozwoju nie są generowane w przedsiębiorstwach kontraktowych,
- usprawnienia z przepływów procesowych - powtarzalność daje podstawę do pracy nad ciągłą poprawą procesów biznesowych celem osiągnięcia oszczędności kosztowych i czasowych.

Natomiast jako ograniczenia w produkcji kontraktowej należy wskazać:

- konieczność stosowania kontroli jakości przez zlecającego - produkcja powtarzalna, zlecona na zewnątrz wymaga dobrze zdefiniowanych procesów kontrolnych gwarantujących prawidłową jakość produktów oferowanych odbiorcom końcowym,
- ochrona danej marki - wystandaryzowane procesy mogą być podstawą do niekontrolowanego kopiowania rozwiązań produkcyjnych bądź technologii produkcji,
- ryzyko ograniczenia dostaw ze względu na niedostateczne moce wytwórcze zleceniobiorcy, niedostępność pracowników na lokalnym rynku - odpowiedzialność za dopasowanie wielkości zatrudnienia pracowników do danej wielkości produkcji należy do odpowiedzialności zleceniobiorcy,
- niska wydajność pracy - brak wpływu na bezpośrednie zarządzanie procesami produkcyjnymi uniemożliwia zleceniodawcy pełną kontrolę efektywności procesów produkcyjnych, co może bezpośrednio wpływać na koszt wytworzenia produktów,
- rozwój działalności kontraktowej uzależniony od rozwoju zleceniodawcy - spadki i wzrosty w działalności zleceniodawcy natychmiast oddziałują na sytuację ekonomiczną przedsiębiorstwa kontraktowego (pełne uzależnienie współpracujących ze sobą podmiotów gospodarczych),
- określony zakres działalności - relacje wynikające z podpisanych kontraktów wyznaczają główne ramy działalności, np. zakupy surowców i usług od wyznaczonych dostawców.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, autorka na potrzeby niniejszej pracy określa przedsiębiorstwo kontraktowe jako podmiot gospodarczy posiadający osobowość prawną,

który na podstawie kontraktu (umowy) z innym podmiotem gospodarczym podejmuje się realizacji określonej w umowie produkcji dóbr i usług. Przedsiębiorstwo kontraktowe dostarczające gotowe produkty zleceniodawcy jest istotnym elementem łańcucha globalnej wartości. Poprzez współpracę z innymi przedsiębiorstwami oraz uwarunkowania ekonomiczne działalność gospodarcza prowadzona w formie przedsiębiorstwa kontraktowego może być wykorzystywana w różnych branżach gospodarki. W dalszej części pracy przedsiębiorstwo kontraktowe będzie rozumiane jako podmiot gospodarczy, którego finansowa ocena efektywności procesów biznesowych stanowi podstawę dalszego rozwoju. Ponadto, należy podkreślić, że zawieranie różnych kontraktów między przedsiębiorcami i realizacja związanych z nimi transakcji wymaga ponoszenia odpowiednich kosztów transakcyjnych. Utrzymanie kosztów na optymalnym poziomie jest niezbędne dla zachowania pozycji konkurencyjnej na danym rynku produktów. Można to osiągnąć poprzez powiązanie transakcji ze strukturami zarządzania przedsiębiorstwa. Usprawnienia w zakresie form i sposobów zarządzania przedsiębiorstwem oraz przekazywanie funkcji i procesów biznesowych na zewnątrz to główne czynniki, które pozwolą na obniżanie wewnętrznych kosztów transakcyjnych przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwo będzie realizować produkcję pod warunkiem, że koszty koordynacyjne będą niższe niż koszty transakcyjne, które umożliwiają uzyskanie produktów przez rynek. Dynamiczny rozwój przedsiębiorstw międzynarodowych sprawia, że produkcja kontraktowa staje się głównym kierunkiem działania na globalnych rynkach. Duże korporacje międzynarodowe funkcjonujące w świecie bez ograniczeń lokalizacyjnych umożliwiają dynamiczny rozwój procesów biznesowych poprzez podnoszenie efektywności i zyskowności realizowanych przedsięwzięć gospodarczych. Stopień organizacji działalności kontraktowej jest zależny od kosztów prowadzenia danego rodzaju działalności gospodarczej. W związku z tym analiza zyskowności jest istotnym elementem oceny przedsiębiorstwa kontraktowego, a informacja o kosztach transakcyjnych jest podstawą do decyzji o zakresie współpracy kontraktowej.

1.4. Przedsiębiorstwa kontraktowe w praktyce gospodarczej

Współczesne przedsiębiorstwa koncentrują swoje działania na kluczowych sferach aktywności. Rezygnują więc z produkcji tego wszystkiego, co mogą zrobić inni, pozostawiając (co jest dla danego wyrobu specyficzne) najważniejsze, decydujące o tożsamości podmiotu i o istocie produkowanego przez nią wyrobu (Rudolf, 2005, s. 53).

Nie jest to jednak jednoznaczne z ciągłym wzrostem liczby podwykonawców, a z powstawaniem przedsiębiorstw korporacyjnych, w których dominuje regulacja hierarchiczna. Sytuacja na rynku globalnym prezentuje konkurencję producentów z tzw. producentem globalnym, który funkcjonuje według odrębnych warunków gospodarowania co stanowi o jego przewadze na rynku. Tym podmiotem są wielkie korporacje transnarodowe o ogromnym, czasami nieidentyfikowanym kapitale własnościowym. Celem głównym producenta globalnego jest maksymalizacja zysku poprzez wykorzystanie postępu technologicznego na wszystkich rynkach świata. To powoduje, że potencjał wytwórczy jest nieporównywalny z pojedynczymi producentami, jednakże zgodnie z założeniami nowej ekonomii instytucjonalnej taka koordynacja producenta globalnego jest tańsza i efektywniejsza niż koordynacja przez rynek.

Na rynkach międzynarodowych przejawem rozwoju powiązań kontraktowych jest eksport kooperacyjny, który oznacza współpracę przedsiębiorstw wytwarzających produkty pod wspólną marką przy ograniczeniu kosztów transakcyjnych. Produkcja kontraktowa polega na zawarciu umowy z lokalnym podmiotem, który wytwarza dobra, natomiast nie ma wpływu na politykę cenową, dystrybucyjną oraz promocyjną. Dzięki temu zleceniodawca może odnieść korzyści z tytułu niższych kosztów pracy w danym kraju, uniknięcia kosztów logistycznych związanych z transportem oraz uniknąć ograniczeń prawnych oraz barier celnych, gdyż są to w takim przypadku produkty lokalne. Produkcja kontraktowa daje możliwość szybkiego zaistnienia na rynku zagranicznym i bardzo niskich barier wyjścia, jednak wymaga stałej kontroli jakości, a jej rozwój jest ograniczony mocami produkcyjnymi zleceniobiorcy oraz rodzi problemy związane z niedostateczną ochroną technologii zleceniodawcy (Bober, 2009, s. 118).

Tendencje występujące we współczesnej gospodarce wskazują na systematyczny wzrost liczby kontraktów (transakcji) zawieranych pomiędzy przedsiębiorstwami. Coraz częściej realizują one strategie rozwoju w oparciu o zasoby oraz potencjał znajdujący się poza ich granicami (outsourcing), zawierając kontrakty na ich dostawę lub możliwość korzystania z potencjału innego podmiotu. Towarzyszące temu zjawisku koszty transakcyjne mają tendencję rosnącą wraz ze wzrostem liczby i złożoności zawieranych kontraktów (dokonywanych transakcji). Jednak dynamika wzrostu jest różna dla różnych form organizacji działalności gospodarczej. Przy małej liczbie stosunkowo prostych kontraktów, najniższe koszty transakcji będą cechowały rozwiązania bazujące na organizacji opartej na rynku,

wyższe będą koszty hierarchii, a najwyższe koszty form sieciowych. W miarę wzrostu liczby i złożoności zawieranych kontraktów ta relacja ulegnie zmianie (Sobiech, Pietrewicz, 2011, s. 143).

W obecnych czasach proces globalizacji przyczynił się do braku bariery lokalizacyjnej przy zawieraniu kontraktów międzynarodowych. Umowy kontraktowe zawierane są tam, gdzie istnieje optymalna relacja pomiędzy czynnikami popytowymi a podażowymi. Pozyskiwanie zasobów w sposób najbardziej efektywny często jest realizowane w kilku krajach równocześnie. W krajach rozwijających się, dysponujących dużymi i tańszymi zasobami pracy i surowców odnotowano relatywnie dużą skalę budowania korporacji transnarodowych, wykorzystujących umowę kontraktu jako formy współpracy. Należy jednak zauważyć, że rozwój technologii i znaczenie innowacyjności w gospodarce przyczyniło się do wykorzystania zasobów krajów wysoko rozwiniętych w obszarach wysokiej technologii. Na przykład w Stanach Zjednoczonych poprzez dużą specjalizację usług tworzone są centra badawczo-rozwojowe, które świadczą usługi kontraktowe dla wielu krajów. W obszarze przemysłu również z powodu szybkiego tempa postępu technologicznego przedsiębiorstwa produkcyjne zlecają firmom zewnętrznym realizację poszczególnych faz produkcji. W wyniku takich działań kreują się globalni producenci danych grup produktowych, którzy budują przewagę konkurencyjną na maksymalizacji skali podaży towaru. Połączenie przewagi technologicznej, handlowej i marketingowej w danej produkcji z procesem lokowania działalności w rejonach o niższych kosztach wytwarzania i pozyskiwania surowców umożliwia budowanie potencjału firm globalnych. Od lat współpracę na zasadach kooperacji można zauważyć w branży motoryzacyjnej. Dla przykładu Grupa BMW buduje relacje na bazie kooperacji w wielu obszarach działalności, poczynawszy od dostawców komponentów, poprzez centra badawcze, jak również we współpracy z innymi instytucjami publicznymi, takimi jak uniwersytety, instytucje badawcze. Kooperacja ta obejmuje swoim zakresem zarówno teren Europy, jak i USA, czy też Japonii. Branże intensywnie wykorzystujące nowe technologie takie jak: przemysł farmaceutyczny, elektronika, produkcja podzespołów samochodowych, stanowią grupę przedsiębiorców, którzy intensywnie wykorzystują podwykonawców świadczących produkcję na rzecz dużych międzynarodowych korporacji transnarodowych. Przykładem może posłużyć Volkswagen, który swoje struktury rozwijał początkowo poprzez współpracę z lokalnymi kooperantami, z rynku niemieckiego, a w dalszej kolejności zbudowała sieć powiązań ze stałymi kooperantami, producentami części samochodowych na

rynku międzynarodowym. Taki rozwój był podyktowany realizacją strategii tworzenia globalnej sieci międzynarodowych podwykonawców VW. Kolejną globalną siecią korporacyjną jest np. sieć Siemens AG, która ma tysiące rozproszonych przedsiębiorstw na świecie współpracujących ze sobą na zasadach kooperacji. Grupa BMW poza kooperacją produkcyjną rozwija również inne obszary działalności w ramach współpracy kooperacyjnej. Na przykład rozwój technologiczny realizowany jest przez centra innowacyjne znajdujące się w Europie, USA, czy w Japonii. Wykorzystanie współpracy kooperacyjnej w obszarze badań i rozwoju istotnie wpływa na efekt kosztów transakcyjnych całej grupy BMW. Międzynarodową korporacją, która w swojej strategii ma globalną korporację jest również Procter&Gamble. Na skalę międzynarodową współpracuje z kooperantami w różnych sektorach biznesowych. W szczególności intensywnie wykorzystuje rozwój współpracy kooperacyjnej w sektorze technologicznym, w których rozwinęła sieć wewnętrznych i zewnętrznych dostawców zajmujących się badaniami i rozwojem technologii i produktów. Producent złączy elektronicznych i elektrycznych Phoenix Contact również swoją sieć kooperacyjną od wielu lat buduje poprzez rozwój wewnętrznych dostawców produktów w skali międzynarodowej. B.Braun niemiecki koncern medyczny i farmaceutyczny, dostawca sprzętu i materiałów medycznych poprzez wewnętrzne przedsiębiorstwa zlokalizowane w różnych częściach świata wykorzystuje współpracuje z innymi przedsiębiorstwami na zasadach kooperacji. Strategia rozwoju wewnętrznych i zewnętrznych sieci globalnej kooperacji w powyższych korporacjach projektowana jest w oparciu o uwarunkowania ekonomiczne, w tym zyskowość współpracy. Wpływ warunków ekonomicznych jest szczególnie widoczny w decyzjach zarządczych poszczególnych korporacji. Zmiany gospodarcze przyczyniają się do decyzji o rozwoju zakresu współpracy kooperacyjnej. Korporacje współpracują z podwykonawcami nie tylko w obszarze funkcji operacyjnych, ale również w zakresie innych funkcji biznesowych, które mogą być realizowane w modelu kooperacji np. badania i rozwój, finanse, marketing, sprzedaż, usługi IT. Na podstawie oceny efektywności współpracy z podwykonawcami z poszczególnych krajów podejmowane są również decyzje o relokacji sieci kooperantów do krajów, w których koszty wytworzenia są niższe. Rozwój globalnej sieci korporacji w poszczególnych korporacjach jest ważnym elementem głównej strategii działalności międzynarodowych korporacji.

Zjawisko międzynarodowego podziału procesu produkcji, któremu towarzyszy rosnąca integracja handlowa, w literaturze przedmiotu występuje pod wieloma nazwami. Już w XVIII

w. pojawił się niemiecki termin *Veredelungsverkehr*, który można przetłumaczyć jako obrót uszlachetniający (Grunwald i Flamm, 1985, s. 2). Zgodnie z tą koncepcją, każdy kraj wykonuje te stadia procesu produkcji, które dają największą wartość dodaną (Drucker, 1979). Wyraźny podział na dwa główne nurty badawcze zarysował się w latach 70. XX w. i funkcjonuje do dzisiaj. Genezy pierwszego z nich należy poszukiwać w pracach teoretyków handlu międzynarodowego w latach 60. i 70., którzy opisywali zjawisko specjalizacji wertykalnej. W kolejnych dekadach zaczęto zamiennie używać na określenie tego samego zjawiska licznych terminów, wśród których najczęściej występują outsourcing, dezintegracja procesów produkcji, fragmentaryzacja, produkcja wieloetapowa, specjalizacja intraproduktowa oraz dzielenie łańcucha wartości dodanej. Drugi nurt badawczy w większym stopniu wywodzi się z nauk o zarządzaniu oraz socjologii, a kluczowym elementem jest zarządzanie łańcuchami wartości w skali globalnej. Jego początki również sięgają lat 70. XX w., a koncepcja rozwijana jest do dnia dzisiejszego (Białowąs, 2016, s. 131).

Przedsiębiorstwa działające w warunkach wertykalnej specjalizacji napotykają zazwyczaj na fundamentalny problem: samodzielnie realizować wszystkie stadia procesu produkcyjnego czy też zlecić niektóre zadania podmiotowi zewnętrznemu. Jest to zatem decyzja o pozostaniu przy pionowej specjalizacji lub przejściu do wertykalnej dezintegracji produkcji (Sako, 2006).

Outsourcing kontraktowy realizowany jest wówczas, kiedy to przedsiębiorstwo rezygnuje z samodzielnej realizacji określonych funkcji i powierza ich realizację niezależnym podmiotom na podstawie kontraktu handlowego. Warunkiem dokonania outsourcingu w takiej formie jest jednak występowanie ustabilizowanej oferty rynkowej usług we wskazanym zakresie ze strony niezależnych podmiotów gospodarczych. Ważne jest także, aby ich oferta była konkurencyjna zarówno jakościowo, jak również cenowo w porównaniu z analogicznym zakresem działalności realizowanym samodzielnie przez przedsiębiorstwo (Trocki, 2001, s. 90).

W przypadku, gdy źródłem zysku i podstawą innowacyjnego modelu działalności jest specyficzna konfiguracja procesów realizowanych przez przedsiębiorstwo to organizacja analizuje wartość poszczególnych składowych łańcucha wartości, zwracając szczególną uwagę na konkretny element bądź rozbudowuje badany łańcuch wartości. Z tego względu może ona wybrać następujące modele biznesu: model zysku wieloelementowy, model zysku z łącznicy, model zysku ze specjalizacji w konkretnej dziedzinie działania, model zysku

posprzedażny oraz model zysku z pozycji w łańcuchu wartości (Slywotzky, Morrison i Andelman, 2000, s. 81).

Ze względu na zakres posiadanych (i dostęp do) kompetencji oraz rolę pełnioną w łańcuchu tworzenia wartości przedsiębiorstwo może wybrać następujące modele biznesu:

- model dyrygenta, w którym firma zamiast integrować, koordynować i kontrolować wszystkie aktywności potrzebne w sektorze, decyduje się na outsourcing tych aktywności, które nie są kluczowe oraz stworzenie sieci partnerów, pełniąc w niej rolę koordynatora,
- model operatora, w którym firma koncentruje się na jednym wybranym aspekcie łańcucha wartości,
- model integratora, w którym firma rozbudowuje swój łańcuch wartości o kolejne ogniwa w celu uzyskania kontroli nad całym procesem wytwarzania i zawłaszczania wartości (Obłój, 2002, s. 135).

Tworzenie i rozwój kluczowych kompetencji jako źródła przewagi konkurencyjnej wymaga także przeprojektowania istniejących struktur organizacyjnych. Analiza zasobów i kompetencji przedsiębiorstwa powinna być także uzupełniona o analizę zasobów i kompetencji konkurentów, partnerów w sieci łańcucha wartości, gdyż w ten sposób będzie można uzyskać informacje i ocenić możliwości wytworzenia i dostarczenia wartości dodanej klientom (Szymura-Tyc, 2006, s. 115).

Rozwój gospodarki przyczynia się do tworzenia różnych powiązań pomiędzy przedsiębiorstwami, ze względu na brak możliwości samodzielnego osiągnięcia przewagi konkurencyjnej. Powiązania korporacyjne są bardzo zróżnicowane co wynika z uwarunkowań poszczególnych organizacji, otoczenia, w którym dana organizacja prowadzi działalność gospodarczą oraz możliwości kapitałowych. Kooperacja przedsiębiorstw może obejmować różne dziedziny, zależnie od tego, jaki jest łańcuch tworzenia wartości i jakie role odgrywają w nim poszczególni partnerzy (Walas-Trębacz, 2004). Zasadniczą determinantą tworzenia układów kooperacyjnych jest zdobycie dostępu do wiedzy i internalizacja, obniżenie kosztów, wzmocnienie pozycji rynkowej (Grant i Baden-Fuller, 2004).

Związki kooperacyjne przedsiębiorstw to dobrowolne połączenia przedsiębiorstw w celu wypełnienia określonej funkcji lub wspólnego koordynowania, bez tracenia przy tym odrębności prawnej i samodzielności ekonomicznej. Kooperacja może przyjąć formę współdziałania bezumownego, umownego oraz opartego na zasadzie utworzenia ośrodka koordynacyjnego. Bezumowne porozumienie przedsiębiorstw ma na celu przykładowo

ograniczyć konkurencję, uzgodnić strefy działania lub uzgodnić minimalny poziom cen. Porozumienia umowne odznaczają się legalnością. Obejmują zagadnienia częściowo występujące we współdziałaniu bezumownym oraz inne, mające materialny charakter. Należy do nich m.in.: kooperacja przemysłowa, wspólne przedsięwzięcia, świadczenie usług, a także powoływanie wspólnych przedsiębiorstw. W literaturze polskiej kooperację definiowano w szerokim i wąskim znaczeniu. Szerokie znaczenie oznacza współpracę przedsiębiorstw przy wytwarzaniu wyrobów i usług, obejmuje wszystkie rodzaje powiązań między jednostkami, w tym również w zakresie zaopatrzenia w surowce. Kooperacja w wąskim znaczeniu (tzw. kooperacja właściwa) stanowi wyspecjalizowaną współpracę przedsiębiorstw, które współpracują ze sobą w celu wykonania zamówienia odbiorcy, w ramach umowy kooperacyjnej (Ignatowski, 2019, s. 25-26).

Łańcuch wartości jest uporządkowanym ciągiem działań, jakie podejmowane są przez przedsiębiorstwa współpracujące ze sobą w procesie gospodarczym, dla wytworzenia produktu lub usługi (Gereffi, Fernandez-Stark, 2016). Jest to równocześnie zbieżne z definicją globalnych łańcuchów wartości sformułowaną przez G. Gereffiego wskazującą, że obejmują one pełen zakres procesów koniecznych dla wytworzenia określonego dobra lub usługi, począwszy od fazy koncepcyjnej poprzez różnorakie etapy produkcji, przetworzenia (m.in. pozyskanie surowców, komponentów, etapy pośredniego montażu, wkład czynników niematerialnych, usług, montaż końcowy) aż do momentu dostarczenia produktu klientowi finalnemu (konsumpcja) z uwzględnieniem działań związanych z usunięciem, zagospodarowaniem odpadów wynikających z użytkowania produktu (Gereffi, Humphrey, Sturgeon, 2005, s. 3).

Zaprezentowana metodyka analizy łańcucha wartości przedsiębiorstwa powinna stanowić jedno z ważnych narzędzi diagnostycznych i koncepcyjnych dla menedżerów w wyborze strategii konkutowania, gdyż cechuje ją orientacja na podstawowe atrybuty współczesnego przedsiębiorstwa, tzn. na procesy, klienta oraz efektywność. W zależności od wybranego kierunku doskonalenia łańcucha wartości należy dobierać określony zestaw metod wspomagających realizację obranego celu (Walas-Trębacz, 2012, s. 215).

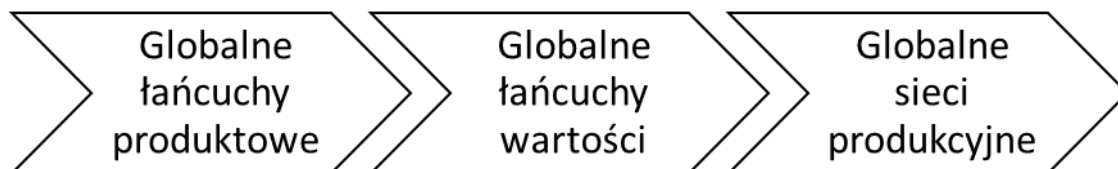
Duży wpływ na rozwój globalnych łańcuchów wartości przedsiębiorstwa wywiera proces globalizacji, stąd analiza struktur przedsiębiorstw, możliwości biznesowych, zdolności kompetencyjnych, efektywności procesów oraz relacji gospodarczych jest niezbędna do budowania optymalnych struktur łańcucha wartości.

We współczesnej gospodarce jednym z najważniejszych procesów jest podział zintegrowanych procesów wytwórczych na odrębne procesy, często zlokalizowane w różnych lokalizacjach na całym świecie. Efektem tego jest wzrost obrotów handlowych podzespołami i dobrami pośrednimi, czyli powstają globalne łańcuchy wartości dodanej. Połączeniu ulega wartość krajowej i zagranicznej wartości dodanej, co jest uwzględnione w dobrach finalnych.

W ostatnich latach w literaturze przedmiotu termin „globalne łańcuchy wartości” jest zastępowany pojęciem globalnych sieci wartości, który po raz pierwszy zaproponowali badacze z University of Manchester. Wskazali oni, że podstawową słabością koncepcji łańcuchów wartości produkcji i dystrybucji jest ich wertykalność i liniowość. W rzeczywistości jednak procesy te lepiej opisuje struktura sieci, w której powiązania mają charakter horyzontalny, diagonalny, a zwłaszcza pionowy, tworząc złożone wielowymiarowe, wielowarstwowe struktury gospodarcze (Henderson i in., 2002, s. 442).

Na przestrzeni lat ewolucja teorii globalnych łańcuchów produkcyjnych, bazujących na łańcucha wartości, przedstawia rysunek 1.1.

Rysunek 1.1. Globalne łańcuchy produkcyjne



Źródło: (Bair, 2005, s. 160; Coe i Hess, 2007, s. 3).

Powiązania pomiędzy powyższymi łańcuchami są podstawą współpracy w globalnym świecie, w którym:

- globalne łańcuchy produktowe koncentrują się przede wszystkim na socjologii organizacji i zarządzaniu sieciami produkcyjnymi,
- globalne łańcuchy wartości są silnie związane z teoriami handlu międzynarodowego,
- globalne sieci produkcyjne koncentrują się na roli instytucji, sieciach społecznych.

Kooperacja na płaszczyźnie produkcyjnej, jak też popyt na różnego typu usługi zgłaszany przez przedsiębiorstwa przemysłowe, sprzyja tworzeniu powiązań gospodarczych pomiędzy poszczególnymi elementami układów lokalnych, regionalnych i globalnych. Lokalni poddostawcy biorą aktywny udział w kreacji globalnego łańcucha wartości korporacji

transnarodowych samochodowych, dostarczają nowe miejsca pracy, kreują dochód oraz przyczyniają się do wzrostu przychodów z eksportu (Poniatowska-Jaksch, 2006, s. 134-137).

Napływ kapitału obcego stworzył sprzyjające warunki do absorpcji w Polsce nowoczesnych technologii i włączenia licznej grupy polskich przedsiębiorców w międzynarodowe łańcuchy wartości dodanej (ang. *Global Value Chain* – GVC) związane z procesem produkcji różnych wyrobów. Firmy krajowe są głównie dostawcami elementów kooperacyjnych, a większość wyrobów wytwarzanych w Polsce mieści się w środkowej części łańcuchów GVC. Taka rola nie zapewnia wysokiej rentowności produkcji, a przede wszystkim świadczy o ograniczonych możliwościach polskich przedsiębiorców, jeśli chodzi o twórcze wzbogacanie technologii pozyskanych za granicą i wprowadzanie na rynek światowy uzyskanych na tej podstawie własnych konkurencyjnych wyrobów. Dla przedsiębiorców realizujących produkcję na zlecenie ważne jest zdefiniowanie, z odpowiednim wyprzedzeniem, zagrożeń, z którymi wytwórcy wyrobów elektronicznych i elektrotechnicznych mogą się spotkać z uwagi na ograniczenia technologiczne oraz kosztowe (Ostrowski, 2017).

Przemiany polskiej gospodarki i rozwój rynków światowych w okresie transformacji były dużym wyzwaniem dla polskich podmiotów gospodarczych. Korporacje transnarodowe były bezkonkurencyjne dla podmiotów o ograniczonych możliwościach kapitałowych oraz z słabym parkiem technologicznym i organizacyjnym. To przyczyniło się do przejęcia przez globalnych producentów polskiego majątku. Zmiany strukturalne i otwarcie granic przyczyniły się do uzyskania dostępu do zasobów gospodarczych na wielu rynkach świata równocześnie, a szczególnie do rynków o niskich kosztach wytwarzania. Odpowiedzią na takie możliwości było powstawanie podmiotów pośredniczących w masowym imporcie towarów o niższych cenach. Wiele polskich przedsiębiorstw stanęło przed koniecznością rezygnacji z produkcji własnej na rzecz zakupu po niższych cenach, co wynikało ze spadku kosztów transakcyjnych.

W polskim systemie prawnym nie występuje wprost pojęcie kontraktu. Umowa jest formą porozumienia w zakresie współpracy pomiędzy dwoma podmiotami. W praktyce można jednak odnaleźć wykorzystanie pojęcia kontraktu, jako zwyczajowo pojmowanej umowy kupna-sprzedaży, zwłaszcza w transakcjach z podmiotami międzynarodowymi. Ze względu na zaangażowanie kapitałowe produkcja kontraktowa uznawana jest za długookresowe

kanały rozwojowe w polskiej przedsiębiorczości. To warunkuje rozwój społeczeństwa i gospodarki Polski.

Rozwojowi produkcji kontraktowej w Polsce sprzyja kilka czynników. Do podstawowych elementów zachęty należy zaliczyć dobrze wykwalifikowaną kadrę inżynierską, wysoką jakość technologii, bliskość geograficzną dla zachodnich, międzynarodowych korporacji oraz niższe koszty pracy w porównaniu do średniej płacy unijnej. Czynnikiem decydującym o wysokiej dochodowości produkcji kontraktowej jest często gwarancja stabilnego kosztu wytworzenia w długim okresie. Kadra posiadająca wysokie kwalifikacje jest w stanie wygenerować poprawę jakości warunków pracy, poprawę własnej wydajności oraz pozostałych czynników produkcji. Wpływa to na ilość i jakość wytwarzanych dóbr, co bezpośrednio wpływa na konkurencyjność przedsiębiorstwa (Biesaga-Słomczewska, 2006, s. 259).

Zwiększająca się konkurencyjność rynkowa w Polsce może doprowadzić do coraz szerszego korzystania przez małe przedsiębiorstwa również i z outsourcingu jako narzędzia walki konkurencyjnej. Znaczny zakres może przybierać proces wcześniejszego (przedprodukcyjnego) wydzielania pewnych funkcji i przekazywania go podwykonawcom. Proces ten, nazwany w tekście zleceniem kontraktowym, jest szczególnie użyteczny dla małych przedsiębiorstw i będzie chętnie przez nie stosowany (Różański, 2016, s. 100).

Niższe koszty pracy są głównym elementem sprzyjającym lokalizacji produkcji kontraktowej w Polsce. Aby zachować ten czynnik aktualnym konieczne jest budowanie kadry pracowniczej z odpowiednimi kompetencjami. Dobór prawidłowej kadry należy do podstawowych zadań przedsiębiorstw kontraktowych. Jest to obszar funkcjonowania, poprzez który przedsiębiorstwa mogą uzyskać jak największą zyskowność produkcji uzasadniającą tworzenie firm kontraktowych w Polsce.

Szczególne wykorzystanie formy współpracy kontraktowej z międzynarodowymi korporacjami można zauważyć w branży motoryzacyjnej i elektronicznej, nastawionej na realizację kompleksowej produkcji dużych partii z długookresowym horyzontem działalności. Cechą charakterystyczną tych branż jest duży udział kapitału zagranicznego. Polską zainteresowane są głównie globalne przedsiębiorstwa motoryzacyjne nastawione na produkcję eksportową. Polska stała się ważnym europejskim producentem komponentów motoryzacyjnych i części zamiennych, jak również montażu elektroniki. Branża elektroniczna stanowi dla polskich podwykonawców duże możliwości ze względu na wzrost popytu na

usługi kontraktowe. Producenci kontraktowi oferują usługi produkcyjne np.: w dziedzinie elektroniki w obszarze produkcji, montażu jak i serwisu. Czynnikiem wpływającym na wzrost zainteresowania tym obszarem współpracy jest dobrze wykwalifikowana kadra inżynierska, wysoka jakość technologiczna, położenie geograficzne, opłacalność cenowa, zachowanie praw własności.

Powodów opłacalności kontraktowej produkcji w Polsce jest wiele, do najważniejszych można zaliczyć:

- wysoki poziom wykształcenia pracowników, który ma wpływ na zarządzanie procesami, współpracę z klientami oraz kierowanie produkcją i koncentrację na jakości produktów i usług,
- pozycja geopolityczna - zlokalizowanie Polski w centrum Europy wpływa na warunki logistyczne: koszty i czas dostaw,
- pozycja gospodarcza wynikająca z członkostwa w Unii Europejskiej,
- ochrona własności intelektualnej w regulacjach międzynarodowych ze względu na to, że Polska jest członkiem PCT (*The Patent Cooperation Treaty*),
- efekt cenowy, korzystna oferta cenowa dla firm na terenie UE.

Napływ kapitału obcego stworzył sprzyjające warunki do absorpcji w Polsce nowoczesnych technologii i włączenia licznej grupy polskich przedsiębiorców w międzynarodowe łańcuchy wartości dodanej (ang. *Global Value Chain* – GVC) związane z procesem produkcji różnych wyrobów. Przedsiębiorstwa krajowe są głównie dostawcami elementów kooperacyjnych, a większość wyrobów wytwarzanych w Polsce mieści się w środkowej części łańcuchów GVC. Taka rola nie zapewnia wysokiej rentowności produkcji, a przede wszystkim świadczy o ograniczonych możliwościach polskich przedsiębiorców, jeśli chodzi o twórcze wzbogacanie technologii pozyskanych za granicą i wprowadzanie na rynek światowy uzyskanych na tej podstawie własnych konkurencyjnych wyrobów. Dla przedsiębiorców realizujących produkcję na zlecenie ważne jest zdefiniowanie, z odpowiednim wyprzedzeniem, zagrożeń, z którymi wytwórcy wyrobów elektronicznych i elektrotechnicznych mogą się spotkać z uwagi na ograniczenia technologiczne oraz kosztowe (Ostrowski, 2017).

Przykładem przedsiębiorstwa rozwijającego swoją działalność w zakresie produkcji kontraktowej jest jednostka gospodarcza Grupy Eubioco, która swoją działalność rozpoczęła w roku 1991 jako Państwowe Przedsiębiorstwo Zaopatrzenia

Farmaceutycznego „Cefarm”. Obecnie oferuje kompleksowe podejście do całego procesu produkcji kontraktowej. Współpracę w formie kontraktowej prowadzi w zakresie produkcji leków, suplementów diety, kosmetyków. Produkcja kontraktowa stała się popularnym rozwiązaniem w branży farmaceutycznej, w której nowoczesne technologie produkcyjne pozwalają na szybkie wejście na rynek z nowymi produktami bądź rozszerzonym portfolio istniejących produktów.

Wzrasta znaczenie przedsiębiorstw kontraktowych, do których są przenoszone różne funkcje biznesowe, nie tylko operacyjne z zakresu produkcji, ale jak wskazują badania również funkcje dotyczące zarządzania i administracji, marketingu, sprzedaży i usług posprzedażowych, transportu, logistyki i magazynowania. Powierzanie funkcji biznesowych na zewnątrz nie jest formalnie ustanowioną cechą, którą można wprost odnaleźć w informacjach publicznych przedsiębiorstw. Wynika to ze strategii biznesowej kreowanej przez poszczególne grupy kapitałowe bądź indywidualne przedsiębiorstwa. Studia literaturowe przedmiotu upoważniają autora do stwierdzeń, że niewiele jest dotychczas przeprowadzonych badań w tym obszarze. Dostępne są tylko opracowania w postaci artykułów głównie z obszaru zarządzania i strategii biznesowych.

1.5. Polityka cen transferowych w przedsiębiorstwach kontraktowych

Zagadnienie cen transferowych zaczęto stosować w praktyce gospodarczej w ubiegłym stuleciu, co potwierdzają przeprowadzane badania ksiąg rachunkowych, np. w Wielkiej Brytanii w przemyśle tekstylnym czy w szkockich hutach żelaza. Następnie jego znaczący rozwój odnotowano w latach dwudziestych XX wieku w Stanach Zjednoczonych wraz z postępującą decentralizacją dużych firm chemicznych (Emmanuel i Mehafdi, 1994, s. 34-35; Johnson i Kaplan, 1991, s. 22-31).

Wobec coraz częstszego przeprowadzania transferu dóbr i usług między różnymi jednostkami pojawiła się konieczność oceny efektywności prowadzonych przez nie działań. Zauważalny stał się wówczas problem rzetelnej wyceny świadczeń dokonywanych między tymi podmiotami. W latach dwudziestych w Stanach Zjednoczonych w celu ulepszenia zarządzania strukturą organizacyjną przedsiębiorstw wyszczególniono tzw. centra odpowiedzialności (ang. responsibility centres). Wówczas w przypadku przepływu półproduktów z jednej komórki organizacyjnej do innej centra odpowiedzialności stawały się centrami kosztów oraz zysków (Barfield, Rainborn i Dalton, 1991, s. 643).

Cena transferowa stanowi cenę ustaloną przez zakład sprzedający, wydział bądź spółkę córkę przedsiębiorstwa wielonarodowego na produkt lub usługę dostarczaną do zakładu, wydziału bądź spółki córki tego samego przedsiębiorstwa, jak również ceny wewnętrzne (Sojak i Baćkowski, 2003, s. 39).

Cen transferowe dotyczą transakcji, które są powiązane z kategoriami ekonomicznymi co przedstawia tabela 1.4.

Tabela 1.4. Kategorie ekonomiczne i ich powiązanie z cenami transferowymi

Kategoria ekonomiczna	Opis	Oddziaływanie na kategorie ekonomiczne
Półprodukty	Wymaga wyceny w poszczególnych fazach produkcji. Może być również wymagana wycena do ceny sprzedaży w przypadku odsprzedaży półproduktów.	Transakcja wywiera wpływ na wysokość przychodów operacyjnych sprzedawcy oraz kosztów operacyjnych podmiotu nabywającego.
Odrębne jednostki gospodarcze	Wyodrębnienie samodzielnych organizacyjnie jednostek gospodarczych wymaga określenia wewnętrznych cen transferowych. Wymagane jest zróżnicowanie metod ustalanie cen transferowych dla jednostek funkcjonujących wewnątrz jednego państwa oraz dla jednostek zlokalizowanych na terenie różnych państw.	
Produkcja pomocnicza w odrębnych działach wewnątrz przedsiębiorstwa	Świadczenie usług dla wewnętrznych partnerów biznesowych np.: działów produkcji podstawowej w ramach usług kosztowych, jak również inwestycyjnych w postaci budowy urządzeń i maszyn specjalistycznych na własne potrzeby.	Dział nabywający aktywo trwałe odnotuje wzrost kosztów operacyjnych rozliczanych w czasie poprzez odpisy amortyzacyjne. U wytwórcy usług lub środków trwałych wymagane będzie rozliczenie przychodów na podstawie kalkulacji cen wewnętrznych w danej jednostce.

Źródło: Opracowanie własne.

Ceny transferowe można również podzielić według sposobu ich wyceny. Z tego punktu widzenia wskazuje się na następujący podział:

- oparte na cenach rynkowych – czyli takie, które podmiot osiąga przy sprzedaży swoich produktów zewnętrznym odbiorcom lub stosowane przez inne, niezależne jednostki gospodarcze,

- bazujące na kosztach – są to rzeczywiste, planowane lub normatywne koszty wytworzenia na poziomie kosztów zmiennych, kosztów pełnych lub typu tzw. koszt plus marża,
- ceny umowne – ukształtowane w rezultacie negocjacji pomiędzy odrębnymi podmiotami,
- ceny podwójne – ustalane na różnych poziomach dla sprzedającego i kupującego.

W zakresie kształtowania polityki cen transferowych newralgicznym elementem jest prawidłowo funkcjonujący system cen transferowych. Można go określić jako układ wzajemnych zależności oraz relacji oddziałujących na kształtowanie cen transferowych. Jego konstrukcja powinna bazować na założonych celach strategii grupy kapitałowej przy jednoczesnym zapewnieniu odpowiedniego poziomu zysku dla uczestników operacji gospodarczych. Podkreślenia wymaga również fakt, że z punktu widzenia zarządzania grupą kapitałową funkcje pełnione przez jednostki zależne oddziałują na parametry realizowanych dokonań. W tej sferze niejednokrotnie osoby odpowiadające za wyniki osiągnięte w grupie kapitałowej zmagają się z trudnym wyzwaniem pogodzenia pierwotnych założeń strategii grupy z narzuconymi i często podlegającymi zmianie wymogami podatkowymi.

Konsekwencją zaistnienia takiej sytuacji może być konieczność dokonania zmiany w organizowaniu przez grupę kapitałową określonych działań. W takim wypadku negatywnym skutkiem może być np. przeprowadzenie sztucznej zmiany w strukturze organizacyjnej grupy, polegającej na przeniesieniu roli typowej dla centrów kosztów do centrów zysków.

W zależności od rodzaju powiązań łączących podmioty tworzące te zgrupowania, wyróżnić można: zgrupowania kapitałowe (oparte głównie na powiązaniach kapitałowych), a także zgrupowania kontraktowe (oparte głównie na powiązaniach kontraktowych). Powiązania kapitałowe i kontraktowe mogą być także uzupełniane powiązaniami wzmacniającymi integrację zgrupowań gospodarczych, np. operacyjnymi, majątkowymi, personalnymi itd.” (Trocki, 2004, s. 40–41). Według wytycznych OECD „przedsiębiorstwo powiązane” to podmiot gospodarczy spełniający wymogi podane w art. 9 ust. 1a i 1b Umowy Modelowej OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2017a). Zatem odnosząc się do wyjaśnienia tego terminu, uznaje się, że dwa (lub więcej) przedsiębiorstwa są ze sobą powiązane, jeżeli jedno z nich bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub kapitale drugiego przedsiębiorstwa albo jeżeli te same osoby bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu, kontroli lub kapitale obu (kilku) przedsiębiorstw.

Należy podkreślić, że zakres unormowań ujętych w polityce cen transferowych może być różnoraki w zależności od tego, w jakim charakterze funkcjonuje grupa kapitałowa, tzn. czy skupia się ona na działaniach operacyjnych, zarządczych czy też finansowych. Przykładowo, w grupie kapitałowej opierającej się na działaniach operacyjnych uznaje się, że podejmowane przez nią działania mają charakter transparentny, co w rezultacie może skutkować szczegółowym określeniem sposobów kalkulacji cen i marż. Natomiast w grupie jednostek realizujących zadania zarządcze czy finansowe oczekuje się większej autonomii w decyzyjności oraz ochrony tajemnicy handlowej. W efekcie można stwierdzić, że charakter realizowanych czynności determinuje zasadność stawianego oporu przed ujawnianiem danych informacji. Analogiczną zależność można zaobserwować przy uwzględnieniu profilu funkcjonalnego podmiotów powiązanych. Wynika to z tego, że dystrybutorzy posiadający rozwinięte funkcje, będący w centralnym pionie grupy kapitałowej, mogą przeciwstawiać się narzucaniu z góry określonych marż. W takich przypadkach polityka cen transferowych powinna cechować się większą ogólnością i odwoływać się do ustalonych przez spółki zależne wewnętrznych procedur kalkulacji cen. Należy zauważyć, że dla podmiotu dominującego poszczególne jednostki mogą pełnić funkcje ośrodków odpowiedzialności. Zależność ta jest widoczna w wertykalnie zorganizowanych grupach kapitałowych, gdzie podmioty produkcyjne pełnią funkcję przetwórców, tzw. *toll manufacturers*, lub producentów kontraktowych, tzw. *contract manufactures*. W takiej sytuacji spółka matka odgrywa rolę podmiotu narzucającego ceny w transakcjach zakupu lub sprzedaży. W tym zakresie obszarem determinującym ryzyko jest również niewłaściwy dobór danych porównawczych. Organy podatkowe w trakcie prowadzonych kontroli żądają przedstawienia dowodów z przeprowadzonej analizy porównawczej oraz szczegółowych informacji dotyczących bazy kosztowej zastosowanej w kalkulacji. Przedstawiane koszty są weryfikowane pod kątem ich właściwej alokacji.

Metodą zaliczaną do grupy metod tradycyjnych jest metoda rozsądnej marży (nazywana również metodą „koszt plus”, C+, CPM – ang. *cost plus method*). W tej metodzie podmiot przeprowadzający kalkulację transakcji ustala cenę dobra lub usługi na poziomie sumy bazy kosztowej i narzutu zysku, kalkulowanego w odniesieniu do bazy kosztowej. Metoda kosztu plus wymaga wdrożenia odpowiednich metod zarządzania kosztami oraz systemu kontroli kosztów na różnych etapach poszczególnych procesów biznesowych. Najczęstsze zastosowanie metody koszt plus jest realizowane w obszarze:

- produkcji kontraktowej,
- usługach przerobu półproduktów,
- dystrybucji o ograniczonym ryzyku,
- usługach o niskiej wartości dodanej z zakresu IT, HR, utrzymania obiektów, księgowości, itp.

Podstawą metody koszt plus jest prawidłowo przeprowadzona analiza bazy kosztowej i narzutu zysku. Przez bazę kosztową w metodzie koszt plus rozumie się sumę kosztów bezpośrednio związanych albo sumę kosztów bezpośrednio lub pośrednio związanych z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej. Istotne jest prawidłowe przyporządkowanie kosztów do transakcji kontrolowanej: kosztów bezpośrednich (np. bezpośrednio związanych z daną transakcją kosztów wynagrodzeń, surowców, materiałów, energii dotyczących produkcji). Do kosztów bezpośrednich może zostać dodana uzasadniona część kosztów pośrednich związanych z daną transakcją.

Metoda koszt plus służy z reguły do kalkulacji wynagrodzenia (narzutu na kosztach) podmiotów zajmujących się rutynową lub prostą działalnością produkcyjną lub usługową, aby pokryć bezpośrednie i pośrednie koszty związane z wytworzeniem produktów, usług lub nabyciem towarów oraz zapewnić rynkowy poziom zysku, odpowiadający wykonywanym przez te podmioty funkcjom, angażowanym aktywom i ponoszonym ryzykiem.

Pozostałe metody ustalania cen transferowych bazują na weryfikacji poziomu marży ceny odsprzedaży i podziału zysku. Metoda ceny odsprzedaży różni się od metody koszt plus tym, że punktem wyjścia zastosowania tej pierwszej jest sprzedaż do podmiotów niepowiązanych, podczas gdy metoda koszt plus stosowana jest do transakcji, w których podmiot realizuje transakcje sprzedaży do podmiotów powiązanych. Natomiast podstawową różnicą metodologiczną pomiędzy metodą podziału zysku a metodą koszt plus to, iż w przypadku metody podziału zysku dokonuje się ustalenia ogólnej kwoty zysku do podziału, jak w związku z transakcją kontrolowaną osiągnęły podmioty powiązane („łączny zysk”), podczas gdy metoda koszt plus opiera się na porównaniu narzutów zysku realizowanych w transakcji kontrolowanej i transakcjach porównywalnych.

Transakcje realizowane w przedsiębiorstwach kontraktowych bardzo często wynikają ze strategii zarządczej grupy kapitałowej, w której istotne jest prawidłowe rozpoznanie oraz udokumentowanie transakcji pomiędzy jednostkami powiązanymi. To oznacza, że regulacje rachunkowości w zakresie takich transakcji są podstawą do raportowania rzeczywistych

wyników z prowadzonej produkcji kontraktowej. Regulacje bilansowe są zabezpieczeniem przed nieprawidłowym bądź niekompletnym raportowaniem rozliczeń między podmiotami powiązanymi. Celem zagwarantowania rzetelnej prezentacji informacji o transakcjach powiązanych w sprawozdaniu finansowym oraz powiązaniu tych danych z dokumentacją cen transferowych pojawia się rekomendacja do utworzenia formalnych reguł bezpośrednio w prawie bilansowym. Polityka cen transferowych w danej jednostce gospodarczej może być kolejnym czynnikiem wpływającym na istotność rachunku kosztów. Nie tylko racjonalne gospodarowanie procesami biznesowymi będzie istotnym czynnikiem wyznaczającym model rachunku kosztów, ale również wszelkie dodatkowe obowiązki sprawozdawcze bazujące na rozliczeniach w rachunku kosztów. Należy również zaznaczyć, że rachunek kosztów w ograniczonym zakresie jest uregulowany w przepisach ustawy o rachunkowości. Powiązanie polityki cen transferowych z rachunkiem kosztów wymagałoby zgodności prawa bilansowego i podatkowego w tym zakresie.

Rozdział II.

RACHUNEK KOSZTÓW W PRZEDSIĘBIORSTWIE KONTRAKTOWYM

2.1. Informacja z systemu rachunkowości w procesie podejmowania decyzji ekonomicznych

Informacja w obecnych czasach odbierana jest jako podstawowy czynnik zapewniający sprawne gospodarowanie zasobami przedsiębiorstwa. Prawidłowe wykorzystanie informacji umożliwia realizację założonych celów biznesowych, jak również zapewnia ciągły wzrost efektywności procesów występujących w poszczególnych podmiotach gospodarczych, a w konsekwencji osiągnięcie pozycji lidera na konkurencyjnym rynku lokalnym i światowym. Rozwój globalnego społeczeństwa informacyjnego sprawia, że informacja jest traktowana jako dobro ekonomiczne, podstawowy zasób i podstawowa kategoria ekonomiczna (Zachorowska-Mazurkiewicz, 2011).

W klasycznej ekonomii wyróżnia się trzy podstawowe rodzaje zasobów podlegające alokacji w procesie gospodarowania: zasoby kapitałowe, zasoby ludzkie i zasoby naturalne. Zmiany zachodzące we współczesnej gospodarce spowodowały, że do zdefiniowanego powyżej układu zasobów włączony został czwarty czynnik – informacja. Gospodarka rynkowa, zapewniająca wszystkim podmiotom swobodny dostęp do zasobów przesuwając punkt konkurowania z zasobów, klasycznych ma zasoby informacyjne. Tym samym o sukcesie organizacji w coraz mniejszym stopniu decyduje kapitał, ludzie czy ziemia, natomiast w coraz większym stopniu wiedza zgromadzona w organizacji (Krzakiewicz, Cyfert, 2015, s. 186).

Informacja traktowana jest coraz częściej we współczesnej gospodarce oraz nowocześnie zarządzanych firmach – obok trzech klasycznych ziemi, kapitału i pracy ludzkiej, jako czwarty czynnik produkcji (Pomykański, 2001, s. 169; Penc, 1994, s. 82).

Ze względu na tę właśnie wiedzę każda właściwie jednostka ma pewną przewagę nad wszystkimi innymi, ponieważ posiada jedyne w swoim rodzaju informacje, które można z powodzeniem wykorzystać (Hayek, 1998, s. 89-90). Informacja również coraz częściej postrzegana jest jako strategiczny czynnik produkcji, o zdecydowanie większym znaczeniu w procesach wytwarzania niż pozostałe. Mamy tu zatem do czynienia z różnicą jakościową, dotyczącą charakteru informacji. Wraz z rozwojem gospodarczym wzrastał udział tego komponentu w interpretacji przestrzennego zróżnicowania wzrostu. Oznaczało to, że

w procesach gospodarczych, używając terminologii Schumpetera, doszło do rekombinacji czynników na skutek wzrostu znaczenia informacji w procesach wytwarzania i zarządzania (Olechnicka, 2011).

Informacja jest definiowana jako aktywne niematerialne przedsiębiorstwa, na równi z wiedzą, która od lat znana jest w biznesie jako know-how, który stanowi wywartościowaną pozycję w sprawozdawczości finansowej podmiotu gospodarczego.

Informacja jest narzędziem generującym wiedzę, ale nie jest samą wiedzą. Informacja jest powiązana z czasem, może być świeża bądź nie. Posiada więc cechy produktu, a więc może być sprzedawana i kupowana. Wiedza natomiast należy tylko i wyłącznie do człowieka. W społeczeństwie wiedzy wszyscy powinni potrafić swobodnie się poruszać przez falę informacji. Swoboda poruszania się polega na rozwoju zdolności krytycznego myślenia w celu rozróżniania informacji użytecznych i bezwartościowych (Towards Knowledge Society, s. 18–19).

Ze względu na różnorodność autorów w podejściu do definicji informacji, można zauważyć dużą rozpiętość w zakresie cech podstawowych stanowiących podstawę definicji u poszczególnych twórców. I tak C.E. Shannon (1948, s. 623) nazywa informację komunikacją, łącznością, natomiast T. Wierzbicki (1986, s. 10) wprost przyjmuje, że informacja jest myślą, z kolei P. Naur (1979, s. 16) stosuje pojęcie wiadomości o formie danych dla definicji informacji. Kompleksową definicję informacji dla obecnych czasów prezentują M. Darbelnet, I. Izard i M. Scaramuza, którzy uznają za informację dane przetworzone do postaci zrozumiałej dla osób, które je wykorzystują i posiadają realną wartość dla decyzji i działań tych osób (Nowicki, 1998, s. 23). W gospodarce informacja również na przestrzeni lat zmieniała swój charakter, a doświadczenia ostatnich lat wskazują na wysoką rangę informacji w procesie tworzenia dóbr ekonomicznych. Informacja w jednostce gospodarczej stanowi podstawę podejmowania decyzji na wszystkich szczeblach zarządzania. Jest zasobem strategicznym oraz warunkiem konkurencyjności firmy na rynku (Sowa, 2012, s. 49).

Funkcja informacyjna zwłaszcza w rozwiniętej gospodarce rynkowej wychodzi na pierwsze miejsce jako integralna część systemu informacyjnego organizacji. Bez niej sprawne funkcjonowanie zarówno małych spółek handlowych, organizacji jak i ogromnych holdingów jest niemożliwe. Dostarczane w odpowiedni sposób informacje są wykorzystywane w szerokim zakresie. Po pierwsze, stanowią podstawę do określenia zakresu działalności

jednostki gospodarczej oraz poszczególnych komórek (wydziałów, oddziałów). Podstawę tej oceny stanowią zarówno informacje o przebiegu poszczególnych procesów, jak i o ich efektach. Po poddaniu informacji odpowiedniej analizie, stanowią one mogą ważną podstawę do podejmowania wielu decyzji zarówno operatywnych (bieżących), jak i strategicznych, wybiegających w przyszłość, zmierzających w końcowym wyniku do lepszego, efektywniejszego gospodarowania (Messner, 1944, s. 33–35).

Realizacja zewnętrznej funkcji informacyjnej odnosi się do zaspokajania potrzeb informacyjnych podmiotów znajdujących się w otoczeniu organizacji. Dane te zgromadzone są głównie w sprawozdaniach finansowych, które pozwalają jednostkom zewnętrznym na dokonanie oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa (Jarugowa, 1998, s. 20).

Należy jednak pamiętać, że podejmowanie decyzji powinno wynikać z informacji o odpowiedniej jakości. Dostępność różnorodnych informacji bez jej selekcji i oceny może narażać podmioty gospodarcze na podejmowanie niewłaściwych co do jakości i momentu decyzji biznesowych. W opracowaniach W. Flakiewicza (1990, s. 13) oraz P. Adamczewskiego (2003, s. 8) zdefiniowano cechy informacji, które odpowiadają jakości informacji. W tabeli 2.1 przedstawiono definicje poszczególnych cech informacji.

Tabela 2.1. Cechy informacji

Cechy informacji	Definicja
Prawdziwość	Zgodność treści informacji z obiektem, który jest przez nią opisywany.
Szczegółowość	Stopień uszczegółowienia informacji, prowadzi do pełnego oznaczenia układu i powoduje, że odbiorca nie jest zmuszony do sięgania po informację dodatkową.
Dostępność	Dostępność, możliwość korzystania z informacji w określonym miejscu i czasie.
Aktualność	Zgodność treści informacji z rzeczywistym stanem przedmiotu.
Adresowalność	Dostosowanie formy przekazu do poziomu odbiorcy.
Poufność	Dostępność przez odpowiednie kodowanie, tworzenie grup użytkowników o ograniczonym dostępie i autoryzację dostępu.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Flakiewicz, 1990, s. 13; Adamczewski, 2003, s. 8).

Informacja oraz sposób posługiwania się informacją tworzą system informacji, który jest wykorzystywany w przedsiębiorstwie i wspomaga jego funkcjonowanie. System informacyjny stanowi uporządkowany układ charakterystycznych elementów, pomiędzy którymi zachodzą

określone relacje. Efektywność systemu informacyjnego, ze względu na jego złożoność i różnorodność funkcji, zależy od wielu czynników, którymi są:

- nadawcy informacji,
- zbiory informacji,
- kanały informacyjne oraz metody i techniki przetwarzania informacji,
- odbiorcy informacji.

Tak określona struktura systemu informacji powinna umożliwiać użytkownikom transformowanie określonych danych pojawiających się na wejściu w pożądane informacje, na wyjściu za pomocą odpowiednich procedur i modeli (Nash, 1989, s. 12).

Era rozwoju informacji, czy też ewolucji sposobu jej przekazywania, stwarza nowe warunki funkcjonowania przedsiębiorstw. Najczęściej wymienia się następujące obszary zmian pozwalające na przystosowanie się przedsiębiorstw do nowych warunków działania: interdyscyplinarność działalności w odróżnieniu od specjalizacji, silne powiązania z klientami i dostawcami, segmentacja klientów, globalna skala działania i wrażliwość na potrzeby lokalnych klientów, nowatorstwo i innowacyjność w zakresie technologii oraz organizacji procesów, wykształcony personel (Kaplan, Norton, 2001, s. 25).

Informacja jest również podstawowym elementem systemów rachunkowości. Powstała i sprawdzona w rozwiniętej gospodarce rynkowej funkcjonalna struktura współczesnej rachunkowości oparta jest na praktycznych przesłankach. Rachunkowość występuje bowiem w podwójnej roli:

- jako źródło rzetelnych informacji retrospektywnych, umożliwiających rozliczenie i ocenę każdego podmiotu gospodarczego oraz zaspokojenie potrzeb informacyjnych otoczenia (państwa, banków, instytucji ubezpieczeniowych, giełd, kontrahentów, akcjonariuszy, pracowników itp.),
- jako źródło informacji prospektywnych, pozwalających na racjonalne kształtowanie zachowań menadżerskich, zapewniających powodzenie na rynku i pomnożenie kapitału jednostki gospodarczej (Micherda, 2005, s. 19).

W jednostkach gospodarczych informacje, będące zbiorem danych, wymagają odpowiedniego opracowania, aby na ich podstawie podejmowane były efektywne decyzje zarządcze. Systemy rachunkowości umożliwiają przetwarzanie informacji dostępnych w pierwszym etapie w postaci danych wejściowych na informacje zarządcze, będące podstawą podejmowania decyzji ekonomicznych i strategicznych dla rozwoju działalności

gospodarczej. Wiele definicji rachunkowości odwołuje się do informacji ekonomicznych, co prezentowane jest m.in. w definicji autorstwa B. Micherdy i A. Jaklika (1992), gdzie „Rachunkowość jest procesem identyfikowania, pomiaru i komunikowania informacji ekonomicznych, w celu umożliwienia użytkownikom tych informacji podejmowania decyzji opartych na rozpoznaniu ryzyka, które się z tym wiąże” oraz „Rachunkowość jest uniwersalnym i elastycznym systemem informacyjno-kontrolnym odzwierciedlającym przebieg i wyniki działalności jednostek gospodarczych”.

Na gromadzeniu, przetwarzaniu i prezentacji informacji stanowiących obraz aktywności przedsiębiorstwa opierają się funkcje rachunkowości. Realizacja funkcji rachunkowości pozwala użytkownikom na pełniejsze wykorzystanie informacji generowanych w systemie rachunkowości (Jastrzębowski, 2018, s. 172). Analiza źródeł pozwala wyodrębnić funkcje podstawowe, czyli najczęściej identyfikowane w literaturze, oraz pozostałe, które nie są tak często rozpoznawane przez badaczy (Jastrzębowski, 2015, s. 73). Do podstawowych funkcji pełnionych przez rachunkowość należy zaliczyć funkcje (Jastrzębowski, 2015, s. 73):

- informacyjną,
- kontrolną,
- dowodową,
- sprawozdawczą,
- analityczną.

Jako podstawową funkcję systemu rachunkowości wymienia się funkcję informacyjną, która jest realizowana poprzez dostarczanie informacji wspomagających proces podejmowania decyzji ekonomicznych, jak również stanowi źródło informacji dla organów zewnętrznych. Realizacja tej funkcji jest prezentowana przede wszystkim w okresowej sprawozdawczości finansowej. Standardy obowiązujące sprawozdania finansowe gwarantują prezentację informacji przedstawiających działalność gospodarczą z jej finansowymi rezultatami oraz możliwymi do zaistnienia ryzykami gospodarczymi.

Funkcja informacyjna rachunkowości zauważalna jest w tym, że dostarcza ona informacji niezbędnych do podejmowania decyzji w zarządzaniu, informuje o stanie i o zmianach środków gospodarczych (aktywów) i finansujących je kapitałów-funduszy (pasywów) oraz wyniku finansowego (Żyznowski, 1995, s. 22).

Właściwa i pełna realizacja funkcji rachunkowości wymaga integracji analizy finansowej i rachunkowości. Ścisły związek analizy finansowej i rachunkowości w warunkach rynkowego

sposobu gospodarowania uzasadnia zarówno wyraźnie uwidaczniający się współcześnie cel rachunkowości, jak i będącą pochodną tego celu struktura współczesnej rachunkowości. Integracja ta pozwala na przeprowadzenie wszechstronnej i spójnej charakterystyki sytuacji ekonomicznej jednostki gospodarczej. Umożliwia to wskazanie warunków niezbędnych do rozwoju podmiotu, co jest ostatecznym celem sprawnego zarządzania (Micherda, 2007, s. 12).

W ramach funkcjonalnego przekroju struktury rachunkowości przez wiele lat, począwszy od przełomu XVI i XVII w., wyróżniano trzy podstawowe elementy: księgowość, rachunek kosztów (kalkulację), sprawozdawczość finansową. Księgowość to część rejestracyjna systemu rachunkowości, określana w praktyce jako prowadzenie ksiąg rachunkowych. Dostarcza ona danych dla potrzeb procesów obliczeniowych rachunku kosztów, jak też do sporządzania sprawozdań finansowych przedsiębiorstwa. Rachunek kosztów najczęściej definiuje się jako ogół działań zmierzających do odzwierciedlenia procesu zaopatrzenia, produkcji i zbytu zachodzących w przedsiębiorstwie. Działania te odbywają się przez ujęcie, zgrupowanie i interpretację w stosowanych przekrojach kosztów własnych wytworzenia i zbytu produktów pracy przedsiębiorstwa, mierzonych ilościowo i wartościowo za pewien okres. Sprawozdawczość finansowa obejmuje sporządzanie obligatoryjnych sprawozdań finansowych, w określonej formie i na określoną datę, głównie dla potrzeb odbiorców zewnętrznych (Micherda, 2002, s. 31, Gmytrasiewicz, 2002, s. 25, Krzywda, 1999, s. 19).

Obecnie w ramach systemu informacyjnego rachunkowości wyróżnić można podsystem rachunkowości zarządczej. Rachunkowość zarządcza jest skutecznym instrumentem zarządzania podlegający w ostatnich latach rozwojowi. Jest tak dlatego, gdyż zmienia się zapotrzebowanie menedżerów i zarządzających na informacje ekonomiczne niezbędne do podejmowania decyzji gospodarczych. Dlatego również rachunkowość zarządcza powinna uwzględniać zmiany zachodzące w uwarunkowaniach funkcjonowania przedsiębiorstw. Jest to istotną przesłanką rozwoju rachunkowości zarządczej, która w tradycyjnym ujęciu ma pewne niedostatki i ograniczenia (Nowak, 2011). Rachunkowość zarządcza zmieniała swoje funkcje i zadania na przełomie kilku faz rozwoju. Przekrój zadań w poszczególnych fazach przedstawia tabela 2.2.

Tabela 2.2. Zadania rachunkowości zarządczej według faz rozwoju rachunkowości zarządczej

Faza rozwoju	Przedmiot rachunkowości zarządczej	Narzędzia sterowania (kontroli)	Wynik działań
Pierwsza faza rozwoju	Badania kosztów jednostkowych i zachowania się kosztów pośrednich	Rachunek kosztów standardowych	Dostarczanie informacji o odchyleniach do oceny i kontroli efektywności działań w sferze produkcyjnej, z kontrolą wydajności pracy i motywowaniem pracowników włącznie „zarządzanie przez wyjątki”.
Druga faza rozwoju	Podmiotowy rachunek kosztów i przychodów	Elastyczne budżety kosztów i analiza odchyleń, ceny transferowe	Kryteria oceny menedżerów odpowiedzialnych za decyzje inwestycyjne. Początek generowania informacji do zarządzania „przez cele”.
Trzecia faza rozwoju	Analiza progu rentowności i progu płynności, rachunek kosztów zmiennych	Badania operacyjne z wykorzystaniem systemu informacyjnego	Zastosowanie technik symulacyjnych do planowania, budżetowania oraz analizy kosztów i wyników. Analizy regresji, programowania liniowego oraz teorii prawdopodobieństwa i testowania hipotez oraz teorii decyzji.
Czwarta faza rozwoju	Rachunek zasobów pracy	Integracja w ramach systemu informacyjnego, internalizacja kosztów i korzyści związanych z naturalnym środowiskiem.	Modyfikacja technik rachunkowości zarządczej ze względu na znaczną inflację.
Piąta faza rozwoju	Ustawiczne doskonalenie „japoński kaizen”, orientacja na sprzedaż, rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych, system kontroli zapasów i produkcji.	Rekonstrukcja procesów zarządzania. Łańcuch wartości od badań i rozwoju, projektowania produktu poprzez produkcję, marketing, dystrybucję, do obsługi klienta.	Artykułowanie otoczenia w podziale na wewnętrzne i zewnętrzne.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Jarugowa, 2002, s. 16-17).

Definicja rachunkowości zarządczej wykreowana została przez różne profesjonalne organizacje, stowarzyszenia i instytucje. Komitet działający w ramach Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (AAA) w 1958 r. sformułował następującą definicję:

„Rachunkowość zarządcza jest zastosowaniem odpowiednich technik i koncepcji w przetwarzaniu historycznych i przewidywanych danych ekonomicznych jednostki gospodarczej, aby wspomagać kierowników przy sporządzaniu planów dla uzasadnionych ekonomicznych celów i przy podejmowaniu racjonalnych decyzji dla osiągnięcia tych celów” (A Statement, 1966, s. 39–40) Stowarzyszenie National Association of Accountants (NAA), przekształcone w 1991 r. w Institute of Management Accountants (IMA) opublikowało definicję, w której rachunkowość określono, jako: „proces identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizy, przygotowania, interpretacji i komunikowania informacji finansowych stosowanych przez kierowników w planowaniu, ocenie i kontroli organizacji oraz w zapewnieniu zastosowania rachunku odpowiedzialności za jej zasoby. Rachunkowość zarządcza obejmuje również sporządzenie sprawozdań finansowych dla takich grup użytkowników informacji, oprócz kierowników, jak: akcjonariusze, kredytodawcy, agencje regulacyjne i organy podatkowe” (Statements, 2008, s. 1).

Natomiast eksperci Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC – *International Federation of Accountants*) w 1986 r. zdefiniowali: „Rachunkowość zarządcza może być zdefiniowana jako proces identyfikacji, pomiaru, grupowania, analizy, przygotowania, interpretowania i komunikowania informacji (zarówno finansowych, jak i operacyjnych) stosowanych przez kierowników do planowania, oceny i kontroli w jednostce gospodarczej, a także w celu zapewnienia wykorzystania jej zasobów oraz dokonywania rozrachunku z ich zużycia” (Management, 1997, par.3).

Zdaniem M. Bromwich’a (1990, s. 28) rolą rachunkowości zarządczej jest m.in. dostarczanie i analiza informacji o rynkach produktów przedsiębiorstwa oraz poziomie i strukturze kosztów konkurentów, a także monitorowanie strategii przedsiębiorstwa i jego konkurentów na rynkach, z uwzględnieniem dłuższego horyzontu czasu.

Zaprezentowane definicje wskazują na identyfikację rachunkowości z procesem dostarczania informacji na potrzeby zarządzania jednostką gospodarczą, a w szczególności z podstawą informacyjną do podejmowania decyzji ekonomicznych. Zmianie uległo podejście do rachunkowości zarządczej, z ściśle technicznego rozwiązania polegającego na dostarczaniu odpowiednich narzędzi dla menadżerów wykonujących zadania operacyjne, do zdefiniowania procesu dostarczania informacji, które są podstawą planowania i kontroli jednostek gospodarczych. Dane, będące podstawą podejmowania decyzji ekonomicznych, wynikają bezpośrednio z zakresu rachunkowości finansowej, jak również w głównej części są

wynikiem działań rachunku kosztów. Wyniki przeszłych zdarzeń gospodarczych stają się podstawą do planowania przyszłości, która jest głównym obszarem zainteresowania rachunkowości zarządczej. Projekcje przyszłych wyników prowadzonej działalności mają pozwalać na podejmowanie strategicznych decyzji biznesowych podejmowanych w różnych okresach czasu. Różnorodność zapotrzebowania na informacje niezbędne do decyzji strategicznych przyczynia się do przygotowywania danych zarówno dla okresów bieżących (krótkoterminowa sprawozdawczość), jak również dla długookresowych terminów (długoterminowe plany finansowe). Wszystkie warianty danych informacyjnych mają charakteryzować się pewnością osiągnięcia celów przedsiębiorstwa, z zapewnieniem wysokiej efektywności wykorzystania dostępnych zasobów oraz osiągnięciem wysokiej rentowności z realizowanych inwestycji.

Rachunkowość zarządcza dostarcza informacji zarówno dla odbiorców wewnętrznych, jak również dla instytucji zewnętrznych. Funkcja informacyjna rachunkowości zarządczej, w przeciwieństwie do rachunkowości finansowej, realizowana jest głównie wobec odbiorców wewnętrznych. Dla wewnętrznej kadry zarządzającej przygotowywane są informacje, wspierające proces zarządzania w zakresie technologii produkcji, opłacalności procesów podstawowych i pomocniczych, zyskowności z projektów inwestycyjnych, budżetowania finansowego oraz wykonania planu. Zakres danych wymaga sprawnego zarządzania danymi ilościowo-wartościowymi, które stanowią podstawę przyszłych decyzji finansowych. Brak odpowiedniego systemu przetwarzania danych uniemożliwia sprawne i terminowe przygotowanie informacji zarządczych, stąd w obecnych czasach podstawą rzetelnej informacji zarządczej jest odpowiedniej klasy system informacyjny, który umożliwi generowanie informacji finansowych dla dużej liczby danych oraz terminowo, bez zbędnego opóźnienia. Rzetelność i szybkość informacji są podstawą podejmowania prawidłowych decyzji ekonomicznych.

Dla rachunkowości zarządczej informacje historyczne są istotne przy podejmowaniu decyzji odnoszących się do przyszłości. Z tego też względu mniejszą wagę ma szczegółowość oraz dokładność informacji. Ważniejszą rolę odgrywa tutaj szybkość ich uzyskania oraz precyzyjność w wyborze sposobu realizacji przyjętych założeń (Gabrusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke, 1998, s. 32).

Ze względu na brak harmonizacji i pełnej standaryzacji sprawozdawczości rachunkowości zarządczej systemy informacyjne budowane są w oparciu o specyfikę danej jednostki

gospodarczej. Potrzeby informacyjne użytkowników wewnętrznych są podstawą określenia formy i zakresu danych. Główne struktury danych finansowych mają swoje źródło w sprawozdawczości finansowej, jako dane historyczne, oraz w różnych zagadnieniach z obszaru finansów, jednakże raporty dostarczające informacji zarządczych powstają w poszczególnych jednostkach i wynikają z zasad funkcjonowania danego przedsiębiorstwa oraz z zakresu odpowiedzialności finansowej poszczególnych menadżerów.

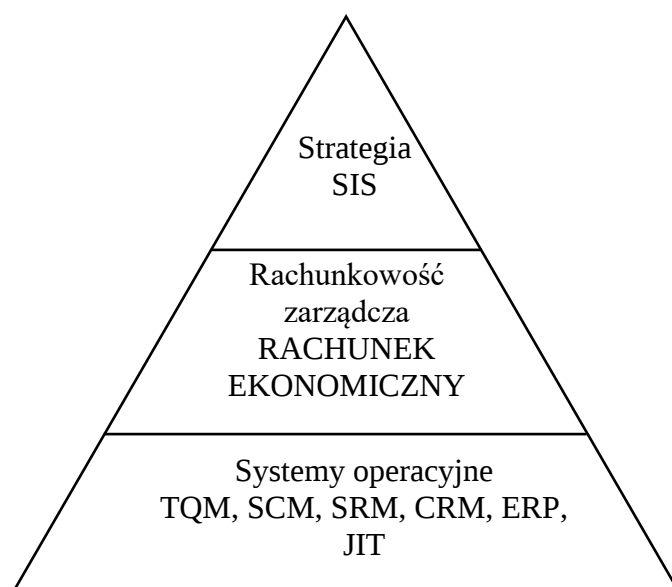
Kierownictwo jednostki nie musi polegać jedynie na sprawozdaniu finansowym, gdyż ma dostęp również do informacji wewnętrznych. W procesie planowania, organizowania i kontroli nie może ograniczać się jedynie do poziomu całej organizacji, ale musi również uwzględniać jej części składowe, takie jak: produkty, linie produkcyjne, oddziały, nośniki wartości itp. Oznacza to, że interesariusze wewnętrzni potrzebują informacji bardziej szczegółowych, które generuje dla nich system rachunkowości zarządczej. Raporty finansowe pozwalają im na dokonanie ogólnej oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. Wykorzystuje się je również jako podstawę do rozliczenia się z efektów zarządzania kapitałem. Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym jednostki wewnętrzne wykorzystują do prowadzenia badań analitycznych czy prognozowania zjawisk finansowych (Nowak, 2012, s. 142).

Rachunkowość zarządcza ma wymiar prospektywnych analiz, nawet jeśli wykorzystują one dane retrospektywne. Jest integralną częścią zarządzania przedsiębiorstwem. Współdziałanie w zarządzaniu ekspertów z zakresu rachunkowości zarządczej wspomaga bowiem na przykład: wytyczanie kierunków działania organizacji, formułowanie strategii, analizę projektów i ich ocenę, alokację zasobów i budżetowanie. Wyraża się poprzez proces zapewniający pomiar i prezentację informacji nie tylko finansowych, stanowiących dla menadżerów istotną bazę do podejmowania decyzji gospodarczych służących realizacji misji i celów operacyjnych przedsiębiorstwa (Karmańska, 2004, s. 209).

Nowoczesna rachunkowość zarządcza – zachowuje swą nazwę, wskazującą na finanse, jako podstawowy zakres jej zainteresowania – obejmuje szereg metod pozwalających na wizualizację strategii przedsiębiorstwa oraz różnych obszarów jego funkcjonowania. Informacje finansowe i jakościowe łączone są w obrazowe modele opisujące działalność przedsiębiorstwa. Przykładem może być zrównoważona karta osiągnięć (ang. *balanced scorecard*, BSC), rachunek kosztów działań (ang. *activity-based costing*, ABC) czy model kosztów jakości. Są one częścią systemu informacji strategicznej przedsiębiorstwa, ponieważ

pozwalają na uzyskanie wnikliwego obrazu rzeczywistości oraz na twórcze tworzenie scenariuszy przyszłości (Świdarska, 2004, s. 164). Powiązania systemu rachunkowości zarządczej z systemem informacji strategicznej i systemami operacyjnymi przedstawia rysunek 2.1.

Rysunek 2.1. Powiązania systemu rachunkowości zarządczej z systemem informacji strategicznej i systemami operacyjnymi



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Świdarska, 2003, s. 129).

Informacje dostarczane przez system rachunkowości stanowią podstawę w procesie podejmowania decyzji zarządczych. Wynika to z podstawowej funkcji jaką rachunkowość pełni w przedsiębiorstwie. Podstawowa funkcja informacyjna realizowana jest poprzez dostarczanie informacji w sprawozdaniach finansowych. Natomiast informacja z podsystemu rachunkowości zarządczej dotycząca poziomu i struktury kosztów jest podstawą podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania przedsiębiorstwem. Informacja z systemu rachunkowości wymaga odpowiedniej jakości oraz szybkości jej uzyskania. Posiada również dwie perspektywy oddziaływania na decyzje zarządcze: pierwsza wynikająca ze zdarzeń przeszłych jest istotna dla bieżących okresów i decyzji krótkookresowych, natomiast druga wynikająca z planów finansowych stanowi podstawę długoterminowego planowania finansowego działalności gospodarczej przedsiębiorstwa.

2.2. Rachunek kosztów jako źródło informacji o kosztach procesów gospodarczych

Koszty są podstawową i obiektywną kategorią ekonomiczną, niejako „pojęciem pierwotnym”. Są jednocześnie same w swej istocie problemem decyzyjnym i pomagają w rozwiązywaniu problemów, poprzez dostarczanie informacji. Koszty w obszarze decyzyjnym stanowią przedmiot sterowania, natomiast koszty w rozumieniu „informacja” uczestniczą w procesach regulacji ekonomicznej (Jarugowa, Sobańska, Sochacka, 1994, s. 58).

Zgodnie z ustawą o rachunkowości jako koszty – rozumie się uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 3, ust. 1, pkt. 31).

Koszty należą do podstawowych kryteriów decyzyjności w przedsiębiorstwie. Ranga kosztów jako elementu decyzyjnego wynika stąd, że wprawdzie nie można uniknąć ponoszenia kosztów w związku z podejmowaną działalnością, lecz można je odpowiednio kształtować. Cechą szczególną kosztów jest ich pierwotność względem przychodów, co oznacza, że aby podjąć jakąkolwiek działalność gospodarczą, przedsiębiorstwo musi najpierw ponieść koszty, potem konieczne jest sprzedanie wyprodukowanego wyrobu, towaru lub usługi w celu zrealizowania przychodu. Osiągnięcie zysku wymaga, aby łączne przychody były wyższe od poniesionych kosztów (Dobija, Kucharczyk, 2009).

Zapotrzebowanie na informacje o kosztach wynika z konieczności racjonalnego prowadzenia działalności, co nierozdzielnie związane jest z oceną efektywności wykorzystania ograniczonych zasobów, które kontroluje przedsiębiorstwo. Poprawa efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa jest ważna z punktu widzenia wpływania na wynik finansowy przedsiębiorstwa w danym okresie, ale również wynika z potrzeb zapewnienia długoterminowego wzrostu wartości przedsiębiorstwa. Ponieważ raportowanie o wyniku finansowym oraz tworzenie informacji pomocnych w podejmowaniu decyzji w zakresie podnoszenia efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa (stanowiącej przedmiot rachunkowości zarządczej) wykorzystują dane o kosztach, to rachunek kosztów jest nieodzownym elementem obu wyróżnionych podsystemów rachunkowości. Rachunek kosztów to narzędzie pomiaru zużywanych dóbr, które

wykorzystywane są w procesie wytwarzania, zatem mierzy ekonomiczne konsekwencje podjętych decyzji w przedsiębiorstwie w obrębie wytwarzania produktów (Lew, 2024, s. 193-194).

Rachunek kosztów jest definiowany jako ogół działań zmierzających do odzwierciedlenia procesów zaopatrzenia, produkcji i zbytu zachodzących w przedsiębiorstwie, poprzez ujęcie, zgrupowanie i interpretację w określonych przekrojach kosztów własnych wytworzenia i zbytu produktów przedsiębiorstwa, mierzonych ilościowo i wartościowo, za pewien okres czasu, w celu uzyskania możliwie wszechstronnych informacji potrzebnych do ustalania wyników i kierowania przedsiębiorstwem lub ich zespołem (Fedak, 1962, s. 8-9).

Rachunek kosztów jest względnie wyodrębnionym podsystemem w systemie informacyjnym rachunkowości jednostki gospodarczej, w którym następuje przetwarzanie informacji zgodnie z przyjętym modelem. A. Jarugowa, W. Malc i K. Sawicki (1983, s. 44) określają rachunek kosztów jako „badanie i transformowanie, według przyjętego modelu, informacji o kosztach i przychodach działań przyszłych, bieżących i zamierzonych w celu wspomagania zarządzania podmiotem”.

Rachunek kosztów powinien zapewnić informacje, które umożliwią:

- poznanie przyczyn powstawania kosztów w przedsiębiorstwie,
- właściwy pomiar rentowności produktów i rentowności klientów,
- sprawne zarządzanie potencjałem przedsiębiorstwa oraz jego optymalizację w celu maksymalizacji efektów z niego płynących,
- planowanie i kontrolę kosztów (Świdarska, 2010, s. 29).

Rachunki kosztów są ukierunkowane na pomiar kosztów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Głównym zadaniem rachunku kosztów jest dostarczanie informacji odnoszących się do kosztów wyróżnionych obiektów odniesienia kosztów. Do prawidłowego gromadzenia danych o kosztach działalności wykorzystywane są określone procedury rachunkowości, pozwalają one na systematyczne i stałe zbieranie informacji o kosztach w systemie rachunku kosztów. Tak przygotowane informacje wykorzystywane są następnie do kontroli ponoszonych kosztów i dzięki temu pozwalają zapanować nad ich poziomem. Zarządzanie kosztami ma prowadzić do osiągnięcia celu, jakim jest reedukacja kosztów działalności przedsiębiorstwa. Dotyczy działań, które są podejmowane przez kadrę zarządzającą na podstawie informacji pochodzących z systemu rachunkowości i innych źródeł. Istotą zarządzania kosztami jest wykonywanie czynności zmierzających do

doskonalenia procesów gospodarczych, w szczególności do zwiększenia efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa (Nowak, 2006, s. 15).

Początki rachunku kosztów datują się na przełom XIX i XX w. Był to okres dynamicznego rozwoju gospodarki, okres postępu technicznego i wzrostu produkcji. Menadżerowie w tym okresie koncentrowali się na wypracowaniu i udoskonaleniu mechanizmów produkcji masowej, wieloseryjnej. Ich działania skierowane były na stopniowe obniżanie jednostkowych kosztów wytwarzania produktów. Celem ówczesnego rachunku kosztów była kalkulacja poniesionych kosztów wytworzenia wyrobów oraz pomiar wyniku na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Poczynając od początku XX wieku można mówić więc o sprawozdawczej orientacji rachunku kosztów (Świdarska, 2010, s. 16).

W pierwszych pracach poświęconych rachunkowi kosztów koncentrowano się na zagadnieniu prawidłowej ewidencji kosztów bezpośrednich produkcji. Stopniowo uwaga teoretyków zaczęła skupiać się na kwestii prawidłowej alokacji kosztów pośrednich produkcji na poszczególne zlecenia, czy też produkty. Pozwoliło to na kalkulację całkowitego rzeczywistego – jak określilibyśmy to współcześnie – kosztu wytworzenia produktu. Koncepcja ustalania rzeczywistego kosztów wytworzenia produktu ewoluowała następnie w kierunku koncepcji normalnego/przeciętnego kosztu wytworzenia produktu, który był przydatniejszym narzędziem w procesie estymowania przyszłych kosztów wytworzenia wyrobów gotowych oraz cen ich sprzedaży niż koszt rzeczywisty. Umożliwiał on rozwiązanie problemu występowania zjawiska niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, który zakłócał kalkulację kosztów. Rozważania nad normalnymi, czyli przeciętnymi i anormalnymi kosztami produkcji, doprowadziły do zauważenia relacji, jaka zachodzi pomiędzy kosztami produkcji a wielkością produkcji. Konsekwencją uświadomienia sobie tej prawidłowości przez teoretyków rachunku kosztów było stworzenie pierwszych narzędzi pozwalających kontrolować oraz prognozować koszty. Na przełomie XIX i XX wieku zaczęto wykorzystywać analizę rentowności, rachunek kosztów standardowych oraz budżetowanie, jednakże intensywny rozwój tych narzędzi wykorzystywanych do zarządzania przedsiębiorstwem nastąpił dopiero w XX wieku (Klimczak, Gawart, 2015, s. 163).

Historycznie ujmując, rachunek kosztów wyodrębnił się jako pierwszy w stosunku do zarządzania kosztami. Powstał on w praktyce przedsiębiorstw w okresie rewolucji przemysłowej, a jego podstawowym zadaniem była wówczas kalkulacja rzeczywistego pełnego kosztu jednostkowego produktów (Sobańska, 2010).

Niezależnie od sposobu powiązania systemu rachunku kosztów z systemem rachunkowości finansowej u podstaw rozwoju rachunku kosztów były dwie poniższe orientacje (Jaruga, 2014, s. 113):

1. Doskonalenie badania i ujmowania kosztów w celu dokładniejszego pomiaru pełnych jednostkowych kosztów produktów i ich rentowności oraz ceny zapasów produkcji niezakończonych i gotowych. Nadrzędnym podziałem kosztów był podział na koszty bezpośrednie i pośrednie (wspólne). Nacisk był położony na wewnętrzną kontrolę gospodarności. Orientacja ta doprowadziła do wykształcenia systemu rachunku kosztów pełnych.
2. Doskonalenie badania i generowania informacji o przychodach i kosztach oraz ich zachowania w zależności od zmian w otoczeniu rynkowym. Nadrzędnym podziałem kosztów był podział na koszty zmienne i stałe względem rozmiarów produkcji i sprzedaży oraz identyfikowanie kosztów zmiennych poszczególnych produktów z przychodami z sprzedaży, a pozostałej nadwyżki przychodów z marżą na pokrycie kosztów stałych i zysku operacyjnego. Nacisk był więc położony na uzyskiwanie informacji potrzebnych do podejmowania decyzji operacyjnych ułatwiających przystosowanie się przedsiębiorstwa do warunków konkurencyjnego rynku. Druga orientacja doprowadziła do stworzenia systemu rachunku kosztów zmiennych.

Współcześnie rachunek kosztów charakteryzuje się tym, że:

- jego przedmiotem są koszty wymagające zaangażowania zasobów ludzkich, finansowych i materialnych,
- jego celem jest zapewniać użytkownikom informacje konieczne do podejmowania decyzji ekonomicznych oraz informacje pozwalające dokonać oceny działalności jednostki,
- informacje przetwarzane w systemie rachunku kosztów dotyczą wartości zużycia zasobów związanych z prowadzoną działalnością,
- dane o kosztach przygotowywane powinny być tak, aby mieć na uwadze potrzeby odbiorców tych informacji (Nowak, Wierzbński, 2010, s. 15).

Koszty powinny być przedmiotem systematycznych pomiarów, czym zajmuje się rachunek kosztów. Na poziom kosztów należy także oddziaływać, co jest ważnym zadaniem zarządzania kosztami. Kontrola kosztów powinna być jednym z priorytetów kadry zarządzającej i menadżerów w jednostkach gospodarczych. Chodzi o to, aby uzyskać

maksymalną wartość z zasobów przedsiębiorstwa przy jednoczesnym minimalizowaniu ponoszonych kosztów (Doyle, 2006, s. 12).

Rachunek kosztów jest jednym z elementów łączących rachunkowość finansową z rachunkowością zarządczą. Jako system informacji kosztowych rachunek kosztów dostarcza danych finansowych z przeszłości na rzecz rachunkowości finansowej, a na potrzeby przyszłości dla obszaru rachunkowości zarządczej. Zakres i struktura rachunku kosztów wymaga uwzględnienia zarówno prawnych wytycznych obowiązujących sprawozdawczość finansową oraz rozwiązań organizacyjno-procesowych będących podstawą zarządzania kosztami wytworzenia. Umiejscowienie rachunku kosztów w rachunkowości przedstawia rysunek nr 2.2.

Rysunek 2.2. Zależności między rachunkowością finansową a rachunkowością zarządczą



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2014, s. 24).

Powyższy schemat prezentuje połączenie rachunkowości finansowej z rachunkowością zarządczą przez rachunek kosztów oraz wskazuje na oddziaływanie podstawowych procesów na informacje kosztowe i rachunek kosztów.

Podstawowym celem rachunku kosztów jest dostarczanie organom decyzyjnym przekrojowych informacji ekonomicznych o kosztach działalności. Informacje te potrzebne są przy ustalaniu kosztów wytworzenia wyrobów, świadczeniu usług, obliczaniu uzyskanych efektów i wyników, wartościowej wycenie zapasów. Niezbędne są także do ustalania cen sprzedaży produktów, oceny efektywności gospodarowania jak też kontroli działalności czy podejmowaniu decyzji ekonomicznych. Dane źródłowe w rezultacie procedur przetwarzania

przekształcają się w informacje charakteryzujące działalność jednostki, poniesione koszty i uzyskane wyniki finansowe (Kiziukiewicz, 1997, s. 64).

Zadaniem rachunku kosztów jest przetwarzanie informacji ekonomicznych zgodnie z obowiązującymi zasadami i stosowanymi procedurami. Sposób przetwarzania tych informacji zależy w dużym stopniu od specyficznych potrzeb ich odbiorców. Ważne jest, aby były to informacje użyteczne przy podejmowaniu decyzji gospodarczych co do przedsiębiorstwa. Powinny to być zatem informacje istotne, które wpływają na podejmowane decyzje (Nadolna, 2013, s. 451-460).

Do głównych zadań sprawozdawczego rachunku kosztów zalicza się:

1. ilościowy i wartościowy pomiar kosztów w sposób udokumentowany,
2. ewidencję kosztów na kontach zakładowego planu kont z wykorzystaniem możliwych uproszczeń lub dokonania rozszerzeń dopuszczalnych prawem bilansowym (zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości),
3. rachunek kalkulacyjny z wykorzystaniem odpowiednio dobranych metod i odmian kalkulacji,
4. okresową sprawozdawczość kosztową sporządzaną według obligatoryjnych wzorców sprawozdań (na zewnątrz) i według indywidualnych raportów dla odbiorców wewnętrznych,
5. analizę kosztów, polegającą głównie na ocenie poziomu struktury, dynamiki i rozbieżności w stosunku do z góry ustalonych wzorców.

Zestawienie zadań rachunku kosztów z informacją o wykorzystywanych narzędziach informacyjnych oraz zakresem informacji przedstawia tabela 2.3.

Tabela 2.3. Zadania rachunku kosztów

Zadania rachunku kosztów	Narzędzia informowania	Zakres informacji
System informacji kierownictwa w zakresie: - planowania kosztów, - analizy działań i oceny osób odpowiedzialnych	Standardy. Rachunek kosztów normatywnych, Rachunek kosztów stanowisk pracy. Budżetowanie.	Przyczyny odchyleń. Koszty bezczynności. Koszty pośrednie.
Przekazywanie informacji o poziomie zyskowności.	W przekroju: - klientów, - kanałów dystrybucji, - segmentów geograficznych.	Cel: - alokacja zasobów, - polityka cen, - zaniechania produkcji.
Dostarczanie informacji do podejmowania decyzji taktycznych:	Rachunek ekonomiczny, kalkulacja wstępna kosztów.	Informacja o podziale na koszty zmienne i stałe.

- w zakresie dodatkowych zamówień, - rozwiązywania pojawiających się problemów.		
Przygotowanie informacji i procedur do podejmowania decyzji strategicznych: - długofalowe przedsięwzięcia, - podejmowanie produkcji nowych wyrobów (usług) o wysokim standardzie (nowoczesnych generacjach).	Wieloletnie planowanie i prognozowanie. Kalkulacja projektowanego poziomu kosztów wyrobów. Preliminowanie kosztów pośrednich. Rachunek ekonomiczny.	Okresy wieloletnie.
Dostarczanie danych i informacji dla rachunkowości finansowej: - dla wyceny zapasów wyrobów, produkcji niezakończonych i in., - dla określenia wyników finansowych.	Sprawozdawczość finansowa dla: - użytkowników zewnętrznych, - użytkowników wewnętrznych.	Ocena działalności: - GUS, urzędy skarbowe, właściwe banki, - w przedsiębiorstwie.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Marzec, 2003, s. 468).

Realizacja zadań rachunku kosztów wymaga stosowania wielu różnych narzędzi informacyjnych, które powinny dostarczać informacji kosztowej dla różnych użytkowników, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych odbiorców informacji pochodzących z rachunku kosztów. Wzrost konkurencji na rynku motywuje przedsiębiorców do zastosowania nowoczesnych metod rachunku kosztów, które przyczynią się do dostarczania kompleksowej i bieżącej informacji o kosztach realizowanych procesów biznesowych. Rachunek kosztów działań pomaga w ograniczaniu błędnych decyzji związanych z kosztami wytworzenia produktów oraz urealnienia ich kalkulacji, zapewnia skrupulatność przy pomiarze zużycia zasobów i zwiększa przejrzystość kosztów poniesionych w różnych obszarach działalności (Borowiec, 2017, s. 39).

W przedsiębiorstwie rachunek kosztów pełni funkcje:

- rejestracyjną,
- klasyfikacyjną,
- sprawozdawczą.

Funkcja rejestracyjna polega na ewidencji zużycia aktywów majątkowych przedsiębiorstwa i pracy pracowników. Dokonuje zapisu chronologicznego wszystkich tych operacji na podstawie stosownych dokumentów w księgach rachunkowych. Niezbędne (do celów zarządczych) informacje na temat kosztów, odnoszące się do przeszłych okresów,

uzyskać można z ksiąg rachunkowych. Każda jednostka prowadząca księgi rachunkowe musi określić, w jaki sposób będzie ewidencjonowała w księgach rachunkowych koszty działalności operacyjnej. Zapis o dokonany wyborze zawrzeć należy w polityce rachunkowości. Do ewidencji tego rodzaju kosztów przeznaczone są dwie grupy kont 4 i 5. Firmy mogą więc wybrać dowolny wariant ewidencji kosztów działalności operacyjnej (Sojak, 2012, s. 34-37):

- w układzie rodzajowym, korzystając wyłącznie z kont zespołu 4 „Koszty według rodzajów”,
- w układzie funkcjonalnym jedynie na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności”,
- równocześnie na kontach zespołów 4-5.

Koszty, które ponosi przedsiębiorstwo, powinny być odpowiednio zaksięgowane na kontach. Funkcja klasyfikacyjna wyraża się w przyporządkowaniu kosztów do odpowiedniego układu kosztów stosowanego w przedsiębiorstwie. Ta funkcja oparta jest na systemie bilansowym.

Funkcja sprawozdawcza ma na celu zbieranie informacji dotyczących poszczególnych składników kosztów w raportach, sprawozdaniach finansowych, tak aby ostateczny odbiorca mógł w sposób zrozumiały i przejrzysty się z nimi zapoznać.

Rachunek kosztów kształtował się wraz ze zmianą istoty i charakteru jednostki oraz założeń, w jakich dana jednostka funkcjonuje. Na przestrzeni lat przybierał różne formy. Należy jednak zauważyć, że pierwszym dopracowanym planem rachunku kosztów był rachunek kosztów pełnych. Swoją strukturę wypracował w latach rozkwitu produkcji na skalę masową, gdzie głównym celem działalności była produkcja (Duda-Piechaczek, 2007, s. 101-102).

Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie musi dostarczać informacji niezbędnych na wszystkich szczeblach zarządzania w bieżącym kierowaniu działalnością nie tylko całej jednostki gospodarczej, ale również poszczególnych jej komórek organizacyjnych. Wykorzystanie rachunku kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem należy rozpatrywać w powiązaniu z podejmowaniem określonych decyzji gospodarczych, które można podzielić na:

1. decyzje wyprzedzające odpowiednie działania, dotyczące przyszłych przedsięwzięć, np.:
 - zamierzeń inwestycyjnych związanych z budową nowych obiektów lub modernizacją, względnie rozbudową istniejących zakładów lub ich części,

- przedsięwzięć naukowo-badawczych lub przedsięwzięć technicznych (związanych z badaniami lub przygotowaniem do uruchomienia nowych wyrobów względnie modernizacji technologii wytwarzania albo wprowadzania materiałooszczędnych procesów wytwarzania lub wprowadzania nowych materiałów pozwalających na uzyskanie oszczędności),
 - przedsięwzięć organizacyjnych, mających na celu usprawnienie organizacji produkcji lub organizacji pracy poprzez zmiany w organizacji procesu produkcyjnego (zmiany w organizacji wydziałów produkcyjnych, specjalizację i kooperację produkcji, zarówno wewnętrzną, jak i zewnętrzną, lepsze i sprawniejsze wyposażenie stanowisk roboczych w narzędzia i przyrządy, materiały lub półfabrykaty, dokumentację techniczną i usprawnienie transportu wewnętrznego), a związanych jednocześnie z potrzebą przygotowania odpowiednich rozwiązań usprawniających.
2. decyzje związane z bieżącą działalnością gospodarczą w przedsiębiorstwie, a w szczególności z działalnością produkcyjną jako jego podstawową funkcją.
3. decyzje wynikające z oceny działalności przedsiębiorstwa w okresach ubiegłych, np.: miesięcznych, kwartalnych, rocznych, oparte na wnioskach z analizy, zmierzających do usprawnienia działalności w przedsiębiorstwie (Marzec, 2003, s. 469).

W opracowanym przez Międzynarodową Federację Księgowych – *International Federation of Accountants* (IFAC) Międzynarodowych Wytycznych Dobrych Praktyk przedstawiono wzorce obowiązujące w zakresie stosowania systemów i metod rachunku kosztów oraz opracowano zasady do oceny rachunku kosztów w jednostkach gospodarczych. Wszystkie te elementy mają na celu zwiększenie efektywności z rachunku kosztów, w szczególności w obszarze informacji dotyczących kosztów i wyników. Zakres zasad dotyczących rachunku kosztów przedstawia tabela 2.4.

Tabela 2.4. Zasady dobrych praktyk dotyczących rachunku kosztów

Zasada	Treść zasady
A	Do sterowania zyskiem oraz wartością jest niezbędna możliwość pomiaru, ujęcia, analizy, interpretacji oraz prezentacji kosztów; stanowi kluczowy element dobrego zarządzania finansowego oraz procesu podejmowania decyzji.
B	Informacje o kosztach należy gromadzić i analizować w sposób systematyczny i spójny, niezależnie od tego, czy są wykorzystywane w ramach rutynowego systemu informacyjnego czy na potrzeby konkretnego zastosowania i/lub celu.
C	Systemy i metody rachunku kosztów należy zaprojektować i stosować w sposób odzwierciedlający wybraną przez organizację strategię i model gospodarczy, przy uwzględnieniu jej struktury, kultury i środowiska konkurencji.

D	Informacje o kosztach, wykorzystywane do wsparcia strategicznych i operacyjnych decyzji prowadzenia działalności lub sprawozdawczości, powinny być dostosowane do konkretnego celu, warunków i przepisów prawa.
E	Zawodowy osąd, dotyczący: a) ustalania metody rachunku kosztów, b) doboru informacji o kosztach wspomagających podejmowanie decyzji, w tym także wszelkich ograniczeń ich stosowania, powinien być przejrzysty, racjonalny i zrozumiały dla użytkownika.
F	Definicje i źródła danych o kosztach oraz metody obliczania kosztów powinny być utrwalone i poddawane przeglądowi i analizie ryzyka atestacji.
G	Informacje o kosztach i założenia dotyczące kosztów powinny być okresowo poddawane przeglądowi pod kątem przydatności, wiarygodności i podatności na zmianę.
H	Zaprojektowanie, wdrożenie i ciągłe doskonalenie metod rachunku kosztów, gromadzenia danych i systemów powinno zapewnić równowagę między wymaganym poziomem dokładności a kosztem jego osiągnięcia.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Wyczółkowska, 2009).

Jednym z celów rachunku kosztów jest również dostarczanie informacji kosztowych niezbędnych do wyceny cen transferowych. Metody wyceny transferów między jednostkami powiązanymi i ustalania cen transferowych bazują m.in. na informacjach kosztowych. Zastosowanie metody opartej na kosztach wymaga informacji o koszcie wytworzenia transferowanego produktu na poziomie kosztu budżetowanego oraz rzeczywistego. Elementami tak ustalonej ceny transferowej mogą być takie pozycje, jak:

- zmienny lub pełny koszt wytwarzania,
- koszty innych procesów wykonywanych w przedsiębiorstwie, w tym koszty prac badawczych i rozwojowych,
- koszty marketingu,
- wielkość sprzedaży i innych rodzajów usług,
- marża zysku dla danego ośrodka odpowiedzialności.

Stosowanie cen transakcyjnych wymaga od przedsiębiorstwa przygotowania dokumentacji. Realizacja obowiązków dokumentacyjnych dla cen transferowych jest ściśle powiązana z procesem projektowania modelu rachunku kosztów zawierających transparentną informację kosztową o wszystkich dokumentowanych transakcjach. Konieczne jest wyodrębnienie poszczególnych obrotów, kosztów i przychodów dotyczących transakcji objętych wymogami cen transferowych. Wymagane jest również pokazanie konkretnych kosztów związanych z daną transakcją kontrolowaną, a to wymaga również odpowiedniego systemu ewidencyjnego rachunkowości finansowej i zarządczej, nie zawsze jednak polityka rachunkowości oraz plan kont są wystarczające do kompleksowej oceny i identyfikacji

kosztów poszczególnych transakcji. Ograniczenia systemowe bądź centralizacja rozliczeń finansowych z poziomu całej grupy kapitałowej uniemożliwiają dysponowanie odpowiednią liczbą dodatkowych kont analitycznych w obszarze kosztów transakcji. To powoduje, że rachunki kosztów w takich uwarunkowaniach nie pozwalają na alokację pełnych kosztów do danej usługi, a w ostateczności nie jest możliwe prawidłowe wykazanie rentowności oraz efektywności danej transakcji. Oczywiście istnieje jeszcze wątpliwość co do strategii finansowej istniejącej w danym podmiocie gospodarczym w zakresie prezentacji wszystkich informacji w rozliczeniach kosztowych realizowanych transakcji. W wielu podmiotach preferowane są zasady ograniczeń ze względu na potrzebę zachowania tajemnicy handlowej przy poszczególnych transakcjach celem uniknięcia kopiowania modeli finansowych przez firmy konkurencyjne w danej branży przemysłowej. Globalizacja i ciągły wzrost ilości raportowanych danych księgowych, podatkowych i handlowych dla organów podatkowych utrudnia zachowanie tajemnicy handlowej w pełnym zakresie.

Wycena transferu z jednego ośrodka odpowiedzialności do innego, tzw. *transfer pricing*, w tym samym przedsiębiorstwie kreuje z punktu widzenia pierwszego ośrodka odpowiedzialność (wewnętrznego sprzedawcy) swoisty przychód ze sprzedaży, a koszt zakupu – z punktu widzenia drugiego (wewnętrznego klienta). W ten sposób cena transferowa wpływa na wynik działalności każdego z powyższych ośrodków odpowiedzialności i nie jest obojętna dla oceny ich dokonań (Karmańska, 2022, s. 977).

Cena transferowa ustalana na podstawie kosztów zmiennych lub pełnych jest relatywnie łatwa do zastosowania, jednak ma pewne wady. Jeśli jednostka stosuje rachunek kosztów pełnych, koszt jednostkowy będzie ustalany na podstawie jednostkowego kosztu zmiennego i jednostkowego kosztu stałego, którego wartość zależy od wolumenu sprzedanych produktów. Trudno jest bowiem przewidzieć finalny popyt na produkty firmy. W przypadku stosowania ceny transferowej opartej na koszcie oddział dokonujący sprzedaży nie będzie nigdy wykazywał dodatniego wyniku finansowego, z kolei oddział dokonujący zakupu będzie generowała ponadprzeciętne zyski. Metoda ta nie powoduje dodatkowej motywacji u menedżerów, której efektem jest redukcja kosztów. Jest to możliwe jedynie w sytuacji, gdy jednostka gospodarcza stosuje rachunek kosztów standardowych. Mimo przedstawionych argumentów jest to często wykorzystywana metoda ustalania cen transferowych w praktyce gospodarczej. Ceny transferowe oparte na koszcie pełnym powodują silne impulsy

inwestycyjne dla wydziału/oddziału koncernu, w przeciwieństwie do cen transferowych ustalanych na podstawie kosztu zmiennego (Chwólka, Martini, Simons, 2010, s. 113-1312).

Podsumowując, należy stwierdzić, że rachunek kosztów jest istotnym źródłem informacji o kosztach działalności gospodarczej. W szczególności dostarcza informacji o wysokości i rodzaju poniesionych kosztów, ale jest również narzędziem przetwarzania informacji kosztowych oraz podstawą sprawozdawczości kosztowej. Zakres i struktura rachunku kosztów wynika głównie ze struktury danego przedsiębiorstwa oraz zdefiniowanych potrzeb sprawozdawczych i zarządczych. W związku z tym istotne jest aby na początkowym etapie tworzenia rachunku kosztów, przedsiębiorstwo zidentyfikowało własne potrzeby w zakresie informacji kosztowej oraz opracowało wstępne założenia rachunku kosztów. Rosnące potrzeby w zakresie informacji kosztowej są widoczne również w obszarach powiązanych z rachunkowością, np.: w sprawozdawczości podatkowej. To kolejny argument, aby przedsiębiorstwa aktywnie rozwijały rachunek kosztów i dostosowywały jego strukturę i zakres do istniejących procesów biznesowych.

2.3. Klasyfikacja rachunku kosztów

Z perspektywy XXI w., systemy rachunku kosztów tworzone w ponad stuletnim okresie jego rozwoju można generalnie sklasyfikować według kryterium hierarchiczności czasowej procesów zarządzania. Według tego kryterium, daje się wyróżnić dwie następujące grupy systemów rachunku kosztów i wyników (Sobańska, 2009, s. 180):

1. systemy zorientowane na pomiar celu procesów zarządzania operacyjnego, maksymalizowanie zysku w krótkim okresie (jeden rok);
2. systemy zorientowane na wspieranie procesów zarządzania strategicznego w osiąganiu zdolności firmy do zachowania konkurencyjności w długim okresie i wzrost wartości dla klientów i akcjonariuszy (cel strategiczny).

Wyróżnienie różnych typów tradycyjnych systemów rachunku kosztów przeprowadza się na podstawie dwóch głównych kryteriów (Marcinkowska, Sawicka, 2010, s. 27):

- według rodzaju i zakresu rozliczania kosztów między produkty,
- według stopnia standaryzacji kosztów i sposobu ich prezentacji.

Na podstawie pierwszego kryterium wyodrębnia się dwa podstawowe systemy rachunku kosztów:

- rachunek kosztów pełnych,

- rachunek kosztów zmiennych.

Praktyka gospodarcza wskazuje, że rachunek kosztów pełnych i zmiennych są najczęściej stosowanymi modelami systematycznego rachunku kosztów. Głównym czynnikiem różnicującym oba rachunki jest podział kosztów i związany z tym sposób rozliczenia kosztów w czasie, co przekłada się na wycenę zapasów oraz wynik finansowy jednostki gospodarczej. Ustawa o rachunkowości reguluje rachunek kosztów w minimalnym zakresie w odwołaniu tylko do metody rachunku kosztów pełnych, która jest wymagana przy sporządzaniu obligatoryjnych sprawozdań finansowych. Klasyfikacja kosztów to podział na koszty bezpośrednie i pośrednie, a wycena produktów bazuje na pełnym koszcie wytworzenia. Rachunek kosztów pełnych wykorzystywany jest głównie w podmiotach, w których moce produkcyjne są w pełni wykorzystywane oraz kiedy udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych jest relatywnie niski. Dodatkową cechą charakterystyczną rachunku kosztów pełnych jest jego przydatność przy podejmowaniu decyzji długookresowych ze względu na przypisywanie wszystkich kosztów produkcyjnych wytworzonym produktom. To powoduje, że rachunek kosztów pełnych jest mniej przydatny w zarządzaniu przedsiębiorstwem w krótkim okresie.

Jednym z obszarów wykorzystania informacji z rachunku kosztów planowanych jest proces podejmowania decyzji. Podstawą dokonywania wyborów jest oczywiście wyłącznie informacja istotna, która zależna jest z kolei od horyzontu czasowego podejmowanych decyzji. W zależności od tego, jakiego horyzontu czasowego dotyczy decyzja, zmieniają się rodzaje i rozmiary kosztów istotnych. Umownie przyjmuje się, że przekłada się to na trzy możliwe rozwiązania rachunku kosztów (Warowny, Pielaszek, 2014, s. 561-562):

1. rachunek kosztów zmiennych, który dotyczy na tyle krótkiego horyzontu czasowego, że nie występują zmiany w potencjale przedsiębiorstwa,
2. rachunek kosztów pełnych, który dotyczy decyzji zmieniających strukturę i koszty potencjału produkcyjnego,
3. rachunek kosztów cyklu życia, w którym pojawiają się przyrostowe nakłady związane z fazą przed- i poprodukcyjną.

Pierwsze z tych rozwiązań dotyczy decyzji typowo optymalizacyjnych będących najczęściej skutkiem albo nadmiaru zasobów organizacji, albo ich niewłaściwej struktury. Nadmiar zasobów, będący zwykle skutkiem błędnych decyzji w przeszłości lub sezonowości popytu, skłania niektóre organizacje do podejmowania decyzji cenowych wyłącznie w oparciu

o koszty zmienne, gdyż koszty stałe są w krótkim czasie nieistotne ze względu na ich niezmiennosc. Strategia taka, realizowana w rozsądny sposób, może się przełożyć na poprawę wyników, pod warunkiem dostępu do właściwej informacji kosztowej.

Drugie z wymienionych rozwiązań, rachunek kosztów pełnych, ma zastosowanie głównie w decyzjach portfelowych dotyczących tworzenia lub przebudowy portfela produktów i klientów przedsiębiorstwa, przy założeniu nieistotnego udziału kosztów fazy przed- i po produkcyjnej.

Trzecie rozwiązanie, rachunek kosztów cyklu życia, ma także zastosowanie w decyzjach portfelowych, przy założeniu jednak istotnego udziału kosztów fazy przedprodukcyjnej (badań i rozwoju, wejścia na rynek) oraz poprodukcyjnej (wyjścia z rynku, likwidacji). Decyzje takie dotyczą zwykle o wiele dłuższego horyzontu czasowego niż decyzje oparte na tworzeniu portfela produktów na podstawie już istniejących rozwiązań.

Zarówno rachunek kosztów zmiennych oraz rachunek kosztów pełnych, jak i rachunek kosztów cyklu życia produktu są równorzędnymi rozwiązaniami, które należy zastosować równolegle zależnie od horyzontu czasowego decyzji, jaką ma zamiar podjąć przedsiębiorstwo. Poprawność podjętych decyzji będzie jednak zależna nie tylko od wyboru właściwej w danym obszarze decyzyjnym koncepcji rachunku kosztów, ale także od dostosowania jakości informacji kosztowej do sposobu zorganizowania przedsiębiorstwa. Jakość ta będzie z kolei zależna od kolejnego parametru definiującego system rachunku kosztów w przedsiębiorstwie – metody kalkulacji kosztów.

Ujęcie kosztów stałych w perspektywie rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych zaprezentowano w tabeli 2.5.

Tabela 2.5. Rozliczenie kosztów stałych, pośrednich w rachunku kosztów pełnych i zmiennych

Rozliczenie kosztów stałych, pośrednich w czasie	Rachunek kosztów pełnych	Rachunek kosztów zmiennych
Obciążenie wyniku finansowego	w okresie sprzedaży produktów	w okresie poniesienia kosztów
Ujęcie w aktywach	rozliczenie kosztów pośrednich na produkty według kluczy rozliczeniowych	tylko koszty zmienne (wytworzenia) rozliczane są na produkty

Źródło: Opracowanie własne.

Zróznicowanie w rozliczaniu kosztów stałych i pośrednich w czasie przyczynia się również do różnicy w sposobie oceny rentowności jednostkowej wyrobu. W rachunku kosztów pełnych rentowność wyrobu ustalana jest na poziomie kosztów całkowitych, jako różnica

pomiędzy wartością przychodów a wartością kosztów pełnych, jednostkowych. Ze względu na podział kosztów na zmienne i stałe w rachunku kosztów zmiennych ocena rentowności jednostkowej wyrobu dokonywana jest na dwóch poziomach, w pierwszym ustalana jest jednostkowa marża brutto produktu, wynikająca z różnicy pomiędzy ceną sprzedaży a kosztami zmiennymi, a w drugim marża brutto produktu jest korygowana o koszty stałe.

W rachunku kosztów pełnych wpływ na wycenę produktów ma wielkość osiągniętej produkcji. Wycena produktów dokonana w okresie spadku ilości produkowanych produktów powoduje zawyżenie wyceny zapasów, podział kosztów stałych na mniejszą ilość wyprodukowanych produktów. Wycena produktów dokonana w okresie wzrostu ilości produkowanych produktów powoduje jednostkowo niższe obciążenie w wycenie zapasów, podział kosztów stałych na większą ilość wyprodukowanych produktów. Dla zachowania poprawności w wycenie aktywowanych produktów wprowadzono wytyczne mające na celu zabezpieczenie poprawności wyceny kosztu wytworzenia:

- wycena zapasów po cenach nie wyższych niż cena sprzedaży netto,
- ograniczenie w zakresie ujęcia w kosztach wytworzenia tylko uzasadnionej części kosztów pośrednich.

Poziom wyceny zapasów i zysku operacyjnego jest zróżnicowany w zależności od zastosowania danego systemu rachunku kosztów oraz osiąganych wielkości produkcji i sprzedaży. Wpływ poszczególnych czynników na wielkość zysku operacyjnego przedstawia tabela 2.6.

Tabela 2.6. Wpływ wielkości produkcji i sprzedaży na poziom zysku operacyjnego

Wielkość produkcji i sprzedaży	Poziom zysku operacyjnego (ZO)
Produkcja = Sprzedaż	$ZO(RKP) = ZO(RKZ)$
Produkcja > Sprzedaż	$ZO(RKP) > ZO(RKZ)$
Produkcja < Sprzedaż	$ZO(RKP) < ZO(RKZ)$
Produkcja = stała Sprzedaż = zmienna w czasie	Większy wpływ na ZO w RKZ
Produkcja = zmienna w czasie Sprzedaż = stała	Większy wpływ na ZO w RKP

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Jaruga, 2014, s. 137).

Dokonując porównania rachunku kosztów pełnych (RKP) i rachunku kosztów zmiennych (RKZ) można zauważyć wiele różnic, które zostały zaprezentowane w tabeli 2.7.

Tabela 2.7. Porównanie rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych

Kryterium porównań	Rachunek kosztów pełnych	Rachunek kosztów zmiennych
Cel prowadzenia	Sporządzanie obligatoryjnych sprawozdań finansowych	Potrzeby wewnętrzne przedsiębiorstwa
Zgodność z wymogami ustawy o rachunkowości	Jest zgodny	Nie jest zgodny
Nadrzędne kryterium klasyfikacji kosztów	Możliwość przypisania kosztów wyrobom, usługom	Reagowanie kosztów na wahania wielkości produkcji, świadczenie usług
Podstawowe kategorie kosztów	Koszty bezpośrednie Koszty pośrednie	Koszty zmienne Koszty stałe
Zakres kosztów produktów	– Koszt wytworzenia: – koszty bezpośrednie – koszty pośrednie produkcji	– Zmienne koszty wytworzenia: – koszty bezpośrednie – koszty zmienne produkcji
Zakres kosztów okresu	– Koszty nieprodukcyjne: – koszty ogólnego zarządu – koszty sprzedaży	– Koszty stałe: – koszty stałe produkcji – koszty ogólnego zarządu – koszty sprzedaży
Wycena zapasów produktów	Koszt wytworzenia	Koszt wytworzenia zmienny
Adekwatność odzwierciedlenia wyniku finansowego	Wynik długookresowy	Wynik krótkookresowy
Przydatność przy podejmowaniu decyzji	Decyzje długookresowe	Decyzje krótkookresowe
Orientacja decydentów	Procesy produkcyjne	Rynek

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2006, s. 114).

Wadą tradycyjnego rachunku kosztów zmiennych jest traktowanie kosztów stałych jako jednego bloku, który odnosi się do całego przedsiębiorstwa. Takie rozwiązanie utrudnia określenie związku kosztów stałych z mniejszymi kategoriami, takimi jak wydziały przedsiębiorstwa, czy wyrób, usługa, towar. Dlatego rozwinęły się różne odmiany rachunku kosztów zmiennych, w których przyjmuje się następujące założenia (Kiziukiewicz, 2003, s. 196):

- istnieje możliwość wyodrębniania kosztów stałych indywidualnych, związanych z danym produktem, linią produkcyjną, wydziałem przedsiębiorstwa, kanałem dystrybucji, itp.,
- wydzielenie stałych kosztów indywidualnych pozwala na ustalenie wielu stopni marż na pokrycie kosztów stałych o różnym zakresie,

- różne stopnie marż na pokrycie kosztów stałych pozwalają na ocenę ośrodków odpowiedzialności, klientów, segmentów rynku, itp.

Na bazie powyższych założeń powstały wielostopniowe rachunki kosztów, nazwane również wieloobiekowymi systemami rachunku kosztów i wyników, które umożliwiają wyodrębnienie odpowiedniej ilości stopnia marży do rzeczywistej ilości poziomów zarządzania i obszarów sprzedaży. Celem wielostopniowego rachunku kosztów jest analiza zyskowności przedsiębiorstwa dla różnych oddziałów i wydziałów wytwarzających produkty gotowe.

Jeżeli za główne kryterium podziału rachunku kosztów przyjąć czas to można wyróżnić (Sawicki, 2000, s. 92):

- rachunek kosztów rzeczywistych (historycznych, faktycznych, ustalonych ex post, przeszłościowych, retrospektywny rachunek kosztów),
- rachunek kosztów przyszłościowych (ustalonych ex ante, apriorycznych, planowanych, prospektywny rachunek kosztów).

Koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo w ramach bieżącej działalności są zazwyczaj rezultatem decyzji podjętych w przeszłości. Ważnym zatem zadaniem rachunku kosztów jest stworzenie podstaw do sterowania przebiegiem kosztów w czasie. Stosując, jako kryterium zasięg czasowy ponoszonych kosztów najczęściej wydziela się (Nowak, 2015, s. 162-172):

- rachunek kosztów rzeczywistych,
- rachunek kosztów normalnych,
- rachunek kosztów postulowanych.

Inna klasyfikacja modeli rachunku kosztów wynika z ich związku z systemem ewidencyjno-sprawozdawczym rachunkowości jednostki gospodarczej. Jeśli rachunek kosztów jest elementem systemu ewidencyjno-sprawozdawczego mówimy o systematycznym rachunku kosztów, jeśli jest prowadzony poza nim, to mówimy o problemowym rachunku kosztów (Nowak, 2015, s. 162-172).

W kolejnym podejściu do klasyfikacji modeli rachunku kosztów uwzględnia się podstawowy rodzaj odniesienia kosztów: jednostki ewidencyjne, obiekty kalkulacji kosztów. Stosując to kryterium, wyróżnia się (Nowak, 2010):

- okresowy rachunek kosztów, stosowany w produkcji wielkoseryjnej, w którym koszty faktycznie poniesione są grupowane według asortymentów dla ustalonych okresów sprawozdawczych,

- zleceniowy rachunek kosztów, stosowany w produkcji jednostkowej i małoseryjnej, w którym koszty faktycznie ponoszone grupowane są w ramach zlecenia i rozliczane po zakończeniu zlecenia.

Również typ danego podmiotu gospodarczego może być wyznacznikiem do projektowania rachunku kosztów. W złożonych strukturach kapitałowych rachunkowość zarządcza wyznacza strategię zarządzania kosztami oraz zakres i zadania rachunku kosztów.

System rachunkowości w grupie kapitałowej traktowany jest jako system obejmujący swym zakresem (Remlein, 2013, s. 51-52):

1. systemy rachunkowości poszczególnych jednostek, które powinny funkcjonować według zasad ujednoliconych dla całej grupy,
2. procedury konsolidacyjne związana z przejściem od indywidualnych (jednostkowych) sprawozdań finansowych do skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej.

Integracja systemów sprawozdawczego rachunku kosztów w jednostkach funkcjonującej grupy kapitałowej sprowadza się więc generalnie do ujednolicania zasad systemów rachunku kosztów w poszczególnych spółkach, zazwyczaj narzuconych przez jednostkę dominującą. Ujednolicony sprawozdawczy rachunek kosztów przede wszystkim ułatwia przeprowadzenie procedur konsolidacyjnych, a także dostarcza bardziej wiarygodnych informacji dla celów zarządczych (Nowak, 2018, s. 66).

W przypadku decyzyjnych rachunków kosztów jednostki w ramach grupy kapitałowej mogą mieć różny zakres swobody w ich doborze i stosowaniu. Jednostka dominująca może przyjąć w stosunku do jednostek podporządkowanych strategię pełnej swobody (dotyczy to zwłaszcza grup kapitałowych, w których spółki podporządkowane prowadzą skrajnie zróżnicowaną działalność), równania do najlepszych rozwiązań (podejście benchmarkingowe) lub narzucenia systemu stosowanego w jednostce dominującej (dotyczy do szczególnie sytuacji, gdy grupa kapitałowa posługuje się wspólną platformą informatyczną oraz zintegrowanymi systemami zarządzania) (Nowak, 2018, s. 67).

Rachunek kosztów grup kapitałowych, w których jako jednostki zależne występują przedsiębiorstwa kontraktowe, wymaga indywidualnego podejścia. Wynika to z faktu, że nie jest możliwe wyodrębnienie jednego podmiotu rachunkowości dla całej grupy kapitałowej. Nie ma możliwości opracowania jednego rozwiązania w zakresie rachunku kosztów. Ze względu na zróżnicowanie biznesowe jednostek podporządkowanych bardzo często

konsolidacja wyników z różnorodnych rachunków kosztów nie generuje jednoznacznej, wiążącej informacji zarządczej w obszarze kosztów i wyników. W jednostkach powiązanych, z ograniczonymi funkcjami biznesowymi, nie występują wszystkie funkcje biznesowe i ryzyka, które powstają w jednostce dominującej, będącej centrum zarządzania strategicznego. Istota budowania jednostek zależnych ukierunkowanych na produkcję produktów, z odsprzedażą bezpośrednią do grupy kapitałowej, zdecydowanie różni się od zakresu działalności spółki dominującej, co jest równoznaczne z zasadnością budowania rachunków kosztów przyporządkowanych istniejącym funkcjom i ryzykom biznesowym.

2.4. Teoria strategicznego zarządzania kosztami

W ostatnich latach obserwuje się wyraźny wzrost znaczenia problemów strategicznych o charakterze długookresowym w funkcjonowaniu przedsiębiorstw, co wymaga zastosowania odpowiednich instrumentów zarządzania. Stawia to nowe wyzwania przed rachunkowością zarządczą, która powinna być bardziej nastawiona na wspomaganie procesu strategicznego zarządzania przedsiębiorstwa.

A. Brokemper uznał, że istotą strategicznego zarządzania jest wspomaganie procesu planowania i kontroli strategicznej z wykorzystaniem zweryfikowanych, zorientowanych na klientów i rynek informacji o produktach oraz procesach dotyczących przede wszystkim zużycia zasobów przedsiębiorstwa (Brokemper, 1998).

W międzynarodowych wytycznych dotyczących rachunkowości wskazuje się, aby rachunkowość dostarczała, analizowała i interpretowała informacje pomocne przy ustalaniu strategicznych kierunków, planowaniu, podejmowaniu decyzji oraz kontroli strategicznej. Są to zatem podstawowe etapy procesu strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem i zadaniem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji, istotnych z punktu widzenia realizacji każdego z tych etapów. Poprawne formułowanie i skuteczne wdrażanie strategii wymagają bowiem odpowiednich informacji nie tylko finansowych, ale także niefinansowych, które może dostarczyć rachunkowość zarządcza. Zatem powinna być ona zorientowana na strategię przedsiębiorstwa i informacyjne zabezpieczenie podejmowanych decyzji strategicznych. Wzrost znaczenia informacji z rachunkowości zarządczej we wspomaganie procesu zarządzania strategicznego przyczynił się do wykształcenia strategicznej rachunkowości zarządczej. Ten obszar jest systemem stworzonym dla wspierania realizacji strategii przedsiębiorstwa poprzez dostarczanie informacji naczelnemu

kierownictwu przedsiębiorstwa. Przy czym w strategicznej rachunkowości uwaga jest skoncentrowana na informacjach dotyczących otoczenia przedsiębiorstwa, pomocnych przy osiągnięciu i utrzymaniu przewagi konkurencyjnej (Nowak, 2010, s. 414-415).

Strategiczna rachunkowość zarządcza wyrosła z potrzeb raportowania informacji odnoszących się do rynków, na których organizacja gospodarcza prowadzi swoją działalność, oraz danych charakteryzujących (finansowo lub w inny sposób) firmy dla niej konkurencyjne. Rachunkowość zarządcza, poszukując rozwiązań odpowiadających nowemu zapotrzebowaniu informacyjnemu – głównie za sprawą japońskich doświadczeń i koncepcji, zmienia się i wzbogaca o orientację zewnętrzną, dzięki której możliwe jest kreowanie informacji naświetlających pozycję przedsiębiorstwa na rynku i cechy jego konkurencyjności. Strategiczna rachunkowość zarządcza powinna wskazywać przyczyny rynkowego status quo, zagrożenia, potencjalne możliwości oraz – poprzez różne finansowe analizy, inne wielkości i charakterystyki – ułatwiać formułowanie, rozwijanie i implementowanie konkurencyjnych strategii. Aby to ostatnie było możliwe, strategiczna rachunkowość zarządcza powinna na bieżąco między innymi:

1. dostarczać informacji umożliwiających monitorowanie strategii już wdrożonych,
2. koncentrować się na gromadzeniu i przetwarzaniu informacji na przykład o aktualnej fazie w cyklu życia produktów przedsiębiorstwa i o ich strukturze asortymentowej,
3. przedstawiać te informacje na tle konkurencyjnych przedsiębiorstw,
4. wspomagać system wczesnego ostrzegania w przedsiębiorstwie (Karmańska, 2004, s. 209).

Koncepcją zarządzania obejmującą działania ukierunkowane na poprawę efektywności wykorzystania zasobów jest zarządzanie kosztami. W kosztach znajduje odzwierciedlenie jakość pracy w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa. Dlatego uwaga menedżerów jest skupiona na kształtowaniu kosztów na odpowiednim poziomie (Kołodziejczuk, 2014).

Strategiczne zarządzanie kosztami jest postrzegane jako wykorzystywanie przez kierowników informacji z systemu rachunkowości jednostki gospodarczej w celu określenia i komunikowania strategii jednostki, wyboru i zastosowania, a następnie monitorowania metod realizacji strategii oraz oceny stopnia osiągnięcia zamierzeń strategicznych. Systemy rachunkowości zarządczej, służące strategicznemu zarządzaniu kosztami, powinny być nastawione na pomiar i przedstawianie w sprawozdaniach kosztów nie tylko bieżących

działań, lecz również dotyczących przyszłych procesów i przedsięwzięć jednostki gospodarczej (Szychta, 2007, s. 182).

Koncepcje strategicznego zarządzania kosztami oparte są na trzech zasadniczych założeniach (Nowak, 2015, s. 137):

1. ogólna strategia przedsiębiorstwa prowadząca do wzrostu wartości w długim okresie czasu powinna obejmować cały łańcuch tworzenia wartości,
2. główną strategią osiągania przewagi konkurencyjnej powinna być strategia przywództwa kosztowego,
3. analiza nośników kosztów o charakterze strategicznym jako czynnik wpływający na pozycję przedsiębiorstwa pod względem kosztów oraz poziom kosztów działań podejmowanych dla tworzenia wartości.

Strategiczne zarządzanie kosztami zostało zdefiniowane jako przygotowanie i wykorzystanie informacji o kosztach na etapach formułowania i komunikowania strategii przedsiębiorstwa oraz projektowania i wdrażania zarządzania strategicznego do realizacji przyjętej strategii, a także na etapach konstruowania i wdrażania systemu kontroli i monitorowania postępów w realizacji przyjętej strategii (Shank, Govindarajan, 1993, s. 6-8).

Natomiast definicja strategicznego zarządzania kosztami autorstwa W.J. Morse, J.R. Davis, A.L. Hartgraves (2003) odnosi się do procesu podejmowania decyzji dotyczących specyficznych czynników kosztotwórczych w kontekście strategii przedsiębiorstwa oraz łańcucha wartości.

Jeszcze szersze ujęcie strategicznego zarządzania kosztami przedstawia R. Proctor (2006) uważając, że „strategiczna rachunkowość zarządcza oznacza podejście do zarządzania, które polega na wykorzystaniu efektywnego systemu informacyjnego obejmującego informacje zewnętrzne i wewnętrzne oraz finansowe i niefinansowe w celu zdobycia przez przedsiębiorstwo przewagi konkurencyjnej poprzez ciągłą poprawę osiągniętych wyników”. Jako główne filary strategicznego zarządzania kosztami wskazuje:

- poprawne sformułowanie strategii, poprzez wybór sposobu działania spośród wielu możliwych,
- jakość systemu informacyjnego, uwidocznioma we właściwych miernikach dokonań oraz aktualnych i zagregowanych informacjach w elastycznej postaci.

Strategiczna rachunkowość zarządcza, jak i strategiczne zarządzanie kosztami powinny wpisywać się w ogólną strategię przedsiębiorstwa i wspierać w realizacji celu działalności

jakim jest wzrost wartości przedsiębiorstwa w długim okresie. Działania ukierunkowane na osiągnięcie tego celu powinny obejmować cały łańcuch tworzenia wartości, a więc zarówno procesy realizowane w przedsiębiorstwie, jak i poza jego granicami. Dlatego analiza łańcucha tworzenia wartości jest najważniejszym narzędziem identyfikacji źródeł osiągnięcia przewagi konkurencyjnej w perspektywie strategicznej. Przy tym łańcuch tworzenia wartości powinien być rozpatrywany w powiązaniu z procesem ponoszenia kosztów.

Drugim założeniem strategicznego zarządzania kosztami jest wybór strategii przywództwa kosztowego jako głównej strategii osiągnięcia przewagi konkurencyjnej. Z założeniem tym jest związane strategiczne pozycjonowanie przedsiębiorstwem, które polega na określeniu pozycji przedsiębiorstwa pod względem kosztów. Informacje o kosztach procesów i działań realizowanych w celu kreowania wartości oraz o kosztach konkurencji mają ważne znaczenie dla polityki kosztowej przedsiębiorstwa.

Przy uwzględnieniu realizowanej przez przedsiębiorstwo strategii działania oraz w powiązaniu z łańcuchem tworzenia wartości są wyodrębniane nośniki kosztów. W strategicznym zarządzaniu kosztami uznaje się, że ponoszenie kosztów w długim okresie jest skutkiem decyzji strategicznych. Dlatego trzecim założeniem strategicznego zarządzania kosztami jest analiza nośników kosztów o charakterze strategicznym. Nośniki te wpływają na pozycję przedsiębiorstwa pod względem kosztów oraz poziom kosztów działań podejmowanych dla tworzenia wartości (Nowak, 2015, s. 137-138).

Istnieją trzy obszary oddziaływania czynników kosztotwórczych na pozycje kosztowe o charakterze strategicznym (Brokemper, 1998, Ziegenbein 2001, s. 71):

1. sterowanie przebiegiem kosztów, którego zadaniem jest ustalenie długookresowych prawidłowości określających kształt zależności kosztów od różnych nośników kosztów,
2. kształtowanie struktury kosztów, w której centrum zainteresowania znajduje się analiza struktury kosztów z podziałem na koszty stałe i zmienne oraz koszty wspólne i indywidualne,
3. wpływanie na poziom kosztów, które obejmuje określenie konkretnych działań mających doprowadzić do osiągnięcia celu zarządzania kosztami, jakim jest redukcja kosztów.

Najsilniejszych obecnie związków w ramach zarządzania kosztami można doszukać się między koncepcją łańcucha dostaw a systemami rachunku kosztów, zaliczanych do nowoczesnych, powstałych w ostatnim trzydziestoleciu. Najbliższe relacje występują z rachunkiem kosztów działań i jego ostatnią odmianą, którą jest rachunek kosztów działań

sterowany czasem. Pomiar kosztów działań i opracowanie systemu mierników z nimi związanych pozwalają obliczyć koszty w poszczególnych ogniwach łańcucha dostaw nie tylko wewnątrz przedsiębiorstwa, ale również w połączeniu z najbliższym otoczeniem, jakim są dostawcy i odbiorcy. Rachunek ten skupia się na procesach i działaniach, przypisując im koszty. Są one następnie rozliczane poprzez odpowiednio dobrane mierniki na obiekty kosztowe. W łańcuchu dostaw pozwala to wyeliminować działania, które generują koszty, a nie przynoszą efektów. Uzgadniając z partnerami łańcucha dostaw, kto wykonuje poszczególne działania, można dokonać ich optymalizacji, a więc i minimalizacji kosztów. Innym rachunkiem, który warto wymienić, jest rachunek kosztów docelowych. Wymagany zysk docelowy przy ustalonej cenie rynkowej produktu powoduje, że konieczne jest oszacowanie kosztu docelowego. Szacuje go producent wyrobu. W przypadku gdy nie może go osiągnąć samodzielnie, musi rozłożyć jego redukcję na poszczególnych członków łańcucha dostaw. Może to być związane z przeprojektowaniem produktów, innym sposobem jego pakowania, składowania lub zmianą kanałów dystrybucji. Jest to istotne nie tylko dla nowych produktów, ale również tych, dla których zamierza się przedłużyć krzywą cyklu życia. Wpływa to na koszty ich liftingu przy utrzymaniu lub zwiększeniu ich funkcjonalności (Kowalak, 2010, s. 65).

W strategicznym zarządzaniu kosztami wykorzystuje się następujące instrumenty rachunku kosztów nastawionego na kształtowanie się kosztów w długim okresie (Nowak, Wierzbński, 2010):

- rachunek kosztów działań (procesów),
- rachunek kosztów łańcucha wartości,
- rachunek kosztów cyklu życia produktów,
- rachunek kosztów docelowych,
- rachunek kosztów jakości,
- rachunek kosztów ciągłego doskonalenia,
- rachunek kosztów projektów innowacyjnych.

Wymienione rachunki są ukierunkowane na pomiar strategicznych nośników kosztów oraz identyfikację długookresowych czynników kosztotwórczych, co umożliwia podjęcie odpowiednich działań mających na celu poprawę efektywności wykorzystania zasobów, które skutkują obniżaniem kosztów. Systemy te funkcjonują odrębnie od podstawowego rachunku kosztów, stanowiącego narzędzie ewidencji kosztów rzeczywistych i wyceny

bilansowej zapasów, a analiza poziomu kosztów produktów oparta jest często o dodatkowe systemy zarządcze m.in. takie jak kompleksowe zarządzanie jakością (*Total Quality Management*), planowanie potrzeb materiałowych (*Material Requirements Planing*), system dostaw materiałów (*just-in-time*). Połączenie systemów zarządzania z rachunkiem kosztów pozwala na osiągnięcie produktów o wysokiej jakości, w odpowiednio krótkim okresie czasu, na relatywnie niskim poziomie kosztu jednostkowego.

Zarządzanie przedsiębiorstwem wymaga zaprojektowania odpowiednich założeń dla rachunkowości wynikających z realizowanych procesów biznesowych. Nowe strategie zarządcze, nowe procesy biznesowe wymagają natychmiastowych dostosowań rachunku kosztów do rzeczywistych procesów biznesowych. Aktualna informacja kosztowa pochodząca z rachunku kosztów ma za zadanie wspomagać decyzje zarządcze, dzięki którym są realizowane długookresowe cele działalności gospodarczej. W związku z tym strategiczne zarządzanie zawsze będzie powiązane z rachunkowością zarządczą, której strategiczne zarządzanie kosztami jest integralną częścią.

Rozdział III.

EFEKTYWNOŚĆ W OCENIE DZIAŁALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW

3.1. Istota i rodzaje efektywności

Produkcja realizowana w przedsiębiorstwach kontraktowych stanowi specyficzną formę działalności gospodarczej, w której uwarunkowania biznesowe przyczyniają się bardzo mocno do podjęcia działań w zakresie opracowania optymalnego rachunku kosztów. Poprzez nieustanne obniżanie kosztów projektowanego i wytwarzanego produktu wartość produkcji w przedsiębiorstwie kontraktowym może być konkurencyjna w odniesieniu do innych jednostek w danej grupie kapitałowej. Rachunek kosztów jako narzędzie strategicznego zarządzania kosztami powinien być postrzegany jako narzędzie umożliwiające podejmowanie proefektywnościowych działań w istniejących warunkach gospodarczych.

Pojęcie efektywności jest trudne do jednoznacznego zdefiniowania, stąd w zakresie sfery ekonomiczno-finansowej, wskazane jest, aby w pierwszej kolejności odnieść się do pojęcia sprawności działania na gruncie prakseologii T. Kotarbińskiego (Kotarbiński, 1973), w której wskazane jest, że miarą ekonomiczności jest stosunek wyniku użytecznego do kosztów działania, zarówno materialnych, jak i moralnych.

W literaturze przedmiotu wskazuje się trzy podejścia efektywności:

- celowościowe - ocena efektywności dotyczy przede wszystkim stopnia realizacji założonego celu, a dopiero w następnej kolejności poziomu wykorzystania dostępnych zasobów,
- systemowe - efektywność to umiejętność pokonywania przez jednostkę gospodarczą braku pewności płynącej z otoczenia oraz kształtowania przez nią otoczenia w kierunku dogodnym dla niej samej,
- wielokryterialne - idea efektywności opiera się na osiąganiu przez jednostkę gospodarczą wyznaczonych celów, spełnianiu określonych warunków i utrzymywaniu nałożonych na nią standardów (Pawłowski, 2004, s. 11–19).

Efektywność działalności podmiotów gospodarczych można również rozpatrywać jako efektywność techniczną i ekonomiczną (inaczej określana mianem efektywności alokacyjnej). Podmiot gospodarczy jest efektywny technicznie, gdy minimalizuje nakłady, by osiągnąć dany (zaplanowany) poziom wyników lub uzyskuje maksymalne wyniki z danego

(zaplanowanego) poziomu nakładów. Pojęcie efektywności ekonomicznej jest znacznie szersze (nazywaną też alokacyjną). W tym przypadku podmiot dokonuje optymalnych wyborów nakładów lub wyników z uwzględnieniem ich cen rynkowych. Podmiot minimalizujący koszty jest efektywny kosztowo, maksymalizujący przychód – efektywny dochodowo. Wyodrębnia się także efektywność alokacji nakładów i wyników. Poszczególne rodzaje efektywności są ze sobą powiązane. Podmiot jest efektywny ekonomicznie, jeśli jest efektywny pod względem technicznym i alokacyjnym. Na przykład dany podmiot cechuje efektywność kosztowa, jeśli jest efektywny technicznie i alokacyjnie ze względu na ponoszone nakłady. Inaczej mówiąc, nieefektywność techniczna czy alokacyjna nakładów generują nieefektywność kosztową (Ćwiakała-Matys, Nowak, 2009, s. 198).

Rezultat działalności podmiotu gospodarczego lub określonego przedsięwzięcia, będący wynikiem relacji uzyskiwanych efektów do poniesionych nakładów wyraża efektywność ekonomiczną (Penc, 1997).

Krótkookresowe statyczne podejście badawcze obejmuje efektywność ekonomiczną oraz efektywność techniczną, która pozostaje w ścisłym związku z tzw. efektywnością typu X, oddziałującą również na efektywność dynamiczną. Efektywność X jest kategorią, która odnosi się do realnego świata rzeczywistych osób przedsiębiorstwa. Koncentruje się na zrozumieniu, w jaki sposób ich sytuacja może ulec poprawie. Jest to teoria wyboru i działania w określonych warunkach organizacyjnych, a nie ogólna teoria rynków lub porządku ekonomicznego. Efektywność X jest pytaniem o to, dlaczego te same nakłady nie zawsze jednoznacznie prowadzą do tych samych technicznie efektywnych rezultatów (Potts, 2007). Całkowita efektywność ekonomiczna wymaga osiągnięcia efektywności technicznej oraz efektywności alokacyjnej w sferze produkcji, konsumpcji oraz struktury produkcji (połączenia produkowanych dóbr).

W obszarze długookresowej efektywności dynamicznej oprócz efektywności typu X wyróżniono dwa dalsze komponenty, czyli efektywność innowacyjną i adaptacyjną. Przedsiębiorczość jest tu czynnikiem, który warunkuje osiągnięcie efektywności zarówno w krótkim, jak i w długim okresie. Efektywność techniczna wiąże się z wykorzystaniem zasobów w technologicznie najbardziej wydajny sposób. Efektywność techniczna jest warunkiem koniecznym do osiągnięcia efektywności ekonomicznej, ale nie oznacza to, że wszystkie rozwiązania technicznie efektywne są też efektywne ekonomicznie. Efektywność ekonomiczna związana jest z optymalną alokacją czynników produkcji oraz wytworzonych

dóbr, a także optymalnym połączeniem wytwarzanej produkcji na poziomie całej gospodarki – parametrem stabilizującym jest tu system cen. O statycznej efektywności ekonomicznej można zatem powiedzieć, że analizowana jest w dwóch aspektach: produkcyjnym i konsumpcyjnym. Efektywność produkcyjna jest ekonomicznym wyrazem efektywności technicznej, co oznacza, że ze wszystkich technicznie efektywnych metod produkcji efektywne produkcyjnie są tylko te, które minimalizują koszty produkcji (inaczej mówiąc, osiągnięta jest efektywność alokacyjna w sferze produkcji). Za prekursora dekompozycji efektywności produkcyjnej na efektywność techniczną i alokacyjną uważa się Michaela J. Farrela (zagadnienie efektywności produkcyjnej Farrela obszerniej przedstawione zostanie w dalszej części opracowania). Efektywność produkcyjna nie gwarantuje jednak, że produkowane dobra maksymalizują satysfakcję konsumentów. Osiągnięcie takiego stanu wymaga efektywności alokacyjnej w sferze konsumpcji oraz w sferze struktury produkcji. Pełna efektywność alokacyjna oznacza zatem, że spośród wszystkich rozwiązań efektywnych produkcyjnie wybrano tylko te, które zapewniają największą satysfakcję po stronie konsumpcji. To właśnie pełna efektywność alokacyjna utożsamiana jest z całkowitą efektywnością ekonomiczną, która oznacza, że z danych zasobów osiągnięty został najwyższy możliwy poziom satysfakcji. A ponieważ satysfakcja pochodzi z konsumpcji dóbr i usług, to efektywność ekonomiczna wymaga największego możliwego poziomu produkcji, czyli efektywności technicznej (Kozuń-Cieślak, 2013, s. 22).

Odnosząc efektywność do przedsiębiorstwa, można wyróżnić jej dwa wymiary:

- operacyjny,
- strategiczny.

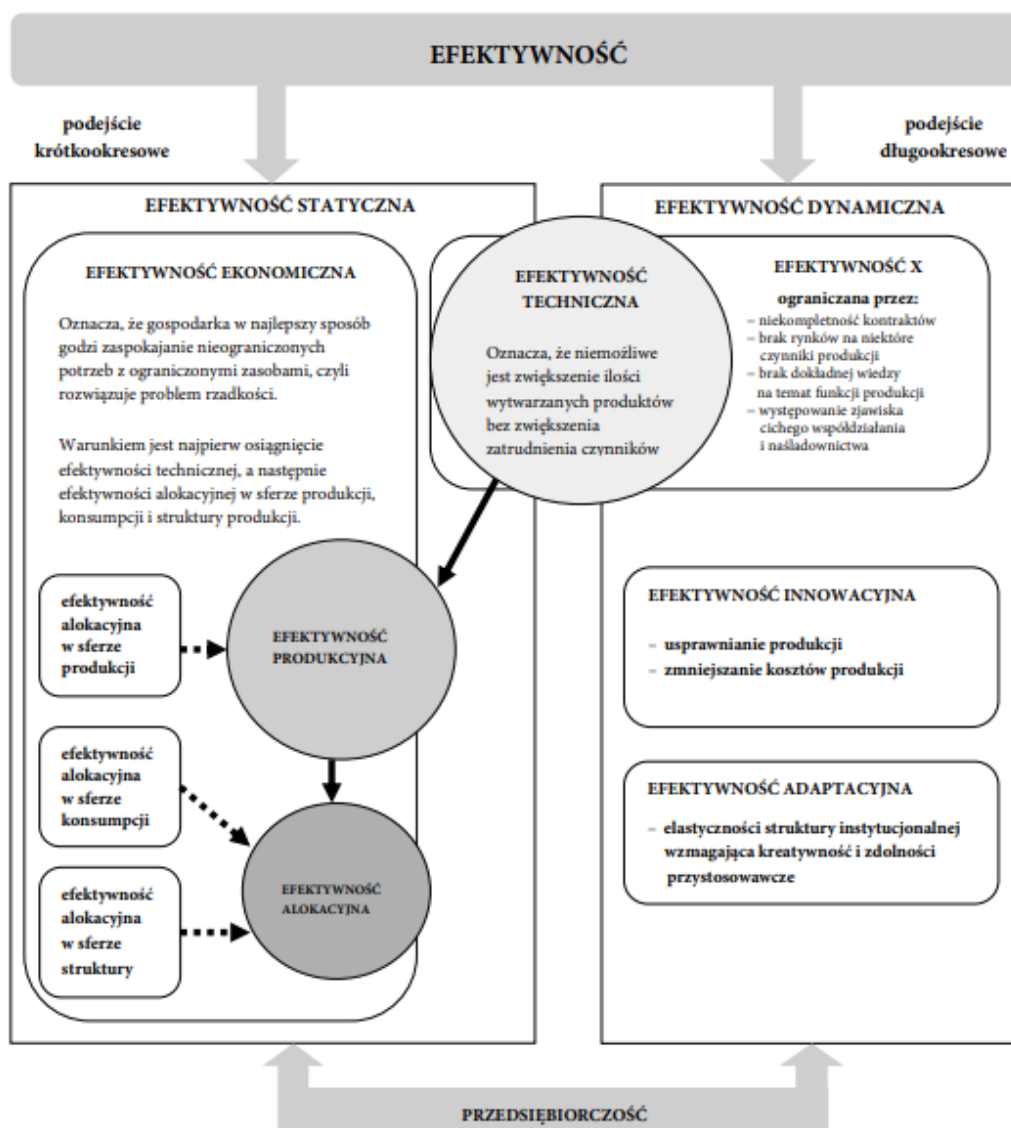
Efektywność w sensie operacyjnym oznacza realizowanie działań znacznie lepiej przy wykonywaniu tego, co robią inni w tej samej branży, realizując tę samą koncepcję biznesowego działania. Wymiar strategiczny efektywności związany jest natomiast z zaleceniem, by działać w odmienny sposób, urzeczywistniając tym samym unikatowe koncepcje biznesowego działania. W sytuacji zmienności warunków otoczenia, osiągnięcie naturalnych celów działalności przedsiębiorstwa, do których należy przetrwanie i rozwój, wymaga efektywności zarówno w wymiarze operacyjnym, jak i strategicznym (Szymańska, 2010, s. 152–164).

Efektywność kosztowa charakteryzuje te podmioty gospodarcze, które przy ustalonych cenach czynników produkcji stosują poziomy nakładów umożliwiające uzyskanie zadanych

wyników najmniejszym kosztem. Wartość zużytych nakładów w celu otrzymania danego poziomu wyników jest najmniejsza, jeśli są one zaangażowane w proporcjach określonych przez ich ceny rynkowe. Nieefektywność kosztowa oznacza, że podmiot, aby uzyskać dane wyniki, stosuje kombinację nakładów, która generuje większe koszty niż określone przez zasadę minimalizacji kosztów w teorii producenta. W celu wyznaczenia efektywności kosztowej niezbędna jest zatem znajomość cen rynkowych poszczególnych nakładów (Ćwiąkała-Małyś, Nowak, 2009, s. 200).

Prezentacja efektywności w podejściu krótkookresowym i długookresowym została zaprezentowana na rysunku 3.1.

Rysunek 3.1. Typologia efektywności



Źródło: (Kozuń-Cieślak, 2013. s. 21).

Krótkookresowe statyczne podejście badawcze obejmuje efektywność ekonomiczną oraz efektywność techniczną, która pozostaje w ścisłym związku z tzw. efektywnością typu X, oddziałującą również na efektywność dynamiczną. Całkowita efektywność ekonomiczna wymaga osiągnięcia efektywności technicznej oraz efektywności alokacyjnej w sferze produkcji, konsumpcji oraz struktury produkcji (połączenia produkowanych dóbr). Z kolei w obszarze długookresowej efektywności dynamicznej oprócz efektywności typu X wyróżniono dwa dalsze komponenty, czyli efektywność innowacyjną i adaptacyjną. Przedsiębiorczość jest tu czynnikiem, który warunkuje osiąganie efektywności zarówno w krótkim, jak i w długim okresie (Kozuń-Cieślak, 2013, s. 21-22).

M. Holstein-Beck (1997) dokonując analizy ewolucyjnego rozwoju pojęcia efektywności oraz próbując określić je w sposób zgodny „z duchem czasu”, wyróżniła sześć kategorii składających się na współczesne rozumienie treści i zakresu terminu efektywność. Obejmują one:

- wydajność - w ujęciu techniczno-ekonomicznym H. Emersona,
- kompetencyjność - w ujęciu organizacyjno-biurokratycznym M. Webera,
- sprawność - w ujęciu prakseologicznym T. Kotarbińskiego,
- funkcjonalność - w ujęciu humanistycznym R. Beckharda,
- komunikatywność - w ujęciu osobowościowym D. J. Lawlessa,
- moralność - w ujęciu behawioralnym K. Obuchowskiego.

Wielowymiarowe traktowanie efektywności zaprezentowano w tabeli 3.1.

Tabela 3.1. Wymiary efektywności

Wymiar	Zakres
Rzeczowa	Związana z realizacją misji podmiotu gospodarczego.
Ekonomiczna	Dążenie do maksymalizacji relacji: efekty-nakłady
Techniczno-produkcyjna	Optymalizacja doboru i wykorzystania zasobów gospodarczych.
Środowiskowa	Związana z powstaniem i rozwojem paradygmatów nauki o zarządzaniu środowiskiem.
Oparta na jakości	Odnosząca się do realizacji paradygmatu jakości w zarządzaniu jednostką gospodarczą.
Społeczna	Związana z koncepcją społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa.
Etyczno-kulturowa	Odnosząca się do tworzenia, utrwalania i promowania norm etycznych i kulturowych, w ramach szeroko rozumianego otoczenia społecznego i gospodarczego podmiotu gospodarczego.
Behawioralna	Koncentrująca się na realizacji interesów ludzi w przedsiębiorstwie.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Jaki, 2012, s. 128).

Efektywność jest kategorią ekonomiczną wykorzystywaną przede wszystkim jako kryterium oceny działalności zarówno na poziomie całego przedsiębiorstwa, jak i w poszczególnych jego obszarach. Efektywność należy do właściwości przesądzających o istocie przedsiębiorstwa jako podmiotu gospodarującego, warunkującego tym samym jego funkcjonowanie oraz determinując jego rozwój (Osbert-Pociecha, 2007, s. 337-349).

Procesy gospodarcze każdego przedsiębiorstwa mogą być oceniane przez realizowane cele i ponoszone nakłady, co również wpływa na uznanie procesów za skuteczne i nieskuteczne. Prezentacja powiązań pomiędzy efektywnością i skutecznością została zaprezentowana w tabeli 3.2.

Tabela 3.2. Typologia procesów gospodarczych według kryterium ich skuteczności i efektywności

Proces	Efektywny	Nieefektywny
Skuteczny	Proces osiąga zaplanowane cele i efekty są wyższe od nakładów	Proces osiąga zaplanowane cele, ale efekty są niższe od nakładów
Nieskuteczny	Proces nie osiąga zaplanowanych celów, jednak efekty są wyższe od nakładów	Proces nie osiąga zaplanowanych celów, a efekty są niższe od nakładów

Źródło: (Nowosielski, 2008, s. 39-46).

W rozważaniach na temat efektywności należy odnieść się również do pojęcia sprawności działania, zdefiniowanego na gruncie prakseologii. W tym kontekście, działania będą miały atrybut sprawności tylko wtedy, gdy będą cechowały się skutecznością, korzystnością oraz ekonomicznością (Walkowiak, 2011, s. 29). Efektywność poprzez sprawność i skuteczność jest bardzo często prezentowana. Twórca naukowego zarządzania H. Emerson zdefiniował w 1913 roku taki sposób rozumienia efektywności. W skrócie definicja sprawności została opisana jako „Trzy E”: efektywność, czyli skuteczność, ekonomiczność i etyczność (Dietl, Gasparski, 1997).

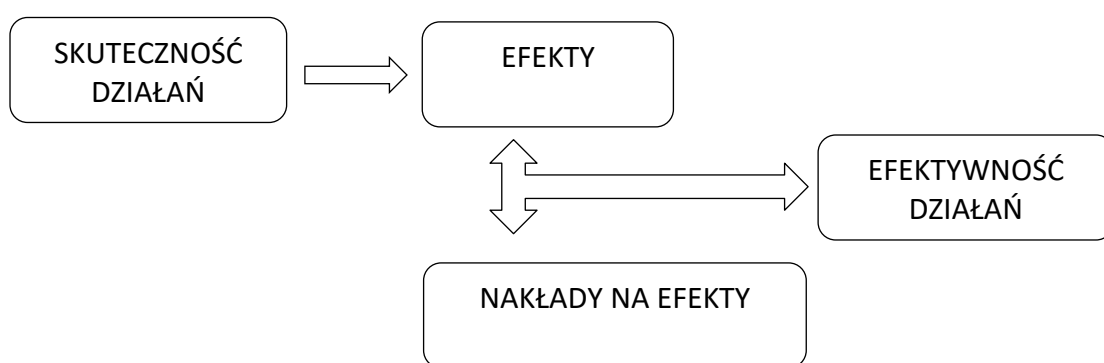
P. Drucker, który uważał, że:

- sprawność, czyli robienie rzeczy we właściwy sposób, jest ważnym kryterium oceny kierownika,
- skuteczność, czyli robienie właściwych rzeczy jest najistotniejsze (Supernat, 2005).

Skuteczność to pozytywnie oceniana zgodność rezultatów działania z zaplanowanym celem, a efektywność to cecha działań, dających pozytywnie oceniany wynik bez względu na to, czy był on zamierzony, czy też niezamierzony (2008). Stąd podział na procesy skuteczne i nieskuteczne w odwołaniu do efektywności zrealizowanych procesów.

Efektywność w literaturze rozpatrywana jest w ujęciu tradycyjnym, jako matematyczny stosunek nakładów do uzyskiwanych efektów, w ujęciu zasobowym, jako możliwie najbardziej efektywna alokacja dostępnych zasobów, a także w ujęciu strategiczno-organizacyjnym, jako ogólna ocena działania podmiotu gospodarczego uwzględniająca wszystkie elementy wpływające na skuteczność prowadzenia przez nią działalności (Rutkowska, 2013, s. 450). Można zwiększyć efektywność orientując się na nakłady (ich minimalizowanie) lub efekty (ich maksymalizowanie) (Bielawa, 2013, s. 23-36). Zależność między skutecznością i efektywnością działań prezentuje rysunek 3.2.

Rysunek 3.2. Zależność między skutecznością i efektywnością działań



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Wrzosek, 2005, s. 18).

Skuteczność poprzez odniesienie do zgodności z zamierzonym celem jest postrzegana przez stopień realizacji wytyczonych celów i stanowi ocenę stopnia wykorzystania zasobów. W tym kontekście M. Bielski (2002) wyróżnił dwa podejścia w ocenie efektywności gospodarowania:

- celowościowe,
- systemowe.

W pierwszym z nich przedmiotem oceny jest stopień realizacji założonych celów, a w drugim stopień wykorzystania zasobów. Pierwsza z tych ocen może być utożsamiana z angielskim terminem *effectiveness*, oznaczającym efektywność, skuteczność, celowość, a miarą tak rozumianej efektywności jest stopień przybliżania się założonych celów do rezultatów prowadzonej działalności. Natomiast druga z założonych ocen utożsamiana jest z terminem *efficiency*, czyli sprawność, wydajność, oszczędność i mierzona jako relacja między osiągniętymi rezultatami a poniesionymi nakładami. Jednoczesne ujmowanie tych dwóch

rodzajów ocen pozwala stwierdzić, że efektywność przedsiębiorstwa zwiększa się wraz ze wzrostem stopnia realizacji celów i zmniejszaniem się nakładów niezbędnych do ich realizacji.

W aspekcie ekonomicznym, efektywność jest wynikiem działalności gospodarczej przedsiębiorstwa, będący stosunkiem uzyskanego efektu, do poniesionego nakładu (Szafrński, 2007):

$$E = \frac{e}{n}$$

gdzie:

E – efektywność,

e – efekty,

n – nakłady.

J. Huerta de Soto (2010) podkreśla, że system ekonomiczny może nigdy nie osiągnąć punktu granicznego możliwości produkcyjnych, mimo to wszyscy jego uczestnicy mogą zyskiwać, jeśli przedsiębiorcza kreatywność stale przesuwają krzywą na zewnątrz, poprawiając tym samym możliwości dostępne na rynku dzięki stałemu, twórczemu napływowi nowych celów i środków, których wcześniej nawet sobie nie wyobrażano. Głównym celem rynku powinno być osiąganie stosownego instytucjonalnego podłoża, które sprzyjałoby przedsiębiorczym odkryciom i koordynacji, a nie „optymalnych” rezultatów (Huerta de Soto, 2010, s. 27- 31).

Poszczególne typy efektywności wynikają z nurtu teorii ekonomii, w którym były rozwijane. Jednakże zawsze wynikały z potrzeby oceny wzrostu i rozwoju gospodarczego. Wdrażanie nowych procesów produkcyjnych, zmniejszanie długookresowych przeciętnych kosztów produkcji to główne wyznaczniki w poszukiwaniu optymalnych miar efektywności w każdym przedsiębiorstwie. Stąd podejście statyczne efektywności produkcyjnej jest tak bardzo skoncentrowane na konkretnym procesie produkcyjnym. Wykorzystanie najmniej kosztowych czynników produkcyjnych i minimalizacja marnotrawstwa tych zasobów w procesach produkcyjnych jest szczególnie ważne dla krótkookresowych celów działalności. Należy jednak pamiętać, że długookresowe cele przedsiębiorstwa będą związane z efektywnością dynamiczną. Rozwój działalności w przyszłości będzie widoczny w efektywnych kierunkach postępu technologicznego. Oznacza to, że zarówno efektywność

statyczna, jak i dynamiczna wymaga analizy w różnych etapach działalności przedsiębiorstwa.

3.2. Metody pomiaru efektywności działalności przedsiębiorstw

Pomiar efektywności procesów stanowi uniwersalną miarę sprawności gospodarowania, umiejętność szybkiego przystosowania się do zmian oraz zdolność do realizacji strategii organizacji. Prawidłowy dobór i rodzaj stosowanych procesów oraz relacji występujących w jednostce jest podstawą do osiągnięcia zakładanych wyników finansowych. Połączenie tych elementów umożliwia opracowanie modelu biznesu, którego celem jest realizacja innowacyjnej działalności o najwyższym poziomie rentowności na konkurencyjnym rynku dóbr i usług (Iwasieczko, 2014).

Pomiar efektywności przedsiębiorstwa jest działaniem wymagającym stałej realizacji. W każdej fazie cyklu życia przedsiębiorstwa konieczne jest dokonywanie pomiaru efektywności działań gospodarczych. Efektywność tradycyjnie mierzona jest jako relacja uzyskanych efektów do wykorzystanych nakładów. Analiza tak rozumianej efektywności jest oczywista w przypadku pomiaru jednowymiarowego (jeden nakład-jeden efekt). W rzeczywistości gospodarczej każda aktywność produkcyjna, usługowa czy handlowa definiowana jest jako kombinacja wielu, różnorodnych czynników dających w efekcie wiele, różnorodnych rezultatów – korzyści przy umiejętności pokonywania różnego rodzaju niedogodności, barier i ograniczeń (podobieństwo do sytuacji opisywanej przez modele decyzyjne). Identyfikacją i pomiarem tych wielkości zajmuje się m.in. rachunkowość finansowa, a próbą przypisania poszczególnych nakładów do efektów – rachunkowość zarządcza w obszarze doskonalenia rachunku kosztów (Lisowski, 2014).

Wysoka efektywność działań jest uzasadnieniem do dalszej ich intensyfikacji, podczas gdy niska efektywność stanowi sygnał ostrzegawczy wskazujący na ich ograniczenie lub wręcz zaprzestanie. Takie podejście stosowane jest w przypadku zasobów materialnych, jak również coraz częściej odnosi się do obszaru zasobów niematerialnych (Kazlauskaite, Buciniene, 2008, s. 8).

Tak jak zauważono w rozdziale 3.1. efektywność działania jako atrybut podmiotów gospodarczych definiowana jest na wiele różnych sposobów. Efektywność działań przedsiębiorstwa stanowi reakcję na wyzwania i oczekiwania rynku. Postrzegając efektywność w ten sposób, należy pamiętać, że efektywność jest wyznaczana przez trzy

rodzaje mierników: koszty, jakość i czas. Pominięcie któregoś z mierników bądź brak równowagi między nimi prowadzi do ograniczenia efektywności podmiotów gospodarczych. W tym rozumieniu efektywność to proces obejmujący zarówno wewnętrzne działania, jak i relację firma–otoczenie. Działania w rodzaju poszukiwania sposobów obniżenia kosztów, wzrostu produktywności, sprawności działania, innowacyjności i zdolności do szybkiej adaptacji w zmiennych warunkach rynkowych mają prowadzić do zwiększenia efektywności działania firmy (Pawlak, 2001, s. 41).

Mierniki dokonań (PI) stanowią jeden z podstawowych elementów podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Zawarte są w wewnętrznych sprawozdaniach i raportach, których odbiorcami jest kierownictwo jednostek. Często stanowią główny element kokpitów menedżerskich. Ich liczba i dokładność, a więc skuteczność podejmowanych decyzji, mogą być coraz większe w związku z wykorzystaniem zintegrowanych systemów informatycznych. Posiadane przez przedsiębiorstwo mogą być efektywniej wykorzystane w związku z coraz lepszą realizacją zadań. Efektywne wykorzystanie zasobów (głównie rzeczowych i ludzkich) pozwala redukować koszty i obniżać ryzyko prowadzonej działalności gospodarczej (Kowalak, 2014, s. 266).

T. Listwan efektywnością określa cechę działań skutkujących pozytywnym wynikiem bez względu na to, czy był on zamierzony czy też nie, a efektywność w sensie ekonomicznym stanowi różnicę między poniesionymi nakładami a osiągniętymi wynikami (Listwan, 2005, s. 33). K. Padzik ze skutecznością łączy efektywność, która osiąganie zamierzonych celów wiąże z maksymalnym obniżeniem kosztów działań (Skowron-Mielnik, 2009, s. 31-35). Ocena efektywności zawiera w sobie więcej niż tylko ewaluację działań pod względem stopnia zbliżenia się do uzyskania wcześniej określonych celów strategicznych i operacyjnych. Uwzględnia ona skuteczność w połączeniu ze sprawnością, korzystność rozumianą jako różnicę między wynikami użytecznymi a nakładami związanymi z działaniem oraz ekonomiczność – relację osiągniętych wyników użytecznych do poniesionych dla ich uzyskania nakładów (Lipka, 2008, s. 10).

Ocena efektywności wymaga odpowiedzi na kluczowe pytania: Czy wydajność danego procesu jest/będzie taka, że uzyskane efekty są/będą większe od poniesionych nakładów? Czy wartości wskaźników: produktywności, rentowności aktywów ROA, inwestycji ROI, kapitałów własnych ROE, sprzedaży ROS, zysku, płynności finansowej zadowolają interesariuszy (Kwintowski, 2013, s. 357).

Zastosowanie konkretnej definicji efektywności działań jest jednak uzależnione w dużej części od uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych jednostki. Wybór strategii działania podmiotów gospodarczych warunkuje metodę pomiaru efektywności. Strategie ukierunkowane na maksymalizację efektów będą wykorzystywać odmienne miary efektywności, niż strategie bazujące na minimalizacji nakładów.

Powszechnie stosowane metody pomiaru efektywności opierają się na podejściu:

- wskaźnikowym,
- parametrycznym,
- nieparametrycznym.

Analiza wskaźnikowa jest stosunkowo prostą metodą wglądu w operacje gospodarcze i wyniki funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Ujęcie wskaźnikowe sprowadza się do konstruowania relacji pomiędzy różnymi wielkościami (Sierpińska, Jachna, 2004, s. 144-145). Pomiaru ekonomicznej efektywności dokonuje się poprzez analizę wskaźnikową. Można wyróżnić trzy grupy wskaźników (Jaki, 2012, s. 149):

- wskaźniki księgowe,
- wskaźniki finansowe,
- wskaźniki rynkowe.

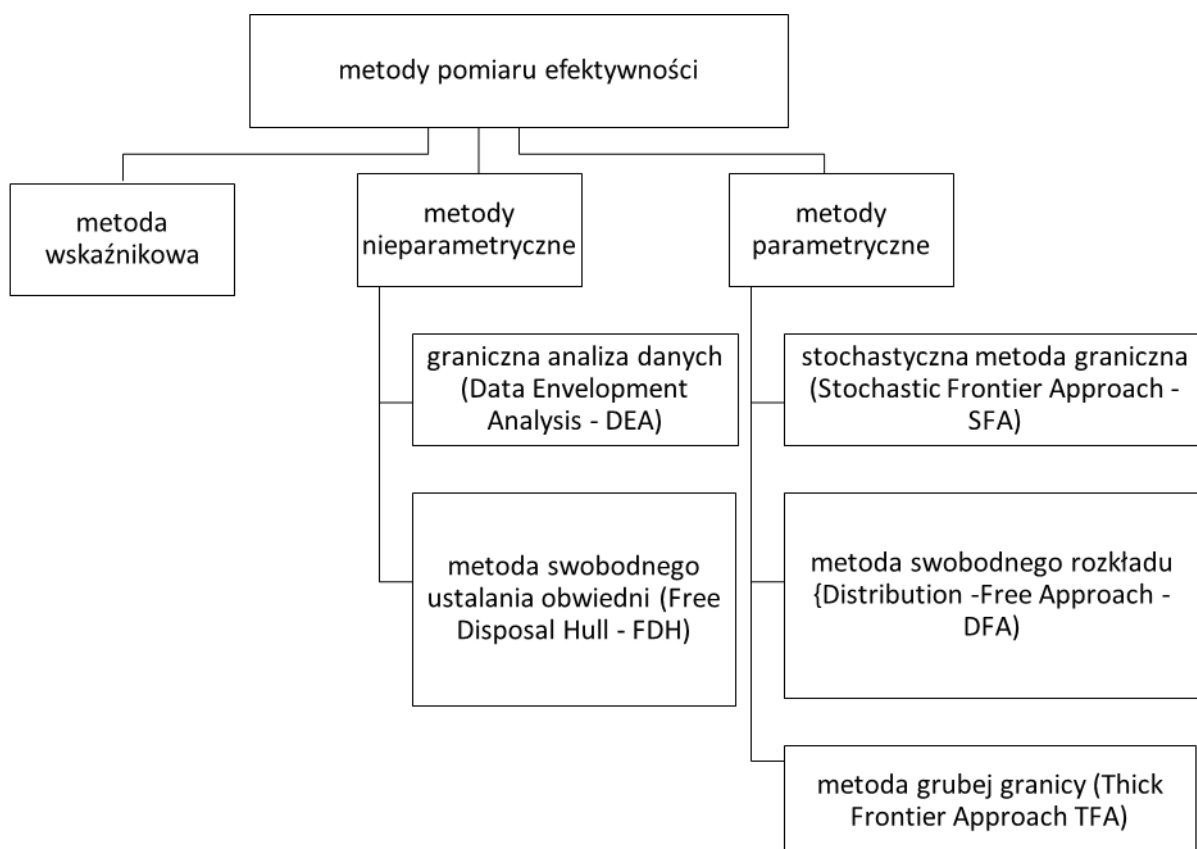
Wybór wskaźników podyktowany jest celem analizy. Proponowane są rozwiązania takiej jak: systemy wielu wskaźników, ograniczenie się do analizy tylko kilku najważniejszych wskaźników lub tworzenie miar syntetycznych (Kulawik, 1995, s. 13).

Podejście parametryczne pomiaru efektywności opiera się na znanej w teorii mikroekonomii funkcji produkcji. Określa ona zależność techniczną między nakładami a produkcją, przedstawiającą maksymalną ilość produktu, jaką można otrzymać przy określonym poziomie nakładów. Parametry tej funkcji ustala się za pomocą klasycznych narzędzi estymacji ekonometrycznej. W tym zakresie wyodrębnia się metodę SFA (*Stochastic Frontier Approach*), TFA (ang. *Thick Frontier Approach*), oraz DFA (*Distribution Free Approach*) (Borkowski, Dudek, Szczęsny, 2004).

Dużą aplikacyjną wartość w badaniach efektywności podmiotów gospodarczych mają metody nieparametryczne. Metody te, nie wymagają znajomości funkcyjnej zależności między nakładami i wynikami. Ujęcie nieparametryczne cechuje większa elastyczność, jest bowiem stosowane w przypadku modeli, których struktura nie jest założona a priori, lecz jest dostosowywana do danych. W podejściu nieparametrycznym wykorzystuje się procedurę

programowania linowego, nie uwzględnia się natomiast wpływu czynnika losowego na efektywność obiektów oraz potencjalnych błędów pomiaru. W metodach tych, nie analizuje się także zależności pomiędzy nakładami a efektami. Do podstawowych metod nieparametrycznych należy metoda DAE (*Data Envelopment Analysis*) oraz FDH (*Free Disposal Hull*) (Charmes, Cooper, Rhodes, 1978, s. 429-444).

Rysunek 3.3. Podział metod pomiaru efektywności



Źródło: (Ćwiąkała-Małys, Nowak, s. 203).

Dany rodzaj pomiaru uzależniony jest w szczególności od istniejących ograniczeń w dostępie do danych analitycznych oraz od zastosowanych miar ilościowych, bądź jakościowych (Napiecek, 2013).

Ze względu na pogląd głoszony przez P.A. Samuelsona i W.D. Nordhousa (1995, s. 185), iż efektywność jest utożsamiana z brakiem marnotrawstwa, zasadne jest prowadzenie badań tego zagadnienia zarówno w skali mikro-, jak i makroekonomicznej. Pomiar efektywności w skali mikroekonomicznej stanowi podstawę podejmowanych decyzji strategicznych i możliwości racjonalnego wykorzystania zasobów, natomiast w skali makroekonomicznej pozwala na dokonanie oceny i prowadzenie monitoringu w zakresie sprawności gospodarowania ogółu przedsiębiorstw w kraju.

A.G. Rummler i A.P. Brache (Rummler, Brache, 2000, s. 181) zaproponowali procedurę budowy systemu miar w przedsiębiorstwie poprzez następujące etapy:

1. określenie powiązania między wynikami działalności gospodarczej, procesów i stanowisk pracy,
2. zidentyfikowanie kluczowych kryteriów opisujących każdy z wyników przedsiębiorstwa,
3. opracowanie miar oceny każdego z kluczowych kryteriów,
4. sformułowanie standardów dla każdej z miar, czyli granicznego poziomu spełniania oczekiwań.

Istnieją trzy poziomy efektywności przedsiębiorstwa, które wynikają z celów, struktur i sposobu zarządzania: przedsiębiorstwem, procesem i stanowiskami pracy. Każdy z trzech poziomów efektywności jest niezbędny dla funkcjonowania przedsiębiorstwa. Problem z jednym z nich może źle wpływać na funkcjonowanie całego przedsiębiorstwa. Zasady pomiaru efektywności dla poszczególnych poziomów przedstawia tabela 3.3.

Tabela 3.3. Zasady pomiaru efektywności

Poziom efektywności	Zmienne	Działania
Podmiotu gospodarczego	Strategia, struktura organizacyjna, sposób wykorzystania zasobów, cele organizacyjne i metody ich pomiaru.	Nacisk na relacje między podstawowymi elementami budowy podmiotu gospodarczego a rynkiem jej działania. Obszary zarządzania: – zarządzanie celami jednostki gospodarczej, obejmujące stworzenie celów dla poszczególnych działów, które pozwolą na osiągnięcie celów całej jednostki, – zarządzanie efektywnością, bazujące między innymi na zbieraniu informacji na temat oceny produktów i usług firmy przez klientów, czy ocenie rzeczywistego funkcjonowania jednostki gospodarczej zgodnie z podstawowymi kryteriami oceny, wynikającymi z przyjętych celów, – zarządzanie zasobami, dotyczące odpowiedniej alokacji pracowników, wyposażenia oraz środków finansowych w postaci budżetów w ramach całej jednostki gospodarczej, – zarządzanie na styku między działami, które jest zadaniem każdego kierownika i dotyczy między innymi rozwiązywania problemów międzywydziałowych.
Procesu	Ogólna budowa jednostki gospodarczej, procesy międzywydziałowe, opracowanie nowych	Sposób wykonywania pracy oraz sposób, w jaki wyniki tej pracy przepływają przez jednostkę gospodarczą. Obszary zarządzania: – zarządzanie celami, które składa się

	produktów, proces zaopatrzenia, proces produkcji, proces sprzedaży, proces dystrybucji, proces fakturowania, proces ściągania należności.	z ustalenia celów częściowych dla każdej istotnej czynności w procesie, z tych celów powinny wynikać cele poszczególnych funkcji, – zarządzanie efektywnością obejmujące regularne zbieranie opinii klientów na temat wyników procesu, identyfikowanie oraz korektę wszelkich błędów w procesie oraz ewentualną zmianę celów procesów tak, aby odzwierciedlały one obecne oczekiwania klientów i możliwości organizacyjne, – zarządzanie zasobami, które wiąże się z zapewnieniem, koniecznych do realizacji poszczególnych czynności w procesie, zasobów, – zarządzanie na styku między działami dotyczące zarządzania „białymi plamami” między poszczególnymi czynnościami w procesie.
Stanowisk pracy	Nagrody, szkolenia, zakresy zadań i obowiązków, metody rekrutacji i awansowania, stosowane standardy pracy, przekazywane informacje zwrotne.	– Komórki organizacyjne realizujące procesy i zarządzające nimi. Obszary zarządzania: – zarządzanie stanowiskiem pracy poprzez umieszczenie właściwych osób w takim otoczeniu, które pozwoli im na osiągnięcie celów tego stanowiska.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Rummler, Brache, 2000, s. 181).

Przeprowadzony pomiar, jak również ocena efektywności pozwalają na identyfikację tych obszarów działania przedsiębiorstwa, w których zaangażowane zasoby są najkorzystniej pomnażane. Poza tym umożliwia również budowanie „sprawiedliwych” systemów oceny przedsiębiorstwa, a następnie na ich bazie – systemów motywacyjnych.

Podstawowymi czynnikami mającymi wpływ na wzrost wartości każdej jednostki gospodarczej, a odnoszącymi się także do efektywności modelu biznesu, są tzw. nośniki wartości przedsiębiorstwa, takie jak (Jabłoński, A., Jabłoński, M., 2013b, s. 57):

- zysk ekonomiczny (ekonomiczna wartość dodana EVA TM),
- rynkowa wartość dodana (MVA), gotówkowy zwrot z inwestycji (CFROI),
- gotówkowa wartość dodana (CVA),
- całkowity zwrot dla akcjonariuszy (TSR),
- wartość dodana dla właścicieli (SVA),

- uzupełniane o indywidualne i specjalnie dedykowane systemy oceny kapitału intelektualnego, np. indeks tworzenia wartości (VCI) lub miernik wartości dodanej kapitału intelektualnego (VAIC).

Pomiar efektywności odnosi się do całego zbioru narzędzi służących praktycznym procesom projektowania, wdrażania i wykorzystywania prawidłowych miar i wskaźników oceny. Przydatność danej koncepcji, metody czy techniki jest nieodłącznie związana ze stosowaną przez decydenta mapą sukcesu ze zrealizowaną strategią w tle, która uzasadnia, dlaczego sformułowane cele są ważne oraz w jaki sposób strategia będzie urzeczywistniana. Współczesne myślenie o pomiarze efektywności nie może uciec od dużej wagi strategicznej składników niematerialnych oraz od potrzeb i oczekiwań interesariuszy (Gębczyńska 2013, za: Bratnicki 2009).

Elementem pojęcia efektywności ekonomicznej odnoszącym się do procesu produkcyjnego jest efektywność produkcyjna, oznaczająca konkretną relację pomiędzy efektami w postaci dóbr i usług, a nakładami na ich wytworzenie, zachodząca w określonej jednostce czasu (Chomętowski, 1995, s. 451).

Ze względu na złożoność procesów zachodzących w przedsiębiorstwie produkcyjnym ocena efektywności przedsiębiorstw produkcyjnych powinna zawierać (Kamienicer, Więckowski, 1979):

- wskaźniki efektywności ekonomicznej procesu produkcyjnego,
- analizę rezultatów działalności przedsiębiorstwa na różnych szczeblach zarządzania,
- wskaźniki efektywności działalności gospodarczej,
- wskaźniki efektywności podnoszenia jakości produkcji,
- wskaźniki efektywności organizacji pracy,
- analizę oceny technicznego poziomu jednostki gospodarczej,
- wskaźniki postępu naukowo-technicznego,
- wskaźniki wykorzystania zasobów materialno-energetycznych,
- analizę oceny systemów stymulujących efektywność produkcji.

Z kolei Kulawik (1995) wyróżnił dwie podstawowe grupy wskaźników, które odzwierciedlają efektywność produkcyjną i ekonomiczno-finansową:

- wskaźniki produktywności (wydajność) – liczone jako relacja produkcji do czynników produkcji lub nakładów albo kosztów. Wskaźniki te odzwierciedlają efektywność produkcyjną, a więc techniczno-ekonomiczny aspekt działalności przedsiębiorstwa,

- wskaźniki dochodowości (zyskowności, rentowności) – liczone jako relacja dochodu lub zysku do czynników produkcji lub nakładów albo kosztów. Ta grupa wskaźników służy do pomiaru efektywności ekonomiczno-finansowej (Baran, 2011, s. 20-22).

Wszystkie mierniki oblicza się na podstawie wewnętrznych informacji. Produktywność odnosi się do efektywnego wykorzystania zasobów zaangażowanych w proces produkcji. W grupie mierników produktywności można wyróżnić (Kowalak, 2014, s. 270).

- koszt jednostkowy produkcji,
- zdolności wytwórcze maszyn i urządzeń,
- maksymalny czas wykorzystania pracowników wytwórczych,
- przeciętną liczbę wyrobów wyprodukowanych dziennie,
- przeciętny czas wdrożenia nowego produktu.

Metody i techniki pomiaru efektywności w odniesieniu do procesu produkcyjnego przedstawia tabela 3.4.

Tabela 3.4. Wybrane ujęcia efektywności produkcji oraz metody, techniki i mierniki oceny efektywności procesu produkcyjnego

Efektywność	Charakterystyka, metody pomiaru i oceny efektywności	Pomiar efektywności
Operacyjna	Dotyczy wzrostu wydajności pracy, obniżki kosztów, zmniejszenia strat oraz skracania długości cykli produkcyjnych. Polega na szukaniu sposobów zmniejszenia wykorzystania zasobów produkcyjnych.	– wskaźniki produktywności, – wskaźniki rentowności, – analiza wydajności i stopnia wykorzystania stanowisk, – efektywność przestrzenna organizacji produkcji, – ekonomiczna ocena struktury produkcyjnej,
Rynkowa	Określana przez wyróżnienie elementów, których analiza może służyć ocenie tej efektywności, będącej wyznacznikiem sukcesu rynkowego. Do elementów tych zalicza się: produkt, reputacja, koszty, indywidualizacja obsługi, doradztwo, udział w rynku.	– strategiczna karta wyników, – analiza udziału w rynku, – analiza satysfakcji klienta, – analiza prognozy rentowności,
Według kryterium zysku	Określana jest z punktu widzenia maksymalizacji zysku przedsiębiorstwa.	– analiza Make or Buy, – analiza wąskich gardeł,
Techniczna	Występuje w sytuacji, gdy nie można zwiększyć poziomu jednego z wyników lub zredukować jednego z nakładów bez jednoczesnego zmniejszenia poziomu innego wyniku, lub zwiększenia poziomu innego nakładu.	– Dynamiczny Plan Kontroli (DCP); 5 Why; 8D, – Statystyczne Sterowanie Procesem (SPC), – Kontrola systemów pomiarowych (MSA),
Dynamiczna	Wykorzystywana do pomiaru tempa	– procent twórczych inicjatyw,

	w jakim firma rozwija nowe produkty oraz zdobywa rynki, tworzy lub pozyskuje nowe technologie oraz umiejętności.	które w ciągu określonego okresu zaowocowały nowymi produktami lub ulepszeniami procesów produkcyjnych, – liczba wynalazków powstających w firmie i tych, które znajdują wyraz w nowych produktach, – procent zysków pochodzących z produktów zaprojektowanych nie dawniej niż przed pięcioma lat, – bieżący zapas „banku pomysłów” będących w trakcie realizacji lub w fazie przygotowań, – wartość bieżących nakładów na zdobywanie nowej wiedzy oraz technologii informacyjnej, która umożliwi pracownikom współdziałanie w kreowaniu nowych produktów,
--	---	--

Źródło: (Koliński, 2011, s. 1085-1088).

Rozszerzenie wskazanych mierników finansowych o wskaźnik efektywności jest prawidłowym kierunkiem, który wynika z bezpośredniej zależności pomiędzy wskaźnikami produktywności i efektywności. Produktywność zawsze odnosi się do ilości wytworzonej produkcji, natomiast efektywność (inaczej wydajność) jest często utożsamiana z jakością produkcji. Produktywność jest uzależniona od zasobów, a w ostateczności od efektywnego wykorzystania zasobów. Założeniem wskaźnika produktywności jest mierzenie aktualnego poziomu efektywności procesów gospodarczych oraz wskazywanie obszarów do ciągłej poprawy działalności w stosunku do obecnych i przyszłych warunków ekonomicznych danego podmiotu gospodarczego. Jest to szczególnie istotna informacja zarządcza dla przedsiębiorstw kontraktowych, w których efektywność procesów gospodarczych jest jednym z najważniejszych obszarów zarządzania, obszarów, które wymagają ciągłego nadzoru i rozwoju w kontekście konkurencyjności cen usług w globalnym łańcuchu wartości.

Należy jednak pamiętać, że proces produkcji jest ściśle powiązany z innymi procesami, które mają również istotny wpływ na efektywność. Wartość produktu dla klienta jest wynikiem realizacji wielu procesów w łańcuchu dostaw – m.in. zaopatrzenia, produkcji i dystrybucji – i zużycia w tych procesach zasobów. Określenie przebiegu procesu najlepiej realizującego cele przyjętej strategii przedsiębiorstwa i eliminującego działania nie dodające

wartości dla klienta, jest problemem wielu przedsiębiorstw w osiągnięciu ich wysokiej efektywności działania (Śliwczyński, 2008a).

Efektywność procesu produkcji jest zatem uzależniona od łańcucha wartości, który poprzez swój wkład w tworzenie produktu powoduje, że każda kolejna czynność w procesie produkcji powinna dodawać wartości do efektu wcześniejszej czynności (Rummler, Brache, 1995). Efektywność z perspektywy procesu produkcji dzielona jest na efektywność ekonomiczną i efektywność operacyjną (Rummler, Brache, 2000). Ekonomiczna efektywność to analiza finansowa, klienta, procesów wewnętrznych oraz rozwoju. Efektywność operacyjna związana jest z analizą wykorzystania zasobów produkcyjnych oraz zadań produkcyjnych maszyn i urządzeń, jak również organizacji pracy stanowisk roboczych.

Rysunek 3.4. Miejsce efektywności operacyjnej w kompleksowej ocenie efektywności procesu produkcji

Efektywność procesu produkcji		
Efektywność ekonomiczna		Efektywność operacyjna
Efektywność przedsiębiorstwa	Efektywność procesu	Efektywność stanowiska pracy

Źródło: (Koliński A., Koliński M., s. 118).

Cechy wskaźników i mierników wykorzystywane w badaniu efektywności powinny być następujące:

- adekwatność - odzwierciedlenie adekwatnej rzeczywistości w jednostce,
- istotność - przekazywanie wyłącznie informacji istotnych dla określonego procesu decyzyjnego,
- rozległość - przedstawianie jak największej ilości faktycznych stanów dotyczących danego problemu,
- decyzyjność oraz jak najwcześniejsze sygnalizowanie problemów,
- kompletność - dotyczyć całego obszaru problemu decyzyjnego,
- porównywalność - wartości wskaźników/mierników możliwe do porównania wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa,
- kompatybilność - system informatyczny powinien zapewniać informacje konieczne do stworzenia zestawu wzajemnie powiązanych wskaźników,

- efektywność - koszt ustalenia wartości danego miernika nie może być wyższy niż korzyści, jakie ma przynieść jego stosowanie (Pfohl, s. 212–213).

Metody pomiaru efektywności nie muszą odnosić się jedynie do procesu produkcyjnego, mogą być stosowane również w celu oceny całego podmiotu gospodarczego, a więc do pomiaru efektywności na poziomie strategicznym. Do najczęściej stosowanych metod oceny efektywności na poziomie strategicznym zalicza się (Skowronek-Mielczarek, Leszczyński, 2007):

- arkusz badania potencjału strategicznego – polega na wszechstronnej ocenie przedsiębiorstwa, we wszystkich obszarach funkcjonowania. W każdym z tych obszarów należy wytypować bardziej szczegółowe czynniki, które warunkują funkcjonowanie przedsiębiorstwa,
- analizę kluczowych czynników sukcesu – polega na ocenie wybranych czynników odzwierciedlających zasoby oraz umiejętności przedsiębiorstwa, które stanowią jego kluczowe kompetencje,
- analizę łańcucha wartości – opierającą się na modelu, w którym wyznacza się określoną sekwencję działań lub następujące po sobie fazy przekształcania surowców, materiałów, technologii na produkty finalne, które stanowią określoną wartość dla końcowego odbiorcy,
- metody portfelowe – umożliwiają dokonanie oceny efektywności pod kątem wytwarzanych produktów, ich zapotrzebowania na środki finansowe oraz generowanych dochodów, czy pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa na rynku,
- cykl życia technologii i produktu – pozwala określić wiek rynkowy każdego produktu wytwarzanego w przedsiębiorstwie lub każdej stosowanej technologii. Umożliwia zatem racjonalne zaplanowanie portfela oferowanych wyrobów oraz kosztów związanych z wprowadzeniem nowych produktów na rynek.

Zmienność otoczenia przedsiębiorstw staje się podstawą do wyzwań związanych z pomiarem efektywności działalności gospodarczej. Pomiar efektywności jest niezbędny zarówno z perspektywy makroekonomicznej, jak i mikroekonomicznej. Monitoring efektywności przedsiębiorstw, czyli z perspektywy makroekonomicznej, umożliwi uzyskanie informacji o sprawności gospodarowania funkcjonujących przedsiębiorstw i będzie wyznacznikiem dla efektywności jednostkowych przedsiębiorstw. Perspektywa mikroekonomiczna umożliwi uzyskanie informacji o racjonalnym wykorzystaniu zasobów

w danym przedsiębiorstwie i będzie podstawą do podejmowania strategicznych decyzji w danej jednostce. Wiedząc o takim oddziaływaniu efektywności wskazane jest kontynuowanie badań nad efektywnością prowadzonej działalności gospodarczej w jednostkowym przedsiębiorstwie i w zakresie wszystkich przedsiębiorstw.

Opracowanie metod pomiaru efektywności powinno wynikać z bieżącej strategii rozwojowej danego podmiotu gospodarczego. Głównymi kierunkami rozwoju przedsiębiorstwa, które będą wyznaczać różne metody pomiaru efektywności mogą być zmniejszenie wykorzystania zasobów, rozwój nowych produktów, maksymalizacja zysku, optymalne wykorzystanie nakładów, pozyskanie nowych technologii i rynków zbytu produktów.

3.3. Rachunek kosztów jako narzędzie oceny efektywności działalności przedsiębiorstwa

W zakresie odpowiedzialności zarządów przedsiębiorstw znajduje się m.in. racjonalne zarządzanie kosztami. W zależności od sytuacji gospodarczej oraz aktualnych potrzeb podmiotu gospodarczego określone są strategie zarządzania. W okresie wzrostu gospodarczego głównym kierunkiem działania będzie zarządzanie kosztami w sposób racjonalny, umożliwiający osiągnięcie jak największych efektów działalności danego podmiotu. W okresie spadku gospodarczego zarządzanie kosztami będzie wymagało przede wszystkim poszukiwania oszczędności na wszystkich etapach działalności, celem zabezpieczenia przedsiębiorstwa przed utratą płynności. Zmienność sytuacji gospodarczej wyzwała potrzebę dysponowania narzędziami, które pozwolą na analizę informacji kosztowej według kryteriów wynikających z bieżących potrzeb. To oznacza, że wymagane jest dysponowanie różnymi modelami biznesowymi.

Ważną koncepcją rachunkowości zarządczej wspomagającą kontrolę efektywności wykorzystania zasobów jest zarządzanie kosztami. Zarządzanie kosztami obejmuje zestaw technik i metod służących kontroli, doskonaleniu działalności i procesów oraz produktów. W koncepcji tej działania menedżerów są nastawione na podniesienie efektywności sposobów alokacji zasobów (zaangażowanie zasobów) oraz ich wykorzystanie w najbardziej rentownych obszarach działalności gospodarczej (Derbeck, 2013, s. 2).

Zarządzanie kosztami nie jest czynnością podejmowaną sporadycznie, lecz procesem ustawicznego usprawniania działalności przedsiębiorstwa. W ramach zarządzania kosztami podejmuje się działania doskonalące procesy gospodarcze, które przyczyniają się do poprawy

efektywności wykorzystania zasobów. Ważne jest kontrolowanie wpływu przedsiębiorstwa na nabywanie i wykorzystanie zasobów w efektywny sposób (Jarugowa i in., 1997, s. 22).

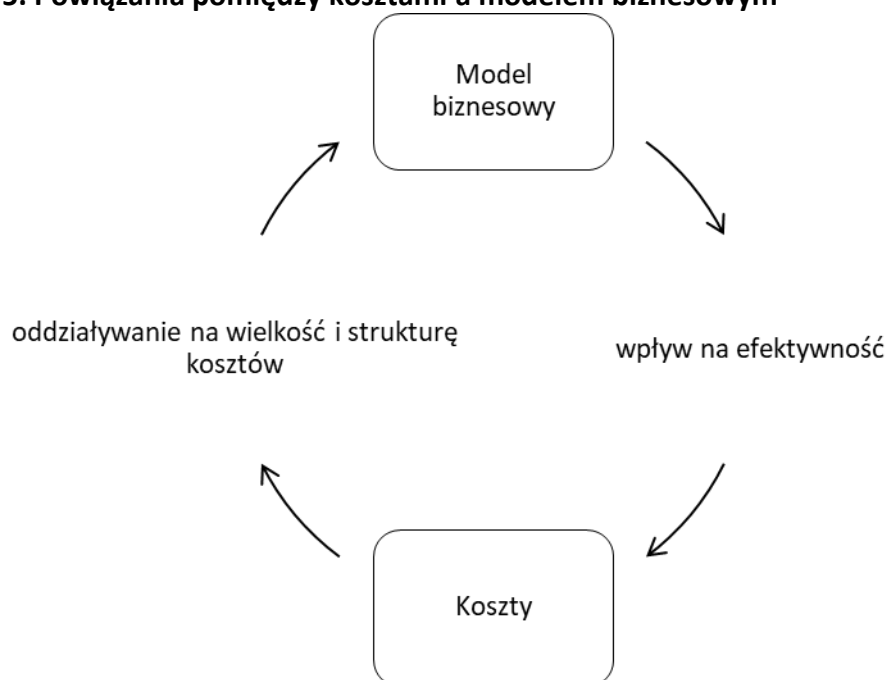
Model biznesowy przedsiębiorstwa wykazuje również wiele powiązań z systemem rachunkowości zarządczej. Sam model biznesowy oraz jego zmiany wymuszają zmianę metod pomiaru oraz analizy efektywności i skuteczności modeli, a także wymagają dostosowania do niego instrumentów rachunkowości zarządczej stosowanych w firmie (Kozarkiewicz, 2013, s. 325).

Rozpatrując problematykę kosztów w powiązaniu z modelami biznesowymi, należy zwrócić uwagę na podwójny charakter kosztów:

- koszty - konsekwencja przyjętego modelu biznesowego,
- koszty - ważny parametr decyzyjny, wpływający na wybór/zmianę modelu biznesowego i ocenę jego efektywności.

Można zatem postawić tezę, iż relacje pomiędzy modelem biznesowym a kosztami są dwukierunkowe: z jednej strony przyjęty model biznesowy wpływa na wielkość i strukturę kosztów, z drugiej zaś – to koszty są jednym z parametrów służących do oceny modelu biznesowego i jego efektywności. Zależności te, które przybierają charakter sprzężenia zwrotnego (Nózka, 2017, s. 277-278). Powiązania pomiędzy kosztami a modelem biznesowym prezentuje rysunek 3.5.

Rysunek 3.5. Powiązania pomiędzy kosztami a modelem biznesowym



Źródło: (Nózka, 2017, s. 278).

Oddziaływanie efektywności działalności przedsiębiorstwa na wysokość kosztów jest podstawą do podejmowania działań optymalizacyjnych w procesach produkcyjnych.

W praktyce zarządzania kosztami wykształciły się dwa podejścia do racjonalizacji ponoszonych kosztów (Zyznarska-Dworczak, 2012, s. 20-24):

- ciągłe i stopniowe doskonalenie procesów gospodarczych oraz produktów pod względem jakości, funkcjonalności i cen sprzedaży. Jest to podejście stosowane w przedsiębiorstwach japońskich,
- podejmowanie działań ukierunkowanych na osiągnięcie standardów kosztowych, które wynikają z przyjętego programu racjonalizacji kosztów. To podejście jest typowe dla praktyki niemieckiej i anglo-amerykańskiej. Mimo odmiennych założeń, podejścia te wzajemnie się uzupełniają, zacierają się różnice między nimi w aktualnych warunkach prowadzenia działalności i podporządkowane są one tym samym celom.

Zarządzanie kosztami wyodrębniło się na bazie rachunku kosztów w rezultacie jego ewolucji w kierunku antycypacyjnego ujmowania kosztów. Jest ono skutkiem coraz powszechniejszego przeświadczenia, że koszty są mniej lub bardziej istotnym elementem większości sytuacji decyzyjnych w przedsiębiorstwach. Ponadto prowadzenie działalności gospodarczej bez monitorowania poziomu ponoszonych kosztów wcześniej czy później prowadzi do upadku przedsiębiorstwa. Dlatego koszty są przedmiotem systematycznych pomiarów (rachunek kosztów) oraz oddziaływania na ich poziom (zarządzanie kosztami). Podstawową kategorią łączącą rachunek kosztów i zarządzanie kosztami są niewątpliwie koszty, przy czym zakres pojęcia koszty w tych dwóch rozpatrywanych obszarach niekoniecznie się pokrywa. Również inne są cechy jakościowe kosztów jako przedmiotu pomiaru i oddziaływań menedżerów. W rachunku kosztów chodzi o wierne odzwierciedlenie wartości zużycia zasobów dla zrealizowania określonego zakresu działalności. Natomiast w zarządzaniu kosztami uwaga jest skoncentrowana na przydatności informacji o kosztach przy podejmowaniu decyzji gospodarczych (Nowak, 2015, s. 168). Zróżnicowanie rachunku kosztów i zarządzania kosztami według głównych wyznaczników systemu rozliczeń finansowych przedstawia tabela 3.5.

Tabela 3.5. Porównanie rachunku kosztów i zarządzania kosztami

Wyszczególnienie	Rachunek kosztów	Zarządzanie kosztami
Charakter systemu	System informacji ekonomicznej	System sterowania kierowniczego

Cel główny	Dostarczanie informacji dla interesariuszy	Poprawa efektywności wykorzystania zasobów
Zadanie realizowane w systemie	Przetwarzanie danych dotyczących przedsiębiorstwa	Wpływanie na procesy powodujące ponoszenie kosztów
Podejście do kosztów	Odzwierciedlenie kosztów działalności przedsiębiorstwa	Ukształtowanie kosztów działalności przedsiębiorstwa
Działania wobec kosztów	Pomiar kosztów działalności przedsiębiorstwa	Obniżenie kosztów działania przedsiębiorstwa
Podstawa decydena wobec kosztów	Postawa pasywna	Postawa aktywna
Przedmiot zainteresowań	Koszty jako skutek prowadzenia działalności	Procesy powodujące ponoszenie kosztów
Miejsce informacji o kosztach w systemie	Koszty jako wyjście z systemu	Informacje o kosztach na wejściu do systemu
Rola kosztów w procesie decyzyjnym	Koszty jako parametry sytuacji decydujących	Koszty jako skutek podjętych decyzji
Jednostki powiązane z kosztami	Obiekty odniesienia kosztów	Czynniki wpływające na koszty
Stosowane metody i procedury	Metody i procedury rachunkowości	Metody zarządzania operacyjnego i strategicznego
Charakter rozpatrywanych wielkości	Wielkości o charakterze finansowym	Wielkości o charakterze rzeczowym i jakościowym
Rodzaj planów działalności	Budżety	Plany rzeczowe
Ujęcie kosztów	Ujęcie retrospektywne i prospektywne	Ujęcie przyczynowo-skutkowe
Relacja do porównywalnego systemu	System podrzędny w stosunku do zarządzania kosztami	System nadrzędny w stosunku do rachunku kosztów
Przewodnie hasło	Przetwarzać dane właściwie	Podejmować działania właściwe

Źródło: (Nowak, 2015, s. 169).

Przedstawione powyżej porównanie rachunku kosztów i zarządzania kosztami wskazuje, iż koszty stanowią podstawową informacją ekonomiczną. W zarządzaniu kosztami informacja ekonomiczna dotyczy procesów gospodarczych, dla których wymagane jest ponoszenie zakładanych poziomów kosztów. Procesy gospodarcze wymagają oceny opłacalności celem utrzymania prawidłowego poziomu wykonalności oraz rozwoju w przyszłości. W tym celu konieczne jest prowadzenie oceny efektywności realizowanych procesów gospodarczych, w której rachunek kosztów stanowi bardzo ważne narzędzie.

Systemy rachunku kosztów można sklasyfikować według kryterium hierarchiczności czasowej procesów zarządzania, gdzie wyróżnia się dwie grupy (Sobańska, 2001, s. 100-101):

- systemy zorientowane na pomiar celu procesów zarządzania w krótkim okresie (zysk),

- systemy zorientowane na wspieranie procesów zarządzania strategicznego w osiąganiu zdolności firmy do zachowania konkurencyjności w długim okresie i wzrostu wartości firmy (cel strategiczny).

Wśród zasad rachunku kosztów pozostających w ścisłym związku z modelem biznesowym oraz innymi obszarami polityki rachunkowości mającymi wpływ na koszty w modelu biznesu wymienić można np.:

- przekroje i stopień szczegółowości gromadzenia informacji o kosztach, np. uwzględnienie kosztów wg segmentów klientów przyjętych w modelu biznesowym jako przekroju gromadzenia informacji,
- zasady wyceny zasobów stanowiących element modelu – zasady te muszą odpowiadać sposobowi, w jaki zasoby tworzą wartość w danych warunkach biznesowych i być w zgodzie z zakładanym sposobem ich wykorzystywania w działalności operacyjnej, inwestycyjnej lub finansowej,
- zasady i dokładność stosowana przy rozliczaniu kosztów, np. rozliczanie kosztów („dzielenie się kosztami”) u poszczególnych podmiotów łańcucha dostaw; zasady alokacji kosztów na poszczególne produkty, usługi, segmenty działalności itp.,
- zasady tworzenia rezerw na koszty uwzględniające przewidywane prawdopodobieństwo poniesienia kosztów, charakterystykę tych kosztów i terminy wypływu środków pieniężnych (Pielaszek, Świderska i Krysik, 2014, s. 225).

Rachunek kosztów powinien umożliwić zarządzającym jednostką realizację zadań poprzez dostarczanie:

- informacji potrzebnych do przeprowadzenia kontroli i oceny wydajności działania wyodrębnionych komórek organizacyjnych, a także całego przedsiębiorstwa,
- informacji niezbędnych w procesie planowania najlepszej konstrukcji asortymentowej produkcji, modernizowania techniki i technologii wytwarzania,
- wiarygodnych danych istotnych w ustalaniu cen sprzedawanych usług i produktów, a w szczególności w dokonywaniu analizy rentowności prowadzonej działalności,
- danych istotnych do wyliczania częściowych wyników przypadających na poszczególne usługi, wyroby oraz całościowego zysku uzyskiwanego w roku obrotowym (Naumiuk, 2012, s. 31).

Wśród podstawowych zadań rachunku kosztów można wymienić:

- tworzenie podstaw decyzyjnych, ustalanie kosztów dla potrzeb polityki cenowej,

- kontrolę procesów produkcyjnych,
- dostarczanie informacji kosztowych (Micherda, 2005, s. 176).

Rachunek kosztów realizuje również zadania szczegółowe, do których należą:

- ustalanie rentowności poszczególnych produktów gotowych lub ich grup,
- wykazywanie miejsc oraz przyczyn powstawania odchyłeń kosztów rzeczywistych od wcześniej ustalonego poziomu,
- ustalanie kosztów przekrojowych dla poszczególnych komórek organizacyjnych,
- wspomaganie kontroli technicznego przygotowania produkcji, włącznie z oceną efektywności konstrukcji,
- przeciwdziałanie marnotrawstwu poprzez wstępną kontrolę zużycia oraz identyfikację rezerw produkcyjnych i możliwości obniżenia kosztów (Matuszewicz, 2001, s. 6-7).

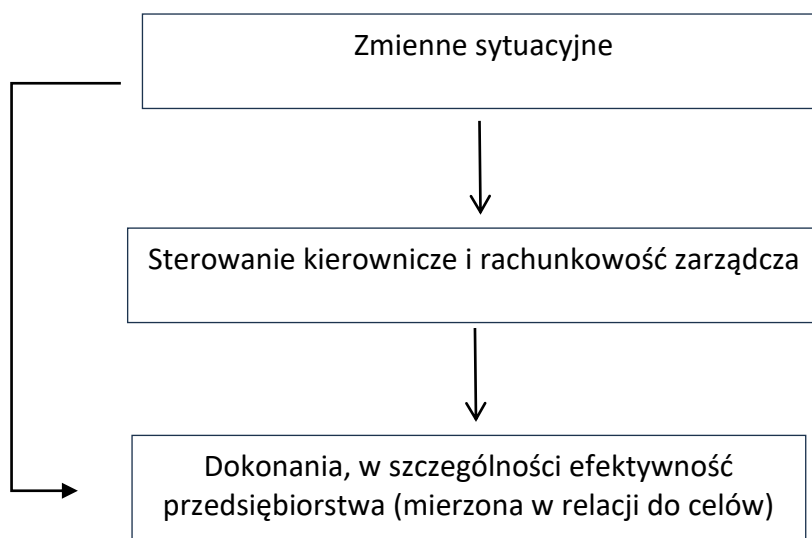
Warunkiem efektywnego zarządzania kosztami są informacje kosztowe dostarczane przez rachunek kosztów i rachunkowość zarządczą. Z kolei, „aby rachunkowość zarządcza mogła wspomagać system zarządzania kosztami musi posługiwać się coraz bardziej złożonymi metodami wielozadaniowym rachunkiem kosztów” (Jaruga, Nowak, Szychta, 1997, s. 25).

Proces działalności gospodarczej w największym stopniu – spośród wszystkich innych procesów – skupiał na sobie uwagę tradycyjnych systemów pomiaru działalności. Wiele narzędzi rachunkowości zarządczej, takich jak rachunek kosztów standardowych, budżetowanie, kontrola kosztów oraz analiza odchyłeń, służyło do monitorowania procesów operacyjnych w przedsiębiorstwach. W tradycyjnych systemach pomiaru działalności proces ten był jednak głównie charakteryzowany przez miary finansowe. Pominięcie miar operacyjnych w działalności podstawowej było niekorzystne z punktu widzenia całego przedsiębiorstwa (Wnuk-Pel, 2004, s. 610).

Zarządzanie kosztami jest ukierunkowane na obniżenie kosztów działalności poprzez ciągłe doskonalenie procesów i wprowadzanie usprawnień tak, aby były one bardziej efektywne. Ponieważ ponoszenie kosztów jest skutkiem nie tylko bieżących decyzji operacyjnych, ale także decyzji długookresowych, dlatego wyodrębnia się strategiczne zarządzanie kosztami (Shank, Govindarajan, 1993).

Na potrzeby projektowania systemu rachunkowości zarządczej zorientowanego na zapewnienie efektywności w prowadzeniu działalności należy zidentyfikować odpowiednie czynniki sytuacyjne, które ten system determinują (Nita, 2013, s. 196). Zagadnienie to wyjaśniono schematycznie na rysunku 3.6.

Rysunek 3.6. Czynniki sytuacyjne wpływające na efektywność



Źródło: (Nita, za: Otley, 1980, s. 421).

Finansowy obraz rozliczenia biznesowego jest odzwierciedlony w rachunkowości przedsiębiorstwa zgodnie z przepisami prawa bilansowego. W szerokim znaczeniu model biznesu jest definiowany jako strategia przedsiębiorstwa odzwierciedlona w postaci procesów oraz technologii produkcji. Tak więc właściwe odwzorowanie modelu biznesu jednostki gospodarczej wymaga: zrozumienia i opisanie modelu biznesu jednostki gospodarczej przez księgowych i specjalistów rachunkowości zarządczej, zastosowania odpowiednich dla stosowanego modelu biznesu narzędzi rachunkowości zarządczej, pokazania w systemie rachunkowości zarządczej (strategiczna rachunkowość zarządcza) elementów modelu biznesu, ich efektywności, co ma wpływ na wartość jednostki gospodarczej, itp. (Michalak, 2012, s. 140). W wielu publikacjach można odnaleźć powiązanie efektywności działalności gospodarczej z rachunkiem kosztów. W tabeli 3.7. zaprezentowano przegląd definicji efektywności w odniesieniu do rachunku kosztów.

Tabela 3.6. Przegląd definicji efektywności w odniesieniu do rachunku kosztów

Autor	Określenie efektywności	Odniesienie do rachunku kosztów
Skrzypek, 2012, s. 313	Dotyczy relacji między efektami, celami, nakładami i kosztami w ujęciu strukturalnym i dynamicznym.	Elementy kosztów.
Skrzypek, 2002, s. 190	Efektywność to pozytywny wynik, skuteczność, sprawność i umiejętność.	Pozytywny wynik = różnica przychody a koszty.
Pawlak, 2001, s. 41	Efektywność działań firmy stanowi reakcję na wyzwania i oczekiwania rynku. Efektywność wyznaczana jest przez trzy rodzaje mierników: jakość, koszty i czas.	Elementy kosztów.
Kamerschen, Mc Kenzie, Nardilelli, 1991, s. 61.	Efektywność uznaje się jako maksymalizację produkcji wynikającą z właściwej alokacji zasobów, przy danych ograniczeniach podaży i popytu	Elementy kosztów.
Szymańska, 2011, s. 23.	Efektywność uznaje za sprawność przetwarzania zaangażowanych w procesach gospodarczych zasobów w produkty i przychody.	Elementy kosztów.
Skrzypek, 1999, s. 11-12.	Efektywność definiuje jako relację nakład-efekt, a także jako umiejętność szybkiego przystosowania się do zmian, czy narzędzie pomiaru skuteczności i sprawności działania,	Elementy kosztów.
Woś, 2005, s. 27-31	Pojęcie efektywności odnosi się najczęściej do zasady racjonalnego gospodarowania formułowanej w dwóch wariantach: wydajnościowym (maksymalizacja efektu) i oszczędnościowym (minimalizacja nakładu).	Elementy kosztów.
Szymańska, 2011, s. 44	Na efektywność przedsiębiorstwa składa się efektywność gospodarowania i elastyczność, czyli zdolność dostosowywania się do zmian, generowanych zarówno przez czynniki zewnętrznej, jak i wewnętrzne.	Elementy kosztów.
Hamrol, 2008	W ujęciu techniczno-ekonomicznym efektywność jest rozumiana jako wydajność.	Elementy kosztów wydajność = produkcja / nakłady. Ogółem wydajność czynników produkcji jest wskaźnikiem wykorzystania przez przedsiębiorstwo wszystkich jego zasobów, takich jak: kapitał, praca, energia i materiały do wytwarzania jej produktów i usług. Czynniki produkcji

		obliczane są w jednostkach pieniężnych, ponieważ trudno dodawać w sensowny sposób godziny pracy do ilości surowców. Łączna wydajność czynników produkcji nie mówi zbyt wiele jakich zmian trzeba dokonać w celu poprawienia wydajności. Tak też, znaczna część przedsiębiorstwa uznaje, że bardziej przydatne jest obliczenie cząstkowego współczynnika wydajności, który uwzględnia jedną kategorię zasobów, np. wydajność pracy można obliczać na podstawie wzoru: wydajność pracy = produkcja / nakłady pracy bezpośredniej.
Osbert-Pociecha, 2007	Najbliższym synonimem pojęcia efektywność jest produktywność tzw. ogólna jako stosunek łącznych wyników działalności gospodarczej do ogółu zużytych zasobów.	Produktywność to stosunek ilości wytworzonej oraz sprzedanej produkcji w określonym i rozpatrywanym okresie, do ilości wykorzystywanych lub zużytych zasobów wejściowych. Zasoby wejściowe, o których mowa, to nic innego jak rozmaite zasilenia systemu i zasoby systemu wykorzystywane do wytworzenia produktu końcowego. Zasileniami systemu mogą być np. materiały, energia oraz informacje, a zasobami systemu mogą być np. ludzie oraz kapitał.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Micherda, 2005, s. 170; Dąbrowski, s. 37; Sojak, 2012, s. 32; Dudycz, Brycz, 2006, s. 91; Hamrol, 1992, s. 35–37; Polaczek, s. 101).

Miarą efektywności systemów zarządzania w przedsiębiorstwach są koszty związane z przebiegiem procesu wytwórczego, zużyciem zasobów w stosunku do uzyskanych wyników finansowych, marketingowych czy produkcyjnych oraz przychody ze sprzedaży. Jedną z najważniejszych grup kosztów mających wpływ na skuteczne zarządzanie są koszty jakości. Ekonomiczna ocena jakości dokonywana na podstawie kosztów jakości jest niezwykle trudna, ale niezbędna (Skrzypek, 1998, s. 113–123). Efektywność może być analizowana w różnych wymiarach. W analizach dotyczących różnych fragmentów efektywności ekonomicznej wybierane są różne grupy lub systemy wskaźników, które reprezentują badaną sferę zainteresowań (Gotowska, Jakubczak, 2010, s. 272).

Rachunek kosztów zawierający pełną informację o kosztach jest podstawową bazą informacji kosztowych niezbędnych do oceny efektywności procesów gospodarczych. Zakres dostępnych informacji kosztowych powinien umożliwiać zastosowanie odpowiednich metod pomiaru efektywności. Pomiar efektywności i wybór odpowiednich wskaźników wymaga indywidualnej oceny i decyzji w danym przedsiębiorstwie. Warunki istniejące w poszczególnych procesach gospodarczych powinny stanowić podstawę do opracowanie odpowiedniego zakresu wskaźników do oceny ekonomicznej efektywności.

Rozdział IV.

RACHUNEK KOSZTÓW PRZEDSIĘBIORSTW KONTRAKTOWYCH WYKORZYSTYWANY DO OCENY EFEKTYWNOŚCI DZIAŁALNOŚCI – BADANIA EMPIRYCZNE

4.1. Cel badania, próba badawcza oraz metody badawcze

Przesłanką główną do podjęcia badań było pozyskanie informacji na temat rachunku kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych. Istotną determinantą była także potrzeba rozpoznania dodatkowych aspektów ekonomicznych odnoszących się do rachunku kosztów.

Celem niniejszego badania jest:

- diagnoza standardowo wykorzystywanego systemu ewidencji kosztów w podmiotach o różnych typach powiązań kapitałowych,
- zbadanie dodatkowych aspektów związanych z rachunkiem kosztów oraz ich powiązania z efektywnością działalności gospodarczej,
- poznanie stosowanych metod rachunku kosztów oraz ich powiązania z procesami gospodarczymi.

Podmioty objęte badaniem definiowane jako przedsiębiorstwa kontraktowe nie są wprost oznaczone w regulacjach prawnych oraz sprawozdawczości co znacząco utrudnia określenie wielkości próby badania. Częściowo możliwe jest wykorzystanie informacji o powiązaniach kapitałowych przedsiębiorstw, jako podstawie do oznaczenia próby badania. Jednakże nie wszystkie podmioty w grupach kapitałowych wykorzystują outsourcing kontraktowy, czy zlecanie zadań do wykonania na zewnątrz.

Dane prezentowane w opracowaniu GUS *Łańcuchy wartości krajowych przedsiębiorstw w 2021 roku* dotyczą 43 331 jednostek gospodarczych zatrudniających 10 i więcej osób, zorganizowanych w formie spółek cywilnych, spółek osobowych, spółek kapitałowych, oddziałów przedsiębiorców zagranicznych, przedsiębiorstw państwowych, których rodzaj działalności jest zaklasyfikowany do określonej sekcji według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD 2007). Autorka poddała analizie przedsiębiorstwa przemysłowe w zakresie rachunku kosztów wykorzystywanego w branży przemysłowej.

Na koniec 2021 r. trzy piąte (25 570) badanych przedsiębiorstw zatrudniających 10 i więcej osób wykonywało funkcje biznesowe całkowicie wewnętrznie, a dwie piąte (17 761)

zlecało funkcje do wykonania całkowicie lub częściowo na zewnątrz. W porównaniu z poprzednim rokiem struktura ta uległa niewielkiej zmianie – odsetek przedsiębiorstw zlecających działania innym jednostkom wzrósł o 7,8 % (GUS, 2023, s. 1).

Wykonywanie funkcji biznesowych na zewnątrz m.in. w sekcji przemysł jest podstawą funkcjonowania przedsiębiorstw kontaktowych, które jako zewnętrzne podmioty realizują powierzone im procesy. W związku z tym w niniejszym badaniu wykorzystano statystyki opracowane przez GUS w zakresie łańcucha wartości krajowych przedsiębiorstw. Badania prowadzone są przez GUS od roku 2020. Kwalifikacja przedsiębiorstw według funkcji biznesowych wykonywanych na zewnątrz nie jest obowiązkowa w związku z tym dostęp do bazy przedsiębiorstw charakteryzujących się powyższymi cechami jest utrudniony.

Klasyfikacji podmiotów przyjętych jako podstawa prezentacji wyników dokonano zgodnie z Ustawą z dnia 19 listopada 1999 r. „Prawo działalności gospodarczej”, według której przedsiębiorstwa:

- małe - to zatrudniające średniorocznie mniej niż 50 osób,
- średnie - to zatrudniające średniorocznie 50 lub więcej osób ale mniej niż 250,
- duże - to zatrudniające średniorocznie 250 osób i więcej.

Badaniu podlegały jednostki, według branż określonych w Europejskiej Klasyfikacji Działalności, przede wszystkim następujące branże: wyrobów spożywczych i napojów, produkcja metalowych wyrobów gotowych, produkcja szkła i wyrobów szklanych, produkcja wyrobów ceramiki gospodarstwa domowego i ceramiki ozdobnej, produkcja cementu, wapna i gipsu, produkcja odzieży; wyprawianie i barwienie skór futerkowych, produkcja wyrobów z gumy i tworzyw sztucznych, produkcja drewna i wyrobów z drewna, produkcja maszyn i urządzeń oraz produkcja mebli.

Okres objęty obserwacją obejmuje rok 2023 uznając, że przyjęty okres badań jest wystarczający dla przeprowadzania niniejszego badania i pozwala na uzyskanie informacji o aktualnych rozwiązaniach w rachunku kosztów stosowanych przez przedsiębiorstwa kontraktowe.

Do badań empirycznych zastosowano nieprobabilistyczną metodę doboru próby, wykorzystując dobór celowy, co miało na celu pozyskanie możliwie różnorodnych wniosków z przedsiębiorstw. W badaniach ankietowych wzięło udział 30 przedsiębiorstw kontraktowych posiadających siedzibę w Polsce, w tym również oddziały zagranicznych koncernów.

Liczba odesłanych kwestionariuszy w formie papierowej i elektronicznej została podsumowana w tabeli 4.1.

Tabela 4.1. Zwrot kwestionariuszy z badania

Grupa badawcza	Próba badawcza	Zwrot ankiet	% zwrotu
Przedsiębiorstwa	30	19	63%

Źródło: Opracowanie własne.

Respondenci, którzy nie zwrócili ankiet w przeprowadzonym badaniu jako przyczynę takiego postępowania wskazali, iż dane i odpowiedzi wymagane do udzielenia w przedmiotowej ankiecie stanowią informacje wrażliwe. W wielu przedsiębiorstwach, które reprezentowali respondenci uznano, iż publikacja informacji o rachunku kosztów może wpływać na ujawnianie tajemnicy biznesowej związanej ze stosowaną w danych podmiotach strategią finansową. Poprzez informację dotyczące cen transferowych oraz wynikające z rachunku kosztów uznano, iż podmioty konkurencyjne mogą pozyskać dane o realizowanej strategii finansowej w danym podmiocie gospodarczym. Takie zachowanie respondentów jest również wynikiem tego, iż rachunek kosztów w minimalnym zakresie jest objęty przepisami prawa bilansowego, a kształtowanie polityki kosztowej i efektywnościowej danego przedsiębiorstwa wynika głównie z indywidualnych potrzeb biznesowych, nie ma formalnego uregulowania rachunkowości zarządczej w obowiązujących przepisach. Dodatkowo obszar dotyczący cen transferowych uznawany jest za kompendium wiedzy o rozliczeniach podatkowych powiązanych przedsiębiorstw i wszelkie informacje dotyczące polityki cen transferowych są traktowane jako wewnętrzne strategie podatkowe dotyczące również uregulowań międzynarodowych w przypadku powiązań kapitałowych w przedsiębiorstwach kontraktowych należących do międzynarodowych grup kapitałowych.

Uzyskany poziom zwrotów nie pozwala na uogólnianie wyników dla całej populacji, nie zmniejsza jednak przydatności badania do realizacji celów szczegółowych i celu głównego niniejszej rozprawy doktorskiej.

W badaniach naukowych stosuje się zarówno metody badań interpretatywnych (jakościowych), jak i metody testowania hipotez (badań ilościowych), wykorzystując logikę dedukcji i indukcji (empiryzm) oraz podejście nomotetyczne, a także idiograficzne (Czakon, 2015).

Zakres wykorzystywanych metod badawczych jest bardzo szeroki, a wybór określonej metody badawczej powinien być uzależniony od:

- problemu badawczego i sposobu jego zdefiniowania,
- skali badań,
- rodzaju danych i ich wiarygodności.

Autorka przeprowadziła analizę faktów oraz okoliczności, które mają wpływ na strukturę rachunku kosztów w przedsiębiorstwie kontraktowym. W tym aspekcie przedstawione zostały relacje przyczynowo-skutkowe wynikające z zasad budowania rachunku kosztów. Uwaga badania została skupiona głównie na weryfikacji określonych zasad i elementów wymagających jej zdaniem modyfikacji.

Realizacja celu głównego pracy, jak i celów częściowych miały wpływ na wybór metod badawczych. W celu wykonania pełnego zakresu badawczego autorka posłużyła się dedukcją, w zakresie wnioskowania na podstawie założonych wcześniej przesłanek oraz indukcją, przy tworzeniu uogólnień na podstawie dokonanych obserwacji zdarzeń będących przedmiotem badań.

W dysertacji wykorzystano jakościowe narzędzia badawcze w postaci:

- kwestionariusza ankietowego,
- pogłębionego wywiadu indywidualnego.

Ankieta została przygotowana w formie 13 pytań zamkniętych i otwartych. Rozsyłana była bezpośrednio drogą e-mail do respondenta, z prośbą o jej wypełnienie. W pierwszej kolejności ankieta została wysłana do wybranej grupy 30 respondentów, którzy pracowali w obszarze finansów. Liczba 30 respondentów została uznana za grupę reprezentatywną dla przedsiębiorstw kontraktowych należących do grup kapitałowych.

Ankieta składała się z dwóch części obejmujących:

- wprowadzenie do ankiety,
- zestaw pytań.

Wprowadzenie do ankiety miało charakter informacyjno-objaśniający i zawierało takie elementy, jak:

- określenie tematu i celu przeprowadzanego badania,
- definicja rachunku kosztów,
- wyjaśnienie celu badania.

Ankieta składała się z kilku obszarów tematycznych, o zróżnicowanej objętości. Pytania sklasyfikowano według pięć grup tematycznych:

- Grupa 1 - Charakterystyka przedsiębiorstwa. W pytaniach z tej grupy głównym celem było uzyskanie informacji potwierdzających prowadzenie działalności gospodarczej w formie przedsiębiorstwa kontraktowego.
- Grupa 2 - Zasady prowadzenia sprawozdań finansowych. Przygotowane pytania miały dostarczyć informacji o zasadach sporządzania sprawozdań finansowych, które mogą być powiązane z metodologią tworzenia rachunku kosztów w danym przedsiębiorstwie.
- Grupa 3 - Zarządzanie kosztami. Pytania dotyczyły sposobu prowadzenia analizy kosztowej w badanych przedsiębiorstwach.
- Grupa 4 - Znaczenie rachunku kosztów w przedsiębiorstwie kontraktowym. Pytania zostały przygotowane celem uzyskania odpowiedzi czy rachunek kosztów odgrywa istotną rolę w zarządzaniu przedsiębiorstwem kontraktowym.
- Grupa 5 - Analiza efektywności prowadzonej działalności gospodarczej. Zadaniem respondentów było ustosunkowanie się do podanych w pytaniach stwierdzeń dotyczących powiązania pomiędzy rachunkiem kosztów a analizą efektywności prowadzenia działalności kontraktowej.

Dodatkowo dla pozyskania wiedzy na temat respondenta zamieszczono szczegółową metryczkę na jego temat oraz przedsiębiorstwa, które reprezentuje. Podstawowe informacje o respondencie oraz jednostce, którą reprezentuje miały na celu uzyskanie dodatkowych informacji, które pozwolą dokonać kwalifikacji poziomu doświadczenia oraz stanowiska w organizacji. Dodatkowe ważne dla badania są informacje o wielkości podmiotu oraz formie prowadzenia działalności.

Celem wzmocnienia wyników badania przygotowano również dodatkowy kwestionariusz pogłębionego wywiadu indywidualnego z dyrektorem finansowym firmy kontraktowej. Opracowane pytania były pochodną pytań zawartych w ankiecie i miały na celu uzyskanie szczegółowych ocen oraz potwierdzenia wyników otrzymanych ankiet. W badaniu zastosowano metodę delficką, której istota sprowadza się do podejmowania decyzji poprzez wykorzystanie wiedzy, doświadczenia i opinii ekspertów z danej dziedziny.

Pogłębiony wywiad indywidualny jest przykładem metody niewystandaryzowanej. Taki charakter ma również narzędzie badawcze. Otwiera to możliwość dokonywania modyfikacji procesu realizacji badania ze względu na doświadczenia, wiedzę czy kompetencje

respondenta. Poza tym wywiad pogłębiony może być traktowany jako obserwacja uczestnicząca, co daje możliwość jeszcze dokładniejszej eksploracji i eksplanacji zachowań respondentów (Hamersley, Atkinson, 2000, s. 146–162). Dzięki wywiadam uzyskuje się informacje, które nie są obciążone interakcją z innymi osobami, jednak mogą służyć odtwarzaniu łańcuchów interakcyjnych w różnych układach społecznych. Sytuacja wywiadu do pewnego stopnia chroni przed tendencją do kreowania własnego wizerunku wśród innych osób (Nicińska, 2000, s. 39–50).

4.2. Wyniki badania ankietowego

Przeprowadzone badanie ma charakter jakościowy, zadane pytania mają na celu pozyskanie opinii respondentów na temat:

- standardowo wykorzystywanego systemu ewidencji kosztów w podmiotach o różnych typach powiązań kapitałowych,
- dodatkowych aspektów związanych z kreowaniem modelu rachunku kosztów oraz ich powiązania z efektywnością działalności gospodarczej,
- stosowanych metod rachunku kosztów oraz ich powiązania z procesami gospodarczymi.

W związku z powyższym na etapie projektowania badania nie uznano za konieczne osiągnięcie reprezentatywności wyników. Otrzymane odpowiedzi przedstawiają kierunek indywidualnych poglądów respondentów i wzbogacają dorobek naukowy dotyczący tej tematyki.

Informacje na temat respondentów biorących udział w badaniu ankietowym zaprezentowano w tabeli 4.2.

Tabela 4.2. Charakterystyka respondentów

Kryterium		Liczba respondentów	%
Płeć	kobieta	10	53
	mężczyzna	9	47
	RAZEM	19	100
Wykształcenie	podstawowe	0	0
	zawodowe	0	0
	średnie	0	0
	wyższe	19	100
	RAZEM	19	100
Wiek	do 29 lat	0	0
	30-39 lat	1	5
	40-49 lat	9	47

	50-59 lat	8	42
	od 60 lat	1	5
	RAZEM	19	100
Stanowisko (funkcja) w jednostce	główny księgowy	9	47
	dyrektor finansowy	6	32
	szeft informatyki	0	0
	dyrektor logistyki	0	0
	dyrektor produkcji	0	0
	dyrektor handlowy	0	0
	radca prawny	0	0
	kierownik jednostki (jedna osoba z wieloosobowego organu), inna osoba, jaka? proszę wymienić	1	5
	RAZEM	19	100

Źródło: Opracowanie własne.

Biorąc pod uwagę płeć wśród respondentów, większy odsetek stanowiły kobiety - 53%, natomiast odsetek mężczyzn - 47%. To pozwala na uzyskanie zrównoważonych informacji w badaniu. Analizując wykształcenie, wszyscy respondenci posiadają wyższe wykształcenie. Wiek respondentów przedstawia się w rozkładzie normalnym, co oznacza wysokie prawdopodobieństwo uzyskania wyników ankiety od respondentów z dużym doświadczeniem zawodowym. W podziale na stanowiska największy odsetek (47%) stanowią główny księgowi, odpowiedzialni za sprawozdania finansowe i rozliczenia kosztowe, następnie duży odsetek (32%) stanowią dyrektorzy finansowi i to jest bardzo ważne z perspektywy stanowisk odpowiedzialnych za kreowanie strategii finansowej w firmach. W grupie innych osób znajdują się kierownicy controllingu (16%) co jest równie istotne dla modelu rachunku kosztów. W praktyce odpowiedzialność za rozliczenia kosztowe, za rachunek kosztów w przedsiębiorstwach jest zróżnicowana, w znacznej części odpowiedzialność jest w działach controllingu ze względu między innymi na uwarunkowania systemów finansowych i podział procesów.

Charakterystykę jednostek, z których pochodzili respondenci, zaprezentowano w tabeli 4.3.

Tabela 4.3. Charakterystyka jednostek

Kryterium		Liczba responden- tów	Odsetek (%)
Forma prawna prowadzenia	jednoosobowa działalność gospodarcza	0	0
	spółka cywilna	0	0

działalności gospodarczej	spółka osobowa (spółka jawna, partnerska, komandytowa, komandytowo-akcyjna)	1	5
	spółka kapitałowa nienotowana na giełdzie (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna)	16	84
	spółka kapitałowa notowana na GPW lub New Connect (spółka akcyjna)	2	11
	RAZEM	19	100
Miejscowość siedziby jednostki	wieś	2	11
	miasto do 100 tys. mieszkańców	13	68
	miasto do 500 tys. mieszkańców	2	11
	miasto powyżej 500 tys. mieszkańców	2	11
	RAZEM	19	100
Wielkość przedsiębiorstwa (suma bilansowa na 31.12.2022)	do 10 mln zł	1	5
	od 11 do 50 mln zł	4	21
	od 51 do 100 mln zł	5	26
	od 101 do 500 mln zł	6	32
	powyżej 500 mln zł.	3	16
	RAZEM	19	100
Wielkość przedsiębiorstwa (przychody ze sprzedaży za 2022 rok)	do 10 mln zł	1	5
	od 11 do 50 mln zł	3	16
	od 51 do 100 mln zł	4	21
	od 101 do 500 mln zł	7	37
	powyżej 500 mln zł	4	21
	RAZEM	19	100

Źródło: Opracowanie własne.

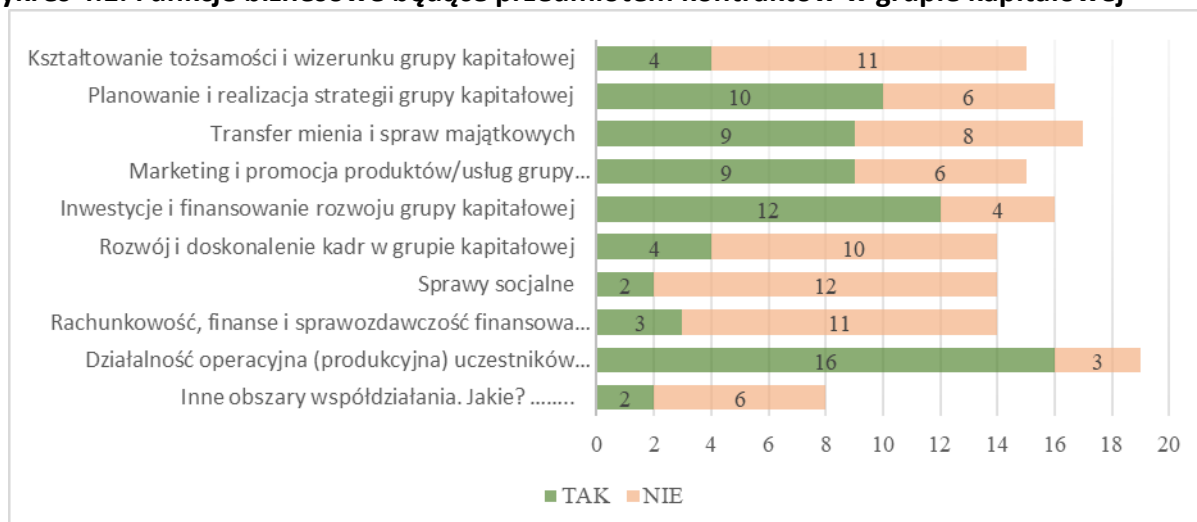
Większość respondentów (84%) oznaczyła spółkę kapitałową nienotowaną na giełdzie jako jednostkę, którą reprezentuje, w drugiej kolejności (11%) to spółki kapitałowe notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych oraz alternatywny system obrotu NewConnect oraz spółki osobowe (5%). Badane spółki swoje siedziby mają głównie w miastach o wielkości do 100 tysięcy mieszkańców (68%), natomiast w równy odsetek (11%) dotyczy pozostałych lokalizacji siedziby, czyli wieś, miasto do 500 tysięcy mieszkańców oraz miasto powyżej 500 tysięcy mieszkańców. Struktura badanych jednostek, ocenianych poprzez wielkość sumy bilansowej oraz wielkość przychodów ze sprzedaży, przedstawia się bardzo zróżnicowanie. Najmniejszy udział w badaniu (5%) mają podmioty o sumie bilansowej oraz przychodach ze sprzedaży do kwoty 10 milionów złotych. Największy odsetek stanowią jednostki o sumie bilansowej z przedziału od 101 milionów złotych do 500 milionów złotych (32%) oraz o przychodach ze sprzedaży od 101 milionów złotych do 500 milionów złotych (37%).

Pytania grupy 1 mają na celu określenie charakteru przedsiębiorstwa, określenie typu przedsiębiorstwa kontraktowego z rodzajem powiązania kapitałowego. W pytaniu numer 1 przedstawiono zakres kontraktów według obszarów funkcjonowania. W pytaniu tym należało wskazać obszary funkcjonowania danego podmiotu gospodarczego, które są przedmiotem umów / kontraktów pomiędzy jednostką a innymi jednostkami w grupie kapitałowej. Zdefiniowano 10 obszarów funkcjonowania, w tym ujęto pozycję „Inne obszary współdziałania” celem uniknięcia zamkniętego katalogu obszarów funkcjonowania. Wyszczególniono następujące obszary funkcjonowania:

1. Kształtowanie tożsamości i wizerunku grupy kapitałowej.
2. Planowanie i realizacja strategii grupy kapitałowej.
3. Transfer mienia i spraw majątkowych.
4. Marketing i promocja produktów/usług grupy kapitałowej.
5. Inwestycje i finansowanie rozwoju grupy kapitałowej.
6. Rozwój i doskonalenie kadr w grupie kapitałowej.
7. Sprawy socjalne.
8. Rachunkowość, finanse i sprawozdawczość finansowa grupy kapitałowej.
9. Działalność operacyjna (produkcyjna) uczestników grupy kapitałowej.
10. Inne obszary współdziałania. Jakże?

Przy każdym obszarze funkcjonowania była dostępna odpowiedź TAK lub NIE celem wzmocnienia odpowiedzi i uzyskania jednoznacznej odpowiedzi o występowaniu danego obszaru funkcjonowania w danym podmiocie gospodarczym. Wyniki respondentów zaprezentowano na wykresie 4.1. Liczby podane w ramach poszczególnych kolorów oznaczają liczbę wskazań przez respondentów.

Wykres 4.1. Funkcje biznesowe będące przedmiotem kontraktów w grupie kapitałowej



Źródło: Opracowanie własne.

Wyniki respondentów wskazują na występowanie wielu obszarów funkcjonowania przedsiębiorstw we współpracy pomiędzy daną jednostką a innymi jednostkami w grupie kapitałowej. Głównymi obszarami współpracy wskazanymi przez respondentów są takie obszary jak:

- działalność operacyjna (produkcyjna), odnotowano 16 wskazań, co stanowi 22,5% badanej próby,
- inwestycje i finansowanie rozwoju grupy kapitałowej, odnotowano 12 wskazań, co stanowi 16,9 % badanej próby,
- planowanie i realizacja strategii grupy kapitałowej, odnotowano 10 wskazań, co stanowi 14,1%,
- transfer mienia i spraw majątkowych, odnotowano 9 wskazań, co stanowi 12,7%,
- marketing i promocja produktów/usług grupy kapitałowej, odnotowano 9 wskazań, co stanowi 12,7%.

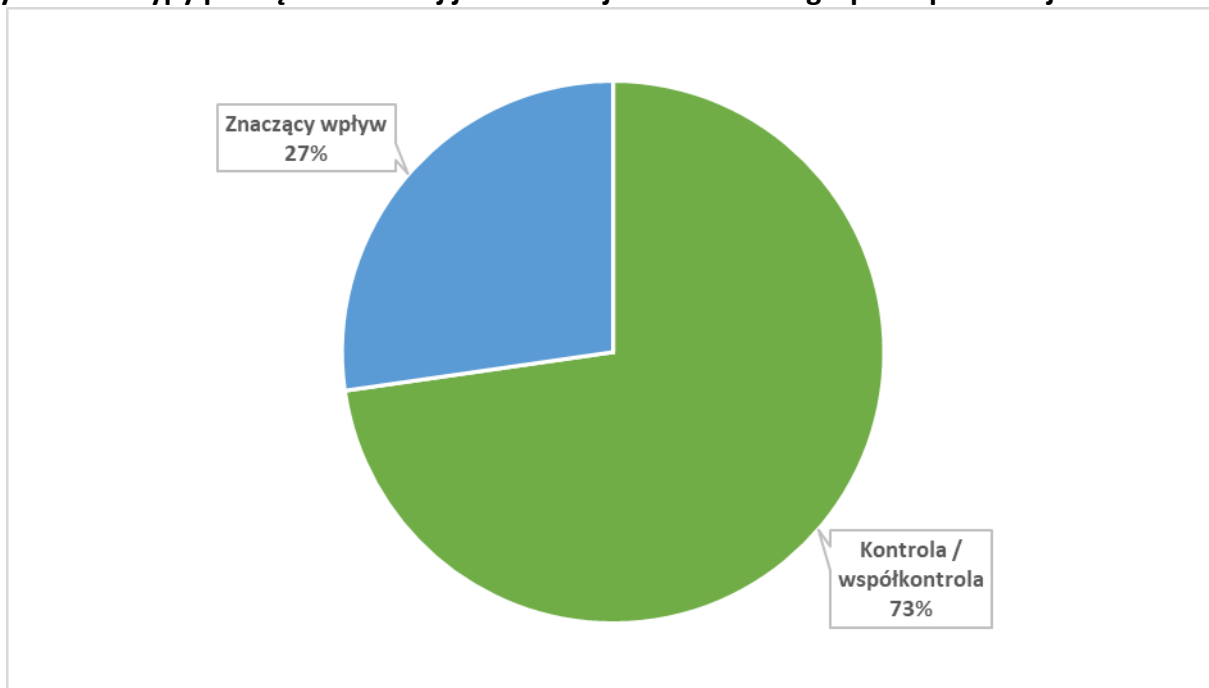
Działalność operacyjna, jako podstawowa działalność w przedsiębiorstwach kontraktowych stanowi najczęściej występującą pozycję. Jest to również uwarunkowane łatwością procesu budowania kompetencji wytwórczych na podstawie danych i wytycznych podmiotu zlecającego produkcję.

Analiza wyników przeprowadzonego badania wskazuje na bardzo istotną kwestię, a mianowicie, iż w badanej próbie tylko dwie jednostki współpracują z innymi jednostkami w grupie kapitałowej w jednym obszarze funkcjonowania przedsiębiorstw. Głównie jednostki

współpracują równocześnie w 3 lub 4 różnych obszarach funkcjonowania przedsiębiorstw lub w większej liczbie. To oznacza, że przedsiębiorstwa kontraktowe to nie tylko wąska specjalizacja w jednym obszarze funkcjonowania, ale również inne obszary umożliwiające rozwój przedsiębiorstwa. Jest to konsekwencja rozwoju przedsiębiorstw kontraktowych i ukierunkowania się na globalny łańcuch wartości. W przeprowadzonym badaniu znalazły się również dwa podmioty, które współpracują aż w 7 obszarach funkcjonowania.

Pytanie numer 2 miało na celu uzyskanie informacji na temat powiązań kapitałowych w badanych podmiotach poprzez wskazania przez respondenta typu powiązań badanej jednostki z jednostkami w grupie kapitałowej. Uzyskane wyniki potwierdziły, iż w większości współpraca odbywa się poprzez kontrolę i współkontrolę, co stanowi 73% badanej próby¹. W badanej próbie nie znalazły się podmioty samodzielne, bez powiązań gospodarczych. Jest to istotne dla całego badania, gdyż umożliwia przeprowadzenie prawidłowego wnioskowania dla zdefiniowanego we wstępie zakresu podmiotowego, czyli przedsiębiorstw kontraktowych.

Wykres 4.2. Typy powiązań badanej jednostki z jednostkami w grupie kapitałowej

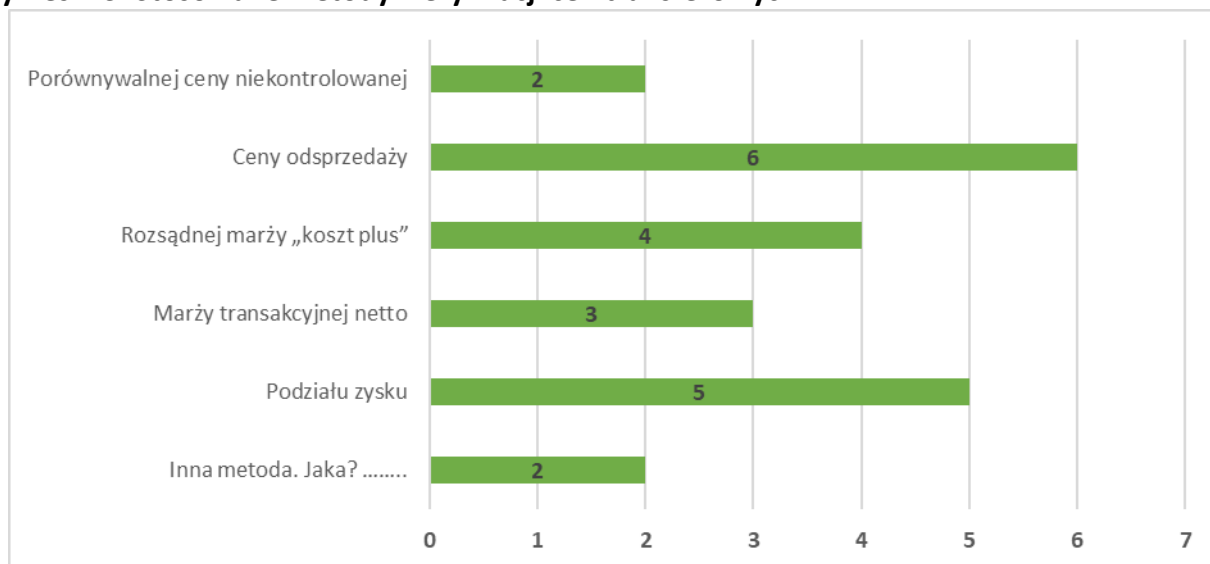


Źródło: Opracowanie własne.

¹ Zgodnie z polskim prawem bilansowym przez sprawowanie kontroli nad inną jednostką – rozumie się zdolność jednostki do kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki, w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności; natomiast współkontrola oznacza zdolność wspólnika jednostki współzależnej na równie z innymi wspólnikami, na zasadach określonych w zawartej pomiędzy nimi kontrakcie, do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki w celu osiągnięcia wspólnej korzyści ekonomicznej z prowadzonej działalności gospodarczej (Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 3, ust. 1, pkt 34 i 35).

Pytania grupy 2 odnoszące się do zasad sporządzania sprawozdań finansowych zostały opracowane celem uzyskania dodatkowej informacji o zasadach sprawozdawczości finansowej prowadzonej w badanych jednostkach. Rachunek kosztów jest jednym z podstawowych elementów wspierających sprawozdawczość finansową. Pytanie dotyczące cen transferowych jest ściśle powiązane z modelem rachunku głównie poprzez jedną z metod cen transferowych, a mianowicie metodę koszt plus (wcześniej określana w prawie polskim także metodą rozsądnej marży. Metoda kosztu plus wymaga wdrożenia odpowiednich metod zarządzania kosztami oraz systemu kontroli kosztów co wymaga odpowiedniego modelu rachunku kosztów. Wyniki związane ze stosowaną metodą ustalania cen transferowych zaprezentowano na wykresie 4.3.

Wykres 4.3. Stosowane metody weryfikacji cen transferowych

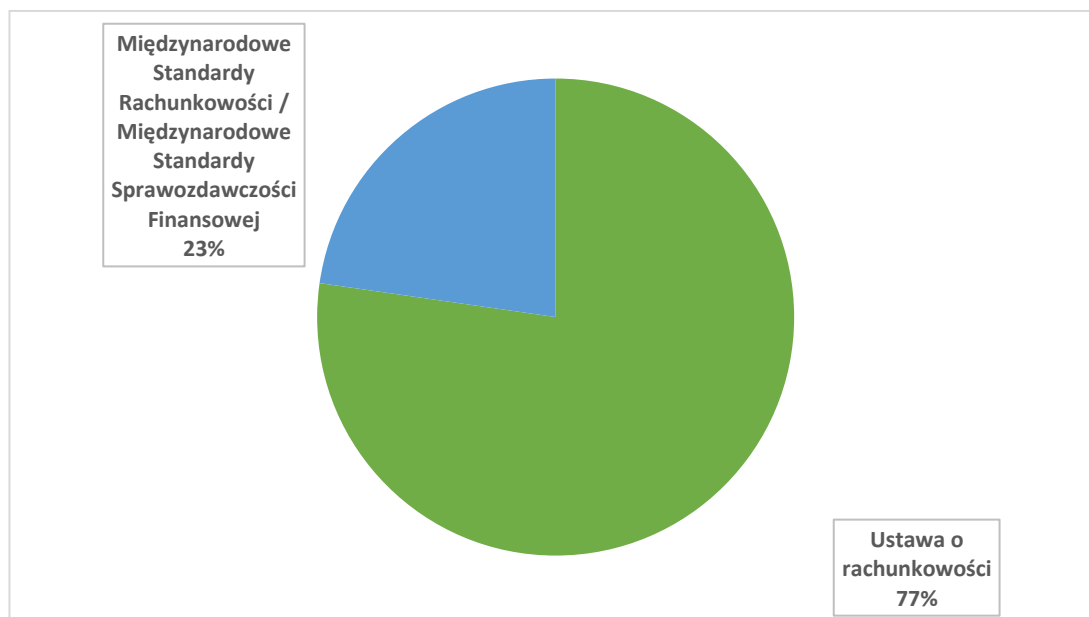


Źródło: Opracowanie własne.

Stosowanie metody koszt plus wskazało 18% badanych jednostek. Potwierdziło to, iż jest to metoda stosowana przez przedsiębiorstwa kontraktowe i powinna zostać uwzględniona w procesie budowy modelu rachunku kosztów. Badania wskazały, iż jednostki stosują głównie metodę ceny odsprzedaży, zgodnie z 27% udziałem oraz metodę podziału zysku, zgodnie z 23% udziałem w całości badania.

Istotną informacją o badanych jednostkach jest odpowiedź na pytanie numer 4 o przepisy będące podstawą sporządzania sprawozdania finansowego, w powiązaniu do zasad i metod rachunku kosztów. Wynik badania przedstawiono na wykresie 4.4.

Wykres 4.4. Podstawa prawna sporządzania sprawozdania finansowego



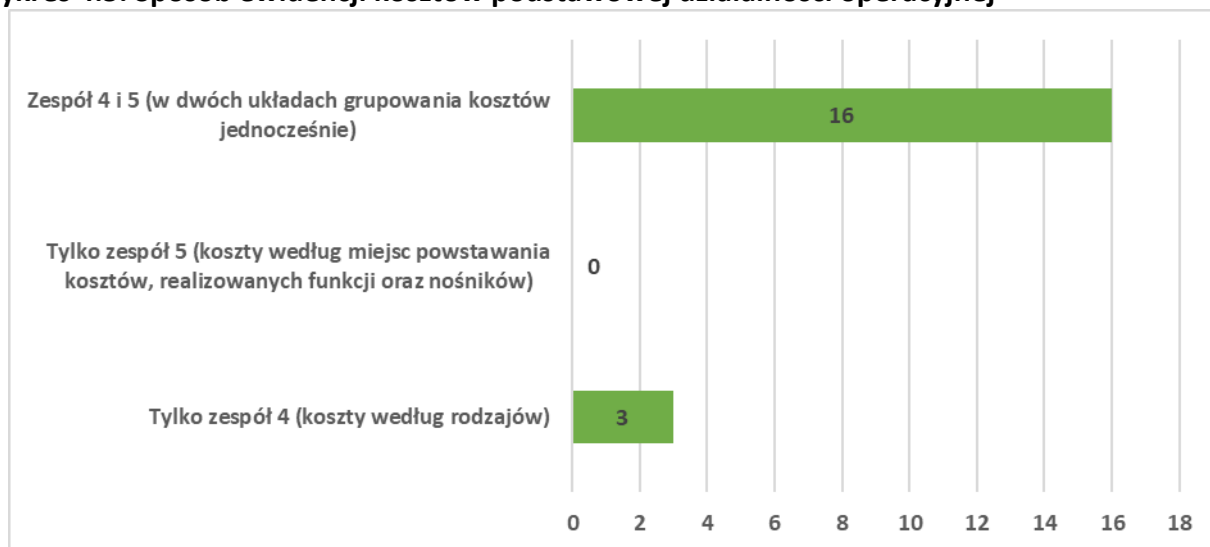
Źródło: Opracowanie własne.

Wyniki badania wskazują, że w przedsiębiorstwach objętych badaniem w większym zakresie (73% badanej próby) stosuje się przepisy wynikające z ustawy o rachunkowości jako podstawę prawną do sporządzania sprawozdania finansowego.

Trzecim i ostatnim pytaniem z grupy pytań dotyczących sprawozdawczości finansowej było pytanie o sposób ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej w badanej jednostce. System ewidencji kosztów jest istotnym elementem każdego rachunku kosztów, gdyż informacje pochodzące z odpowiednio modelowanego rachunku kosztów umożliwiają efektywne przeprowadzenie analizy kosztów również globalnego łańcucha wartości. Potrzebne jest odpowiednie zgrupowanie kosztów na potrzeby zewnętrznej i wewnętrznej sprawozdawczości.

Wyniki badania wskazują, iż 84% badanej próby prowadzi ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej równocześnie w dwóch układach grupowania kosztów tj. w układzie rodzajowym oraz funkcjonalnym. Podwójna ewidencja kosztów na pewno jest niezbędna do tego, aby poprzez odpowiednie grupowanie kosztów dokonać prawidłowej wyceny zapasów, zleceń produkcyjnych, czy też innych obiektów kalkulacyjnych. Prowadzenie ewidencji kosztowej tylko w układzie rodzajowym w znacznym stopniu ogranicza analizę kosztów łańcucha wartości. Wynik badania przedstawiono na wykresie 4.5.

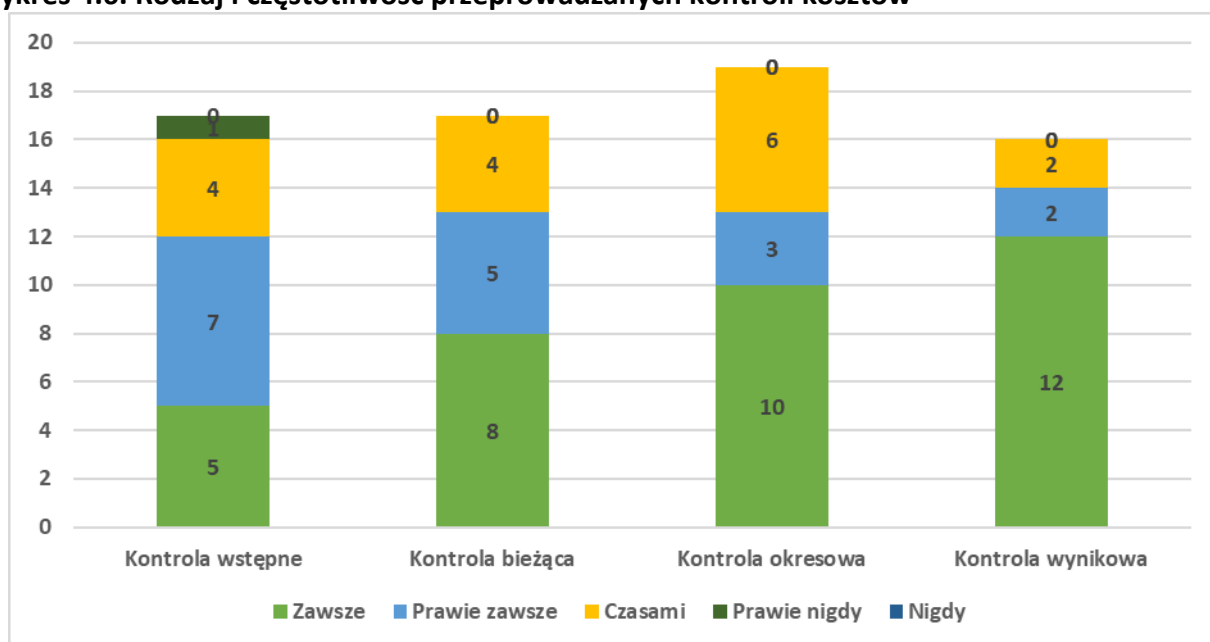
Wykres 4.5. Sposób ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej



Źródło: Opracowanie własne.

Kolejne grupa pytań dotyczy zarządzania kosztami, w podziale na proces kontroli kosztów oraz rachunek kosztów. Pytanie numer 6 jest bezpośrednią oceną procesu kontroli kosztów w badanych jednostkach. Do respondentów została skierowana prośbą o udzielenie odpowiedzi o częstotliwości prowadzenia kontroli kosztów w badanych jednostkach (wstępnej, bieżącej, okresowej, wynikowej). Odpowiedzi zostały zaprezentowane na wykresie 4.6.

Wykres 4.6. Rodzaj i częstotliwość przeprowadzanych kontroli kosztów

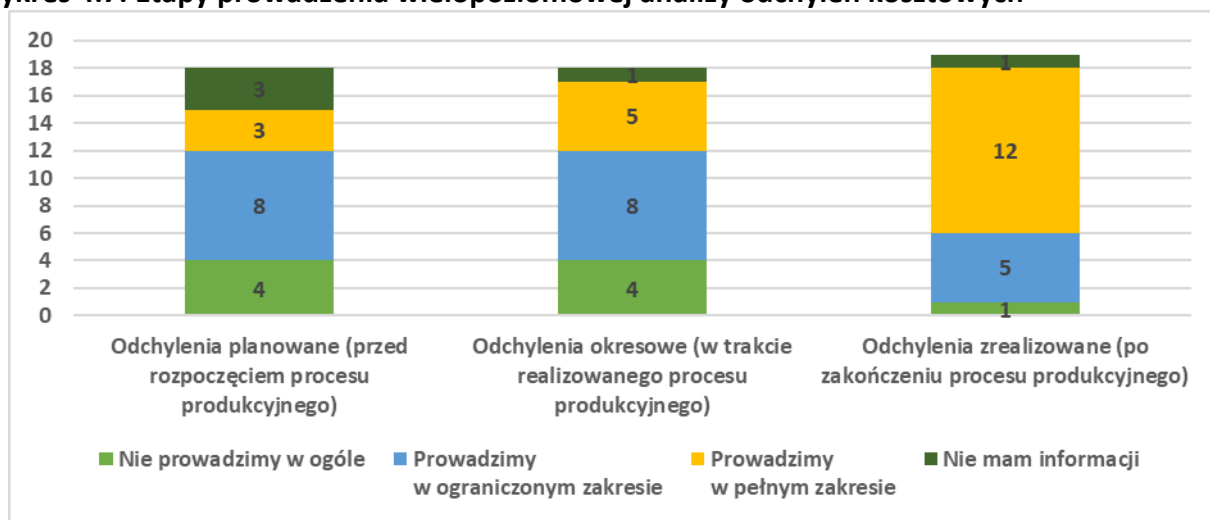


Źródło: Opracowanie własne.

Wyniki badania wskazują na systematyczne przeprowadzanie kontroli w badanych jednostkach, co wynika z wykonywania kontroli z częstotliwością zawsze lub prawie zawsze na poziomie 75% całej badanej próby. Tylko 1/4 udzielonych odpowiedzi przez respondentów dotyczy odpowiedzi czasami, prawie nigdy i nigdy. Kategoria czasami została ujęta w bloku odpowiedzi mówiących o braki kontroli, gdyż standardowo odpowiedź czasami jest interpretowana jako zaprzeczenie występowania danego procesu. Przeprowadzane kontrole głównie dotyczą kontroli okresowych oraz wynikowych, najmniejszy udział jest w kontrolach wstępnych. Przeprowadzona badania potwierdzają, iż w jednostkach przeprowadzających kontrole realizowane są kontrole na wszystkich etapach, z zasadą, iż zawsze realizowane są kontrole okresowe i wynikowe, a prawie zawsze kontrole wstępne i bieżące.

W grupie pytań dotyczących kontroli znajduje się pytanie numer 11 dotyczące wielopoziomowej analizy odchyłeń kosztowych. Zapytano respondentów, które rodzaje odchyłeń kosztowych są prowadzone w jednostce respondenta i w jakim zakresie. Wyniki związane z tym pytaniem zamieszczono na wykresie 4.7.

Wykres 4.7. Etapy prowadzenia wielopoziomowej analizy odchyłeń kosztowych



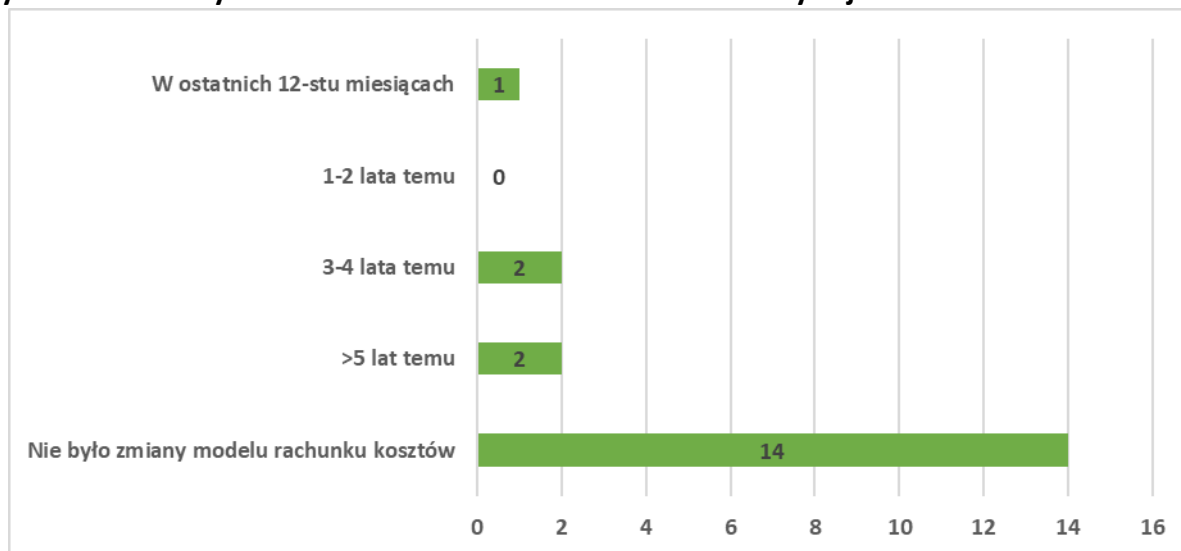
Źródło: Opracowanie własne.

Na podstawie odpowiedzi udzielonych przez respondentów, należy stwierdzić, iż głównie przeprowadzane są analizy odchyłeń zrealizowanych. Analiza odchyłeń jest istotnym elementem całego procesu zarządzania kosztami i stanowi ważny element rachunku kosztów. Przeprowadzanie analiz kosztów na każdym etapie prowadzenia działalności pozwala na uzyskanie kompletnych danych do prawidłowego prezentowania i interpretacji

informacji o kosztach. Oczywiście jest to uzależnione od dostępnego systemu finansowego. Powyższy wynik może wynikać z trudności w przygotowaniu analiz kosztów na różnych poziomach realizowanych procesów biznesowych.

Kolejna grupa pytań dotyczyła rachunku kosztów. Pierwsze z pytań w tej grupie ma na celu uzyskanie informacji o częstotliwości zmiany rachunku kosztów. Wyniki otrzymanych odpowiedzi zaprezentowano na wykresie 4.8.

Wykres 4.8. Okresy zmian modelu rachunku kosztów w badanych jednostkach



Źródło: Opracowanie własne.

Większość respondentów wskazała, iż nie było zmiany modelu rachunku kosztów w jednostce, które reprezentuje respondent. Zmiany modelu rachunku kosztów, które nastąpiły w niektórych jednostkach zostały wykonane 3 lata temu i wcześniej. Taki wynik badania wskazuje jednoznacznie na brak powiązania modelu rachunku kosztów ze zmianami w procesach biznesowych, produkcyjnych. Prawdopodobnie należy wnioskować, że stosowane modele rachunku kosztów w badanych jednostkach wynikają z wytycznych zawartych w sprawozdawczości finansowej, a nie wynikają z potrzeb wewnętrznych jednostki, czyli z potrzeb związanych z oceną efektywności procesów kosztowych.

W kolejnym pytaniu z zakresu rachunku kosztów poproszono respondentów o wskazanie 3 głównych przesłanek wdrożenia nowych koncepcji rachunku kosztów. Wyniki związane z tym pytaniem zamieszczono na wykresie 4.9.

Wykres 4.9. Główne przesłanki wdrożenia nowych koncepcji rachunku kosztów w badanych jednostkach



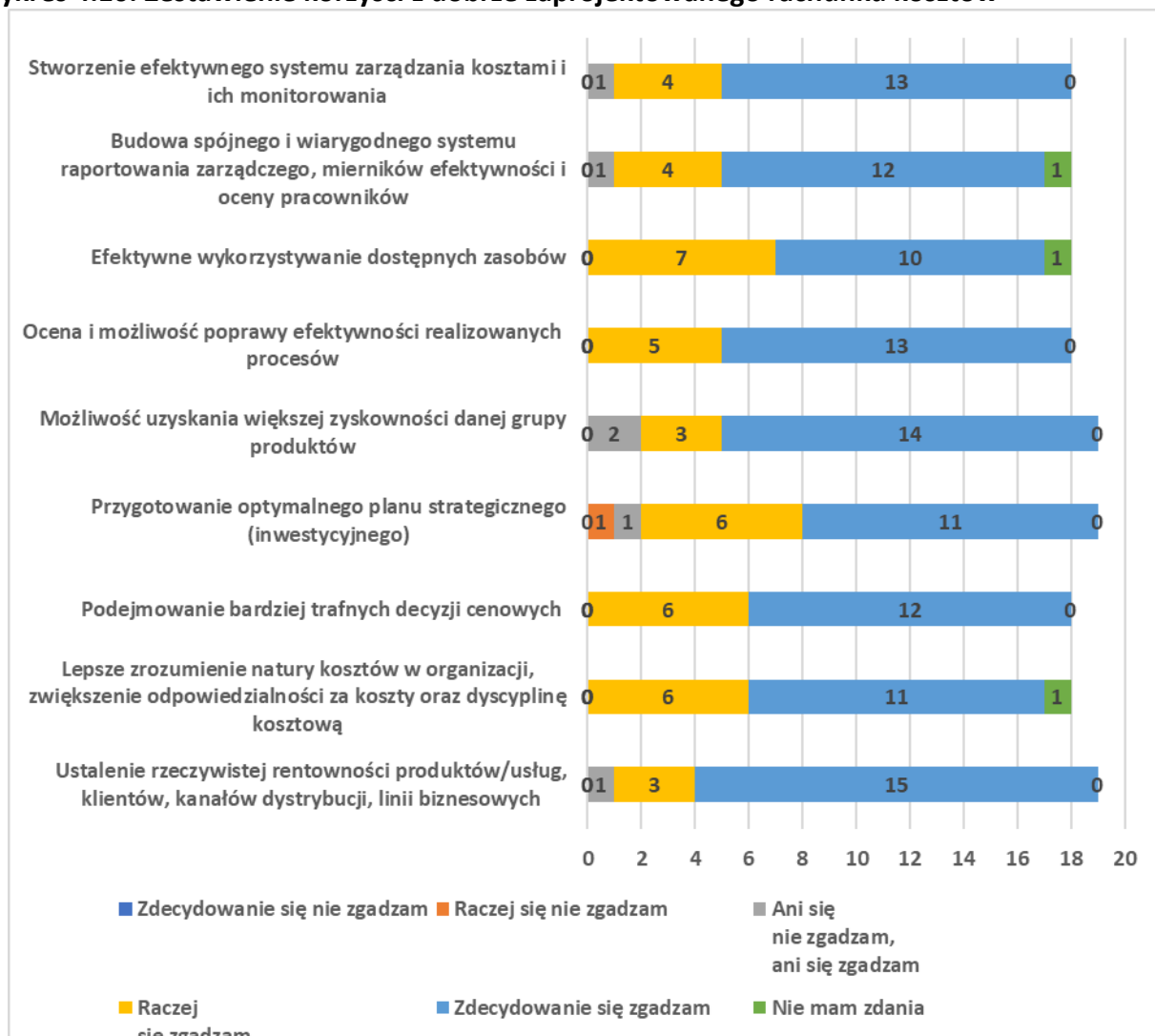
Źródło: Opracowanie własne.

Wyniki badania wskazują na dwie główne przesłanki wdrażania nowych koncepcji rachunku kosztów w badanych jednostkach: polityka cen transferowych (31% badanej próby) oraz kompleksowe zarządzanie kosztami (29% badanej próby). Jest to bardzo istotne z perspektywy wykorzystania rachunku kosztów w poszczególnych jednostkach gospodarczych. Przesłanka wynikająca z wymogów związanych z cenami transferowymi ma swoje podstawy w formalnych wytycznych, czyli obligatoryjnym przygotowaniu odpowiedniej polityki cen transferowych w grupach kapitałowych. Natomiast kompleksowe zarządzanie kosztami jako przesłanka wdrażania nowych koncepcji rachunku kosztów jest potwierdzeniem, iż w przedsiębiorstwach powstają potrzeby optymalizacji zarządzania kosztami, a rachunek kosztów jest głównym narzędziem w tym zakresie.

W dalszej kolejności zadano respondentom pytanie dotyczące korzyści z dobrze zaprojektowanego rachunku kosztów. W pytaniu tym przedstawiono respondentom zamknięty katalog korzyści z prośbą o wybór dowolnej liczby korzyści.

Poprzez kombinację zamkniętego katalogu odpowiedzi i wartościowania uzyskano szeroki wachlarz odpowiedzi w zakresie głównych potrzeb biznesowych. Wartościowanie oznaczone jako „nie mam zdania” również miało na celu potwierdzenie znajomości badanego tematu przez osoby odpowiedzialne za zarządzanie bądź współzarządzanie przedsiębiorstwami kontraktowymi. Wyniki tego badania zamieszczono na wykresie 4.10.

Wykres 4.10. Zestawienie korzyści z dobrze zaprojektowanego rachunku kosztów

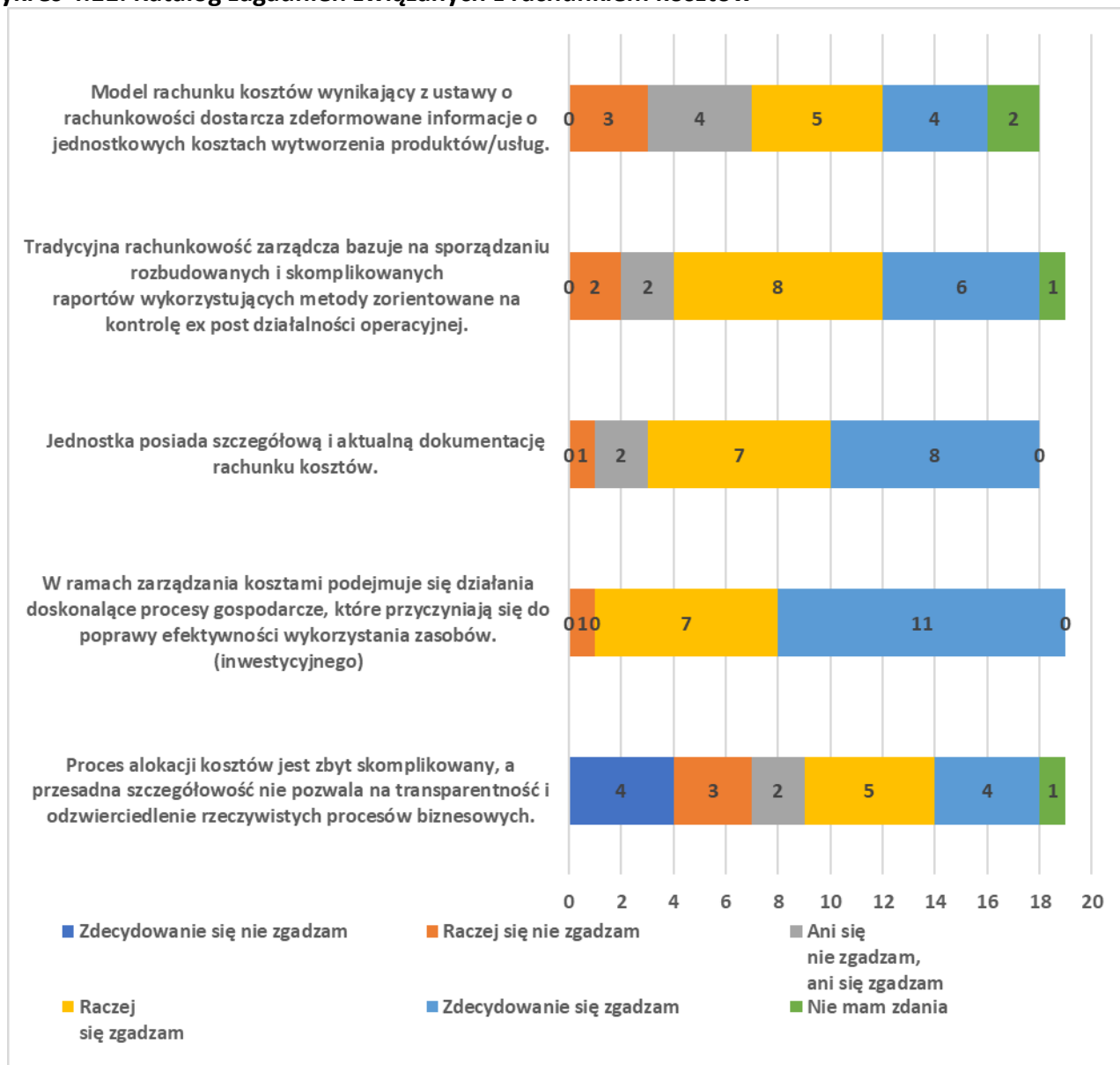


Źródło: Opracowanie własne.

Respondenci w powyższym pytaniu uznali, że wszystkie wskazane przesłanki są tak samo istotne przy wdrożeniu nowych koncepcji rachunku kosztów. Odsetek udzielonych odpowiedzi: „Raczej się zgadzam” oraz „Zdecydowanie się zgadzam” wyniósł 94% co może oznaczać, że respondenci z dużą pewnością udzielili odpowiedzi dla wszystkich pozycji.

W ostatnim pytaniu z grupy rachunku kosztów poproszono respondentów o ustosunkowanie się do wskazanych stwierdzeń odnoszących się do rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Celem tego pytania było zebranie szczegółowej informacji o pełnym zakresie procesów związanych z rachunkiem kosztów istniejącym w badanych jednostkach. Stwierdzenia odnosiły się do rachunku kosztów poprzez odwołanie do procesu zarządzania kosztami, jak również do efektywności procesów biznesowych. Na poniższych wykresie 4.11 przedstawiono wyniki udzielonych odpowiedzi.

Wykres 4.11. Katalog zagadnień związanych z rachunkiem kosztów



Źródło: Opracowanie własne.

Dokonując podsumowania udzielonych przez respondentów odpowiedzi należy stwierdzić, iż respondenci głównie utożsamiają się z trzema zaproponowanymi stwierdzeniami:

- tradycyjna rachunkowość zarządcza bazuje na sporządzaniu rozbudowanych i skomplikowanych raportów wykorzystujących metody zorientowane na kontrolę ex post działalności operacyjnej,
- jednostka posiada szczegółową i aktualną dokumentację rachunku kosztów,

- w ramach zarządzania kosztami podejmuje się działania doskonalące procesy gospodarcze, które przyczyniają się do poprawy efektywności wykorzystania zasobów (inwestycyjnego).

Stwierdzenia te związane są ze standardową strategią zarządzania kosztami, czyli analizą wyników z przeszłości na poczet poprawy efektywności przyszłych procesów gospodarczych. Gwarancją takiego działania oczywiście jest odpowiednio przygotowana i aktualizowana dokumentacja rachunku kosztów. Natomiast zagadnienia związane z alokacją kosztów oraz informacją o jednostkowym koszcie wytworzenia produktów/usług respondenci uznali za jednakowo istotne. Udzielili w takiej samej ilości odpowiedzi pozytywnych i negatywnych co może oznaczać, że oba stwierdzenia są dla respondentów mniej znaczące w prowadzonej działalności gospodarczej. Istotną informacją z otrzymanych odpowiedzi jest to, iż respondenci poprzez proces zarządzania kosztami widzą wpływ na poprawę efektywności wykorzystania zasobów wykorzystywanych w procesach gospodarczych w badanych jednostkach. Wysoki odsetek udzielonych pozytywnych odpowiedzi dotyczących raportowania w oparciu o metodę zorientowaną na kontrolę ex post działalności operacyjnej potwierdza otrzymane w poprzedniej grupie pytań informację o znacznie większym znaczeniu kontroli wynikowej niż wstępnej i bieżącej. Nadal istnieje bardzo mocne przywiązanie do wyników ex post w procesie zarządzania i analizy kosztowej w przedsiębiorstwach.

W ostatniej grupie pytań postawiono dwa pytania związane z efektywnością działalności gospodarczej w powiązaniu z rachunkiem kosztów. W pytaniu pierwszym zaprezentowano kilka przykładowych wskaźników z obszaru analizy efektywności działalności gospodarczej celem uzyskania informacji o kierunku analizy efektywnościowej w badanych przedsiębiorstwach: ukierunkowanie na analizę aktywów trwałych, czy też zasobów ludzkich.

Uzyskane odpowiedzi zaprezentowano na wykresie nr 4.12.

Wykres 4.12. Mierniki finansowe wykorzystywane do analizy efektywności działalności gospodarczej w badanych jednostkach



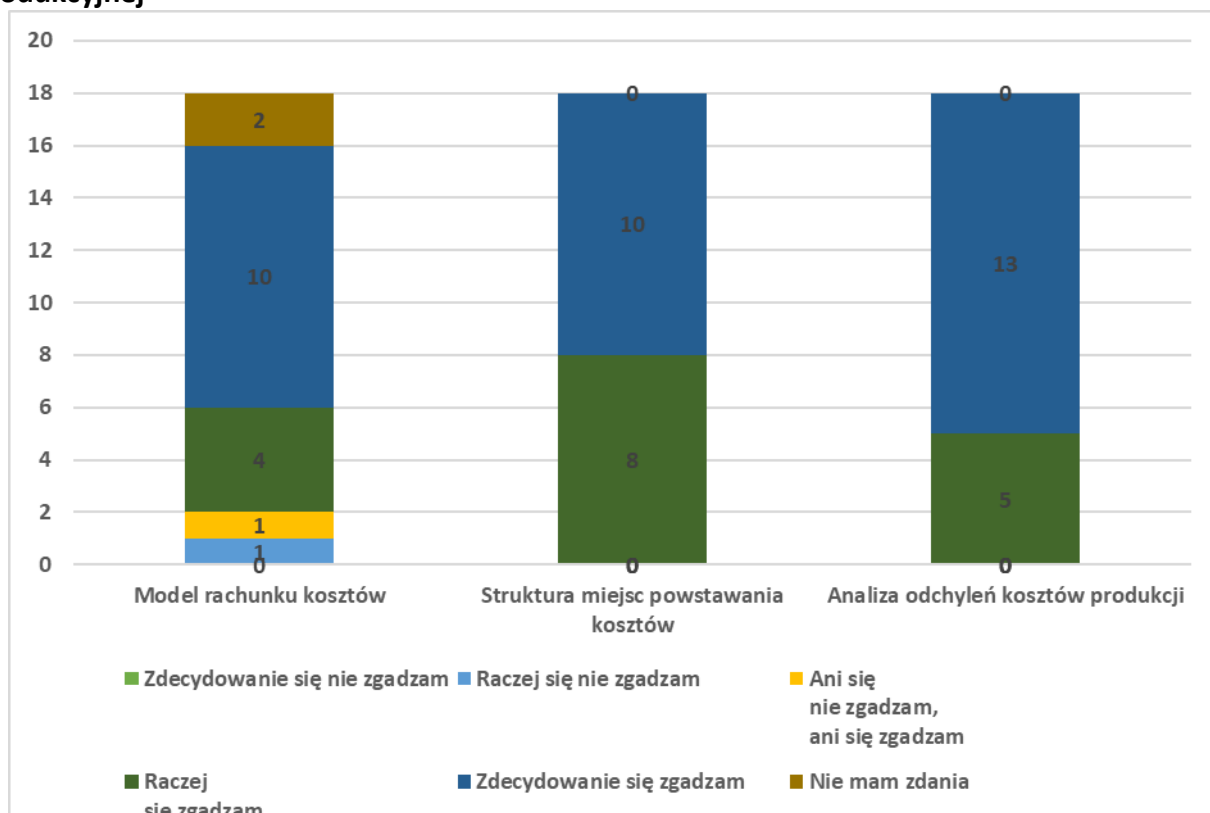
Źródło: Opracowanie własne.

Respondenci uznali wskaźnik produktywności zaangażowanych zasobów ludzkich za najbardziej istotny wskaźnik w badanych jednostkach. Poprzez wskaźnik produktywności można dokonać oceny realizacji zadań przedsiębiorstwa oraz sprawności produkcji w stosunku do zużytych zasobów. Wskaźnik ten pozwala na dokonywanie oceny przedsiębiorstwa w porównaniu do bieżących wyników, jak również w stosunku do oczekiwań, które są określone w danym przedsiębiorstwie. W ramach otwartego pytania respondenci wskazali inne wskaźniki, które miały na celu pomiar efektywności działalności, np.: wskaźnik efektywności liczony jako iloczyn czasu operacji ręcznych i ilości dostępnego czasu w obszarze bezpośredniej produkcji.

Zwiększanie produktywności przekłada się na zwiększenie zyskowności firmy i dalszy rozwój firmy. Poprawie ulegają warunki pracy, które w istotny sposób wpływają na zadowolenie i zaangażowanie pracowników, co jest widoczne we wskaźnikach wydajności firmy.

W pytaniu drugim w grupie pytań dotyczących efektywności działalności gospodarczej poproszono respondentów o ustosunkowanie się do wpływu trzech kategorii ekonomicznych na efektywność działalności produkcyjnej. Wskazane kategorie ekonomiczne dotyczyły obszaru kosztów poprzez odwołanie się do rachunku kosztów, struktury miejsc powstawania kosztów oraz odchyleń kosztów produkcji. Uzyskane odpowiedzi zaprezentowano na wykresie 4.13.

Wykres 4.13. Wpływ wybranych kategorii kosztowych na efektywność działalności produkcyjnej



Źródło: Opracowanie własne.

Odpowiedzi respondentów potwierdziły, iż wpływ na efektywność działalności produkcji mają działania związane ze strukturą miejsc powstawania kosztów oraz analiza odchyleń kosztów produkcji. W mniejszym zakresie uznano, że model rachunku kosztów istotnie wpływa na efektywność działalności produkcyjnej. Nie jest to jednak znaczące odchylenie co należy zinterpretować jako ważny czynnik wpływu na efektywność działalności gospodarczej. Żadna ze wskazanych kategorii ekonomicznych nie została wskazana jako kategoria niepowiązana z efektywnością procesów produkcyjnych. Jest to bardzo ważne z perspektywy oceny rachunku kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych.

Podsumowując pierwszą część badań empirycznych należy stwierdzić, że rachunek kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych jest istotnym narzędziem analiz finansowych dotyczących transakcji z ukierunkowaniem na analizę kosztów i efektywności działalności.

4.3. Wyniki wywiadu indywidualnego

Drugie narzędzie badawcze to kwestionariusz pogłębionego wywiadu indywidualnego z dyrektorem finansowym firmy kontraktowej. Zawierał on pytania, które miały na celu uzyskanie szczegółowych ocen dotyczących wykorzystania rachunku kosztów w działalności kontraktowej. W wywiadzie wykorzystano zestaw 25 pytań mających na celu uzyskanie informacji o istniejącym modelu rachunku kosztów w podmiocie respondenta oraz zebranie wszelkich opinii i rekomendacji zmian i optymalizacji rachunku kosztów.

1. W jakim obszarze rachunkowości się Pan/Pani specjalizuje? (rachunkowość finansowa, rachunkowość podatkowa, rachunkowość zarządcza)

Poprzez ponad dwudziestoletnie doświadczenie w obszarze finansów posiadam obszerną wiedzę z obszaru rachunkowości finansowej, zarządczej oraz podatkowej. Specjalizuje się w obszarze rachunkowości finansowej poprzez aktywną pracę zawodową zarówno od strony finansów przedsiębiorstwa, jak i od strony audytu zewnętrznego.

2. Jak ocenia Pan/Pani funkcjonujący rachunek kosztów w Państwa firmie? Co Pan/Pani by w nim zmieniła?

Rachunek kosztów w obecnej firmie wynika z zasad korporacyjnych dotyczących dużej międzynarodowej grupy kapitałowej ze 100% kapitałem niemieckim. Jako podmiot zależny, stanowiący jeden ze stu różnych podmiotów w grupie, zobowiązani jesteśmy do zachowywania zasad rachunku kosztów opracowanego dla przedsiębiorstw produkcyjnych zlokalizowanych w różnych krajach na świecie. Różnorodność firm produkcyjnych jest duża, zarówno wynika z wielkości prowadzonego biznesu, jak i obowiązujących w różnych krajach zasad i reguł rachunkowości finansowej i zarządczej. Podstawą polityki finansowej, a w tym zasad rachunku kosztów, jest konsolidacja finansów na poziomie całej grupy kapitałowej. Analiza procesów biznesowych ukierunkowana jest na ocenę globalnego łańcucha wartości w grupie kapitałowej. W związku z tym lokalne rozliczenia i efektywność rachunku kosztów z perspektywy funkcjonujących procesów biznesowych nie zawsze są optymalne. Powiązanie kapitałowe, a co za tym idzie powiązanie biznesowe procesów lokalnych z procesami w centrali stało się podstawą do stosowania rozliczeń kosztowych nie do końca

dopasowanych do lokalnych potrzeb i warunków biznesowych. Jeden rachunek kosztów w strukturze macierzowej jest z jednej strony bardzo optymalnym rozwiązaniem, a z drugiej strony staje się ograniczeniem dla rozwiązań jednostki zależnej. To powoduje, iż wielu rozwiązań w postaci dodatkowych szczebli rozliczeń nie można zaimplementować do centralnego rachunku kosztów. Na przykład w zakresie zapasów ze względu na powiązania w łańcuchu dostaw poszczególnych komponentów istotna do wdrożenia byłaby zasada rozdzielnej wyceny zapasów. To jednak nie jest możliwe ze względów systemowych, jak również ze względu na konsolidację wyceny zapasów na najwyższym poziomie. Rozliczenia dotyczące zapasów są tym szczególnym obszarem, który wymagałby zmiany w pierwszym kroku. W kolejnym kroku istotne byłoby dokonanie analizy zasad i metod kalkulacji kosztu wytworzenia, na przykład ze względu na bardzo duży portfel produktów. Model kalkulacji każdej jednostki produktu bez opracowania strategii oceny produktów aktywnych i mniej aktywnych w danym okresie jest bardzo kosztochłonny i czasochłonny, a tym samym jest modelem nieefektywnych dla danej lokalizacji.

3. Czy istnieją takie elementy rachunku kosztów, które trudno skonfigurować w systemach finansowych?

Tak, systemy ERP bardzo często są dużym ograniczeniem przy konfiguracji rachunku kosztów. Budowa rachunku kosztów dla danego przedsiębiorstwa wymaga analizy procesów biznesowych, rozliczeń finansowych oraz potrzeb zarządczych. Uwzględnienie tych wszystkich elementów przy wielostopniowej strukturze kapitałowej bardzo często jest niemożliwe. Na przykład konfiguracja dla rozliczeń wspólnych procesów jest ogromnym wyzwaniem dla jednego rachunku kosztów ze względu na różną identyfikację poszczególnych pozycji kosztowych na różnym poziomie wytworzenia danego elementu produktu. Na przykład procesy kooperacji, czyli współpracy z podmiotami zewnętrznymi w zakresie usług produkcyjnych wielokrotnie stają się dużym wyzwaniem na etapie wdrożenia danego procesu. Relokacja zapasów pomiędzy powiązаныmi podmiotami i zmiana klasyfikacji materiałowej, na przykład z kategorii produktu zakupowego na produkt własny wymaga wielu indywidualnych dostosowań, niedostępnych w standardzie danego systemu ERP.

4. Jakie są oczekiwania kierownictwa związane z danymi, które powinny być prezentowane w rachunku kosztów?

Dla kierownictwa najważniejsze są wyniki końcowe, które pozwalają na podejmowanie bieżących decyzji zarządczych. To oznacza, że zasady i modele rachunku kosztów są w obszarze zainteresowania głównie osób odpowiedzialnych bezpośrednio za rachunkowość zarządczą oraz kalkulację kosztu wytworzenia.

5. Jakie jest zrozumienie zasad rachunku kosztów przez kierownictwo jednostki? Bardziej pozytywny czy negatywny?

Zrozumienie zasad rachunku kosztów przez kierownictwo jednostki jest zróżnicowane i wynika z pełnionej funkcji w danej organizacji. Kierownictwo odpowiedzialne za procesy produkcyjne ukierunkowuje się głównie na efektywność kosztu wytworzenia oraz konkurencyjność kosztową w grupie kapitałowej.

6. Jak ocenia Pan/Pani obowiązujące zasady aktualizacji rachunku kosztów? Co Pan/Pani by w nich zmieniła?

Aktualizacja zasad rachunku kosztów z perspektywy ostatniego dziesięciolecia głównie dotyczy obszaru odchyleń kosztowych na różnych etapach kosztu wytworzenia. Większe zmiany w modelu rachunku kosztów nie są wdrażane ze względu na ograniczenia systemowe. Większe zmiany prawdopodobnie będą możliwe po wdrożeniu nowego systemu ERP, z większą dostępnością do bieżących danych produkcyjnych. W rachunku kosztów dużej firmy produkcyjnej, funkcjonującej w strukturach przedsiębiorstwa kontraktowego, zasadne byłoby implementowanie rozwiązań dotyczących ciągłego doskonalenia oraz optymalizacji procesów produkcyjnych oraz zmian w otoczeniu przedsiębiorstwa m.in. w obszarze łańcucha dostaw.

7. Jakiego rodzaju obawy towarzyszyły Panu/Pani przy budowaniu modelu rachunku kosztów?

W głównej mierze pojawiały się obawy przed zbyt dużym zakresem rozliczeń w rachunku kosztów, budowaniem zbyt szczegółowych modeli alokacji kosztów, które nie będą wnosić istotnych informacji zarządczych dla przedsiębiorstwa. Dodatkowo ważne było takie zbudowanie struktury rachunku kosztów, która byłaby w długim okresie dopasowana do zmiennych procesów produkcyjnych oraz elastyczna, umożliwiając wprowadzanie zmian na bieżąco.

8. Czy było coś takiego, co sprawiło Panu/Pani największe trudności w budowaniu rachunku kosztów?

W rachunku kosztów bardzo często pojawia się problem z prawidłowym rozliczeniem procesów produkcyjnych dotyczących nierozliczonej produkcji. Prawidłowe rozliczenie ilościowo-wartościowe dla niezakończonych produkcji nie zawsze jest w pełni możliwe we wszystkich systemach finansowych. Dodatkowo kaskadowe rozliczanie poszczególnych etapów w procesach produkcyjnych często nie jest proste w uzyskaniu prawidłowej wyceny.

9. Czy uważa Pan/Pani, że obecny rachunek kosztów jest dostosowany do potrzeb przedsiębiorstwa kontraktowego?

Dostosowanie rachunku kosztów do potrzeb przedsiębiorstwa kontraktowego jest trudnym procesem systemowym. Opracowanie rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych tylko poprzez wyeliminowanie procesów, które nie występują ze względu na brak bezpośrednich rozliczeń z odbiorcą produktów nie jest prawidłowe. Przedsiębiorstwa kontraktowe poza mniejszą ilością funkcji przedsiębiorstwa cechują się również innymi elementami. Na przykład w takich przedsiębiorstwach szczególnie ważne jest prawidłowe opracowanie podziału odpowiedzialności kosztowej z poziomu centrali oraz z poziomu lokalnego przedsiębiorstwa. W związku z tym rachunek kosztów powinien cechować się podziałem na koszty zależne i niezależne od jednostki centralnej.

10. A co teraz sprawia największe trudności w odzwierciedleniu procesów biznesowych przedsiębiorstw kontraktowych w rachunku kosztów?

Największe trudności w odzwierciedleniu procesów biznesowych w przedsiębiorstwie kontraktowych sprawia brak uwzględnienia cyklu życia danego produktu w strukturze jednostkowych kosztów wytworzenia. Tym samym nie jest możliwe redystrybuowanie kosztów stałych na produkty znajdujące się w różnym cyklu życia. To oznacza, że produkty najbardziej dochodowe i produkty innowacyjne i produkty zabezpieczające dany rynek produktów.

11. Czy uważa Pan/Pani, że kwalifikacje i umiejętności posiadane przez zespół finansowych są w pełni wystarczające do budowania optymalnych modeli rachunku kosztów?

W przedsiębiorstwach bardzo często tylko ograniczona grupa kontrolerów finansowych dysponuje odpowiednim poziomem wiedzy controllingowej umożliwiającej właściwe zrozumienie zasad rachunku kosztów oraz pracę nad dostosowanie struktur rachunku kosztów do zmieniających się procesów produkcyjnych. Jest to wiedza specjalistyczna, która w głównej mierze jest wiązana tylko z ograniczonymi wytycznymi wynikającymi z ustawy o rachunkowości i podziale na koszty bezpośrednie i pośrednie dla wyceny koszty wytworzenia produktów i wyceny magazynowej zapasów prezentowanych w bilansie.

12. Jakimi cechami szczególnie powinien charakteryzować się rachunek kosztów przedsiębiorstw kontraktowych? Proszę podać 3 najważniejsze Pana/Pani zdaniem.

Podstawowe cechy rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych powinny wywodzić się z idei przedsiębiorstw kontraktowych, czyli ustalania kosztów wytworzenia produktów na podstawie specjalistycznych procesów produkcyjnych realizowanych w takich przedsiębiorstwach. Wysoka specjalizacja procesów oraz powtarzalność procesów to dwa główne elementy, które powinny zostać odpowiednio zaprezentowane i wycenione w rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych.

13. Czy rachunek kosztów w Pana/Pani przedsiębiorstwie posiada te cechy?

Rachunek kosztów wynika z zasad obowiązujących w centrali w związku z tym nie posiada szczególnych rozwiązań odpowiadających produkcji kontraktowej. Obowiązuje główny kierunek, czyli optymalna wycena procesów produkcyjnych.

14. Co Pana/Pani zdaniem decyduje o sukcesie rachunku kosztów?

Sukces rachunku kosztów to przede wszystkim odpowiedź na potrzeby biznesu w rachunku kosztów oraz wysoka elastyczność dla zmian i corocznych weryfikacji zgodności rozliczeń kosztowych z procesami produkcyjnymi.

15. Czy Pana/Pani zdaniem, struktura kapitałowa przedsiębiorstw kontraktowych wpływa na jakość rachunku kosztów?

Zdecydowanie tak. Wieloszczeblowa struktura kapitałowa w znacznym stopniu wpływa na przepływy materiałowe i transakcje powiązane w obszarze zapasów, w szczególności przy decyzjach o przeniesieniach produkcji do lokalizacji z niższymi kosztami wytworzenia produktów.

16. Czy ograniczone funkcje przedsiębiorstwa są ułatwieniem, czy utrudnieniem dla budowy modeli rachunku kosztów?

Ograniczone funkcje przedsiębiorstwa powinny być ułatwieniem dla rachunku kosztów, gdyż wpływają na ograniczenie modelu rozliczeń kosztowych. Rachunek kosztów zamienia się z perspektywy szerokiej funkcjonalności na perspektywę głębokiej i detalicznej analizy podstawowych procesów produkcyjnych.

17. A jaki wpływ na model rachunku kosztów badanego przedsiębiorstwa ma spółka dominująca?

W strukturach powiązań kapitałowych spółka dominująca wyznacza kierunek rachunku kosztów głównie ze względu na ostateczną wycenę kosztu wytworzenia produktów finalnych dla klientów oraz ze względu na wymogi obowiązujące w procesie najwyższej konsolidacji.

18. Jak ocenia Pan/Pani rozwój rachunku kosztów na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat w Pani w przedsiębiorstwie? Pojawiły się szczególne obszary rozwoju?

Najważniejsze obszary rachunku kosztów, które szczególnie zmieniły się na przestrzeni kilkunastu lat to analiza odchyłeń kosztowych głównych pozycji kosztu wytworzenia, czyli kosztów materiałowych oraz robocizny bezpośredniej. Rozbudowa struktury odchyłeń jest od kilku lat bardzo widoczna i nieustannie rozwijana o dalsze elementy odchyłeń kosztowych.

19. Czy uważa Pan/Pani, iż powiązania kapitałowe w grupie przedsiębiorstw wpływają na zakres i metodę definiowania rachunku kosztów?

Powiązania kapitałowe poprzez łańcuch dostaw materiałowych szczególnie wpływają na model rachunku kosztów. Przekazywanie poszczególnych etapów produkcji oraz specjalizacja produktowa są szczególnie istotne dla poszczególnych jednostek zależnych.

20. Jak powiązany jest rachunek kosztów z ewidencją kosztową w przedsiębiorstwie? w jaki zakresie zarządzanie kosztami jest istotne dla budowy optymalnego rachunku kosztów?

Obowiązujący rachunek kosztów posiada bardzo mocny fundament w postaci rozbudowanej struktury miejsc powstawania kosztów oraz struktury centrów zysków co jest podstawą szczegółowej identyfikacji kosztów i przychodów.

21. Jak ocenia Pan/Pani swój wpływ na budowanie rachunku kosztów w jednostce zależnej?

Kontrola kompletności rozliczeń w rachunku kosztów wymagana jest właśnie ze strony menadżera finansowego. Dodatkowo weryfikacja zgodności z lokalnymi prawem bilansowym jest również w mojej odpowiedzialności.

22. Czy, ogólnie rzecz biorąc, jest Pan/Pani zadowolona z obecnie wykorzystywanego modelu rachunku kosztów? (Dlaczego?)

Ze względu na ograniczenia wynikające z dostępnego systemu ERP istnieje kilka rozwiązań, które mogły pomóc w zbudowaniu optymalnego modelu rachunku kosztów. Zmiany w modelu rachunku kosztów pochodzące z centrali w znacznym stopniu wpływają na poprawę rozliczeń kosztów oraz wycenę zapasów mimo, iż są to rozwiązania globalne, a nie rozwiązania dla typowego podwykonawcy.

23. Jaki często Pana/Pani zdaniem, powinny być wdrażane zmiany w metodologii rozliczania kosztów w rachunku kosztów?

Zmiany powinny być wdrażane zgodnie z pojawiającymi się potrzebami biznesowymi i zapotrzebowaniem na optymalną informację kosztową. Najważniejsze, aby zachowane były terminy wprowadzania zmian, czyli dla okresów rocznych, od początku kolejnego roku. Jest to niezbędne dla zachowania prawidłowej porównywalności danych przy zmianie modelu wyceny.

24. Czy zgadza się Pan/Pani z opinią, że gdyby firmy lokalne samodzielnie budowały strukturę rachunku kosztów to wycena produktów byłaby wyceną optymalną?

Na pewno potrzeby lokalnych firm byłyby podstawą przy budowie rachunku kosztów i zwiększałyby prawdopodobieństwo uzyskania optymalnych rozliczeń kosztowych i wycen zapasów.

25. Jaką mógłby Pan/mogłaby Pani wygłosić opinię na temat zmian rachunku kosztów?

Zmiany rachunku kosztów bardzo często są traktowane jako konieczność, a nie możliwość poprawy rozliczeń. Procesy wprowadzania zmian są tak czasochłonne i wymagające, że nie zawsze są implementowane na bieżąco.

Podsumowując drugą część badań empirycznych należy stwierdzić, że model rachunku kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych, powiązanych kapitałowo wynika z wytycznych odnoszących się do całej grupy kapitałowej. W grupie kapitałowej nie są definiowane odrębne rachunki kosztów dla przedsiębiorstw kontraktowych. To przyczynia się do tego, że odwzorowanie funkcji przedsiębiorstwa kontraktowego w ewidencjach kosztowych i rachunku kosztów nie jest w pełni możliwe, perspektywa lokalna jest w takich uwarunkowaniach ograniczona. To z kolei powoduje, że ocena efektywności procesów biznesowych realizowanych w przedsiębiorstwach kontraktowych również nie jest w pełni możliwa i nie odpowiada oczekiwaniom danego przedsiębiorstwa kontraktowego. W wywiadzie indywidualnym wskazano również na podział kompetencji w zespole zarządzającym, ze wskazaniem na niepełną wiedzę finansowa, zarządczą w odwołaniu do zasad i celu budowania rachunku kosztów w danym podmiocie gospodarczym.

4.4. Wnioski z badań empirycznych

Na podstawie przeprowadzonych badań empirycznych można wyciągnąć liczne wnioski zarówno o charakterze ogólnym, jak i szczegółowym. Wyniki przeprowadzonych badań ankietowych pozwalają sformułować następujące wnioski dotyczące rachunku kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych:

1. Głównymi obszarami współpracy w globalnym łańcuchu wartości są obszary dotyczące działalności operacyjnej w szczególności produkcyjnej (22,5%) oraz inwestycyjnej i finansowej (16,9%).
2. Kontrola i współkontrola jest podstawowym powiązaniem kapitałowym przedsiębiorstw zlecających realizację funkcji biznesowych na zewnątrz.
3. Regulacje dotyczące cen transferowych są ważnym czynnikiem kształtującym model rachunku kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych. Trzy główne metody cen transferowych zostały wskazane jako metody aktywnie wykorzystywane w badanych przedsiębiorstwach: cena odsprzedaży, podziału zysku, rozsądnej marży „koszt plus”.
4. Mechanizm szacowania ceny transferowej metodą koszt plus, wykazanej przez respondentów (18%), powinien stanowić podstawę budowy rachunku kosztów.
5. Badane jednostki potwierdziły prowadzenie ksiąg rachunkowych głównie na podstawie ustawy o rachunkowości, co może ograniczać rozwój rachunku kosztów w badanych przedsiębiorstwach.

6. Ewidencja kosztów, jako podstawa budowania rachunku kosztów, w badanych jednostkach prowadzona jest w większości w dwóch układach grupowania kosztów jednocześnie, tj. w układzie rodzajowym i układzie funkcjonalnym.
7. Kontrole kosztów, bezpośrednio związane z analizą danych finansowych na poszczególnych etapach rachunku kosztów, zostały potwierdzone przez respondentów jako istotne procesy kontrolne.
8. Wyniki dotyczące wielopoziomowej analizy odchyłeń kosztowych wskazały, iż respondenci skupiają się głównie na analizie odchyłeń kosztowych realizowanych po zakończeniu procesu produkcyjnego (41%).
9. Zmiany rachunku kosztów celem ich dostosowania do potrzeb biznesowych są realizowane w niewielkim stopniu (26%). Wyniki wskazały brak zmian modelu rachunku kosztów w większości badanych jednostek (74%).
10. Istnieje potrzeba wprowadzania zmian w rachunku kosztów w trakcie prowadzenia działalności, a za główne przesłanki należy uznać rosnące znaczenie cen transferowych oraz kompleksowe zarządzanie kosztami.
11. Dobrze zaprojektowany rachunek kosztów może dostarczyć wielu korzyści wynikających z analizy i interpretacji informacji kosztowych, które mają wpływ na rentowność prowadzonej działalności, efektywność bieżących procesów biznesowych oraz rozwój strategiczny jednostek gospodarczych.
12. Wskaźnik produktywności zaangażowanych zasobów ludzkich uznano za wskaźnik, który jest w największym stopniu związany z pomiarem efektywności procesów gospodarczych.
13. Struktura miejsc powstawania kosztów w danym przedsiębiorstwie oraz proces analizy odchyłeń kosztów produkcji oddziałuje na pomiar efektywności działalności produkcyjnej.

Przeprowadzony wywiad indywidualny również dostarczył istotnych informacji dotyczących rachunku kosztów w przedsiębiorstwie kontraktowym. Szczegółowa analiza uzyskanych odpowiedzi pozwoliła na wysunięcie następujących wniosków:

1. Przedsiębiorstwa kontraktowe będące częścią grup kapitałowych bazują na wytycznych dotyczących całej grupy kapitałowej, w której funkcjonują podmioty gospodarcze realizujące różnorodne funkcje biznesowe. Model rachunku kosztów również jest opracowywany na podstawie wspólnych wytycznych, bez rozróżnienia rodzaju

prowadzonej działalności. Można zatem stwierdzić, że stanowi to ograniczenie przy budowie efektywnego modelu rachunku kosztów.

2. Często kolejnym ograniczeniem przy tworzeniu rachunku kosztów przedsiębiorstwa kontraktowego jest system finansowy. Odzworowanie procesów produkcyjnych w danych finansowych wymaga dysponowania systemem finansowym umożliwiającym konfigurowanie często indywidualnych rozliczeń kosztowych. Zakres i struktura rozliczeń kosztowych jest istotnym elementem każdego rachunku kosztów. Celem każdego rachunku kosztów jest zaprezentowanie w rozliczeniach kosztowych rzeczywistych procesów zachodzących w danym przedsiębiorstwie.
3. Rachunek kosztów nie zawsze jest w pełni zrozumiały zespołom zarządzającym przedsiębiorstwem kontraktowym. Inaczej natomiast postrzegana jest analiza odchyleń kosztowych wynikających z zakończonych procesów produkcyjnych.
4. Zauważono konieczność wdrażania wysokiej specjalizacji w obszarze finansów, księgowości zarządczej bądź controllingu w zakresie budowy rachunku kosztów uwzględniającego zakres realizowanych funkcji biznesowych przez przedsiębiorstwo kontraktowe.
5. Wieloszczeblowa struktura kapitałowa oraz głębokie powiązania biznesowe w poszczególnych etapach produkcyjnych to czynniki, które stają się dużym wyzwaniem przy budowanie i aktualizacji modelu rachunku kosztów.
6. Rozwój międzynarodowych przedsiębiorstw w Polsce na przestrzeni ostatnich kilku dekad wymaga między innymi rozbudowanych analiz finansowych. W szczególności szczegółowo prowadzone są analizy w obszarze kosztów, co wynika między innymi z ciągłego wzrostu kosztów wytworzenia i prowadzenia działalności gospodarczej. Ważne są analizy odchyleń kosztowych powstających na poszczególnych etapach procesu wytwarzania produktów na zlecenie innych podmiotów gospodarczych.
7. Tworzenie rachunku kosztów według indywidualnych potrzeb przedsiębiorstw kontraktowych jest bardzo ważne. Zagadnienie to wymaga weryfikacji możliwości kreowania różnorodnych typów rachunku kosztów w jednej grupie kapitałowej.

Dwuetapowe badanie empiryczne oraz wcześniejsze studia literaturowe i analiza obowiązujących aktów prawnych pozwoliły na sformułowanie następujących wniosków natury ogólnej:

1. Przedsiębiorstwa kontraktowe, jako podmioty prowadzące działalność na rzecz innych podmiotów nie są wprost zdefiniowane w obowiązujących przepisach prawnych.
2. Nie istnieją ogólnie dostępne statystyki podmiotów prowadzących działalność w formie przedsiębiorstw kontraktowych.
3. Przedsiębiorstwa kontraktowe na przestrzeni lat ulegają ewolucji dotyczącej zakresu realizowanych funkcji przedsiębiorstwa.
4. Funkcje biznesowe zlecane do realizacji innym przedsiębiorstwom to aktualnie marketing, sprzedaż i usługi posprzedażowe, a w dalszej kolejności funkcje produkcyjne.
5. Sprawozdawczość finansowa rozszerza się o między innymi o politykę cen transferowych co istotnie wpływa na model rachunku kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych.
6. Efektywność procesów biznesowych jest głównym zagadnieniem do uwzględnienia w procesie określania zasad i budowania poszczególnych elementów rachunku kosztów.

Zebrane informacje i zaprezentowane wnioski pozwalają stwierdzić, że aktualnie rachunek kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych głównie jest tworzony ze względu na wymogi formalne wynikające z prawa bilansowego. Potrzeby wewnętrzne, wynikające z procesów biznesowych są zauważalne i wskazywane jako podstawa oczekiwanych zmian w zakresie rachunku kosztów. Ustawa o rachunkowości wyznacza minimalne wymogi, które nie są wystarczające do odwzorowania w rachunku kosztów zmian w procesach biznesowych w okresie prowadzenia działalności gospodarczej. Powyższe wnioski pozwalają stwierdzić, że istnieje potrzeba powiązania rachunku kosztów z oceną efektywności procesów gospodarczych występujących w przedsiębiorstwach kontraktowych. Przedsiębiorstwa kontraktowe, jako podstawowy podmiot w globalnym łańcuchu wartości, wymagają dogłębnej analizy procesów biznesowych w analizach kosztowych.

Proces opracowywania rachunku kosztów wymaga uwzględnienia typu przedsiębiorstwa, rodzaju prowadzonej działalności i potrzeb związanych z analizą efektywności procesów gospodarczych. Rachunek kosztów jest narzędziem, którego opracowanie wymaga wiedzy z obszaru rachunkowości finansowej i zarządczej oraz informacji o istniejących procesach biznesowych, ich wpływie na efektywność prowadzonej działalności gospodarczej.

Wyniki przeprowadzonych badań pozwalają udzielić odpowiedzi na postawione we wstępie pytanie badawcze: Czy aktualnie stosowane rodzaje rachunku kosztów umożliwiają pozyskanie w pełni przydatnych informacji kosztowych do oceny efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych? Ograniczone dane o kosztach wytworzenia i rentowności

produkcji z rachunku kosztów pełnych uniemożliwiają podejmowanie optymalnych decyzji zarządczych o cenach, strukturze produkcji i ocenie produktów dochodowych, stanowiących podstawę działalności przedsiębiorstw kontraktowych została zweryfikowana pozytywnie.

Wnioski sformułowane na podstawie wyników badania empirycznego wraz z rozważaniami teoretycznymi stanowią podstawę do opracowania modelu rachunku kosztów, a w szczególności jego zasadniczej części odnoszącej się do kalkulacji kosztu wytworzenia produktów. Celem opracowania rachunku kosztów przedsiębiorstwa kontraktowego jest zwiększenie skuteczności procesów gospodarczych, a w konsekwencji zwiększenie efektywności działalności gospodarczej.

Rozdział V.

MODEL RACHUNKU KOSZTÓW PRZEDSIĘBIORSTW KONTRAKTOWYCH DLA POTRZEB OCENY EFEKTYWNOŚCI DZIAŁALNOŚCI

5.1. Założenia do modelu rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych

Przeprowadzone studia literaturowe oraz badania empiryczne pozwalają stwierdzić, że działalność gospodarcza realizowana w przedsiębiorstwach kontraktowych stanowi szczególną formę działalności gospodarczej z perspektywy finansowej. Realizowane procesy biznesowe wymagają działań zmierzających do opracowania optymalnych rozliczeń kosztowych, a rachunek kosztów jest narzędziem strategicznego zarządzania kosztami oraz proefektywnościowych działań biznesowych. Przeprowadzone rozważania na temat rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych dotyczyły obszaru wiedzy teoretycznej, praktycznej oraz prawnej.

Główne wnioski wysunięte w ramach badań empirycznych dotyczą:

- minimalistycznego unormowania w przepisach prawnych definicji oraz procedowania rachunku kosztów w zróżnicowanych działalnościach gospodarczych,
- ograniczonego zrozumienia istoty rachunku kosztów przez zarządzających przedsiębiorstwami kontraktowymi,
- braku zróżnicowania rachunku kosztów ze względu na rodzaj przedsiębiorstwa, typ podmiotu gospodarczego oraz cykl życia produktów i usług.

Przeprowadzona analiza potwierdziła jednoznacznie, iż nieustannie wzrasta znaczenie rachunku kosztów, zarówno z perspektywy finansowej danego podmiotu, jak również z perspektywy rozliczeń podatkowych. Wzrost został potwierdzony zmianą struktury funkcji biznesowych przedsiębiorstw relokowanych do podmiotów zewnętrznych. Wyniki badań prowadzonych przez Główny Urząd Statystyczny wskazują, iż głównie powierzane na zewnątrz są zadania związane z zarządzaniem i administracją, z technologią informatyczną, a dalej z produkcją (GUS, 2023, s. 3). To oznacza, że w rachunku kosztów powinny zostać odzwierciedlone rozliczenia kosztowe odpowiadające poszczególnym typom przedsiębiorstw, definiowanym według realizowanych funkcji przedsiębiorstwa.

Wzrost wymagań dokumentacyjnych dla cen transferowych został zauważony przez respondentów jako istotna przyczyna rozwoju rachunku kosztów m.in. w odwołaniu do

metody ustalania cen transferowych koszt plus. Zatem rachunek kosztów wpływa nie tylko na sprawozdanie finansowe. Ma również wpływ na rozliczenia podatkowe, które bazują na informacjach o kosztach realizowanych transakcji biznesowych. Powyższe przesłanki powodują, że rachunek kosztów należy postrzegać jako podstawowe narzędzie zarządzania strategicznego w przedsiębiorstwach kontraktowych.

Na podstawie uzyskanych wyników należy stwierdzić, że rachunek kosztów bardzo często jest definiowany tylko jako narzędzie analizy kosztowej. W szczególności wykorzystywany jest do analiz wyników prezentujących odchylenia zrealizowane po zakończonych procesach biznesowych. Oznacza to, że brak odpowiedniego zarządzania kosztami w procesach planowania i realizacji poszczególnych procesów biznesowych.

Celem rachunku kosztów jest dostarczanie informacji niezbędnych do bieżącego kierowania działalnością nie tylko całej jednostki gospodarczej, ale również poszczególnych jej komórek organizacyjnych. Rachunek kosztów należy traktować jako instrument wspomagający zarządzanie strategiczne, jak i operacyjne.

Znaczenie rachunku kosztów w zarządzaniu strategicznym sprowadza się do:

- pomiaru kosztów, który jest realizowany ze względu na wymogi dotyczące sprawozdań finansowych, stosownie do struktury kosztów w rachunku zysków i strat,
- ewidencja kosztów jest realizowana najczęściej równocześnie w układzie rodzajowym i funkcjonalny,
- rachunek kosztów odpowiadający poszczególnym rodzajom kalkulacji kosztu wytworzenia produktów i usług często nie jest w pełni dostosowany do potrzeb biznesowych ze względu na ograniczenia istniejące w systemach finansowych,
- zakres indywidualnych raportów kosztowych dla odbiorców wewnętrznych jest bardzo zróżnicowany i wynika z poszczególnych rozwiązań biznesowych. Ponadto informacja o kosztach nie jest dostępna do publicznej wiedzy ze względu na brak obligatoryjnych wymogów sprawozdawczych z zakresu rachunkowości zarządczej,
- analiza kosztów nie zawsze odwzorowuje realne procesy biznesowe,
- zmiana zakresu i struktury rachunku kosztów nie jest wykonywana regularnie.

W przeprowadzonych badaniach potwierdzono, iż główne korzyści z rachunku kosztów koncentrują się przede wszystkim na obszarach dotyczących:

- rentowności produktów i usług, klientów, kanałów dystrybucji, linii biznesowych,
- poprawy efektywności procesów biznesowych,

- systemu zarządzania kosztami.

Na podstawie diagnozy stanu obecnego rachunku kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych oraz zauważalnej potrzeby wykorzystania rachunku kosztów w procesie zarządzania przedsiębiorstwem, zaproponowano w odniesieniu do przedsiębiorstw kontraktowych:

- założenia rachunku kosztów,
- strukturę rachunku kosztów,
- zmianę w przepisach prawnych w zakresie obligatoryjnych informacji kosztowych w sprawozdawczości finansowej.

Wyznaczenie w ten sposób głównych elementów rachunku kosztów może wspomóc model² rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych. Model rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych powinien zostać stworzony jako model zindywidualizowany, uwzględniający szczególne powiązania kapitałowe, indywidualne rozliczenia finansowe dla kosztów relokowanych pomiędzy powiązanymi jednostkami.

Powinien wyrażać charakterystykę obiektu (właściwości, wzajemne związki, parametry strukturalne i funkcjonalne) istotną z punktu widzenia celu, jakiemu ma służyć (Remlein, 2008, s. 205).

Pojęcie modelu wprowadzone zostało do literatury z zakresu rachunku kosztów po raz pierwszy na przełomie lat 50. XX w. przez E. Kosiola, który określił model jako adekwatne odwzorowanie obserwowanej rzeczywistości³. Definicja autorstwa D. Sołtysa, model rachunku kosztów definiuje jako celowo dokonane uproszczone odwzorowanie rzeczywistego procesu kształtowania kosztów, które pomija mniej istotne cechy, zachowując tylko ważne cechy i powiązania w ramach procesu (Sołtys, 1999, s. 27). Natomiast J. Gierusz proponuje definicję modelu rachunku kosztów jako procesu adoptowania do specyfiki danego podmiotu procedury pomiaru, transformacji, planowania, analizy i komunikowania użytkownikom informacji kosztowych (Gierusz, 1996, s. 43). Podstawą opracowania nowego modelu (modeli) rachunku kosztów klienta jest metamodel określający ogólny układ,

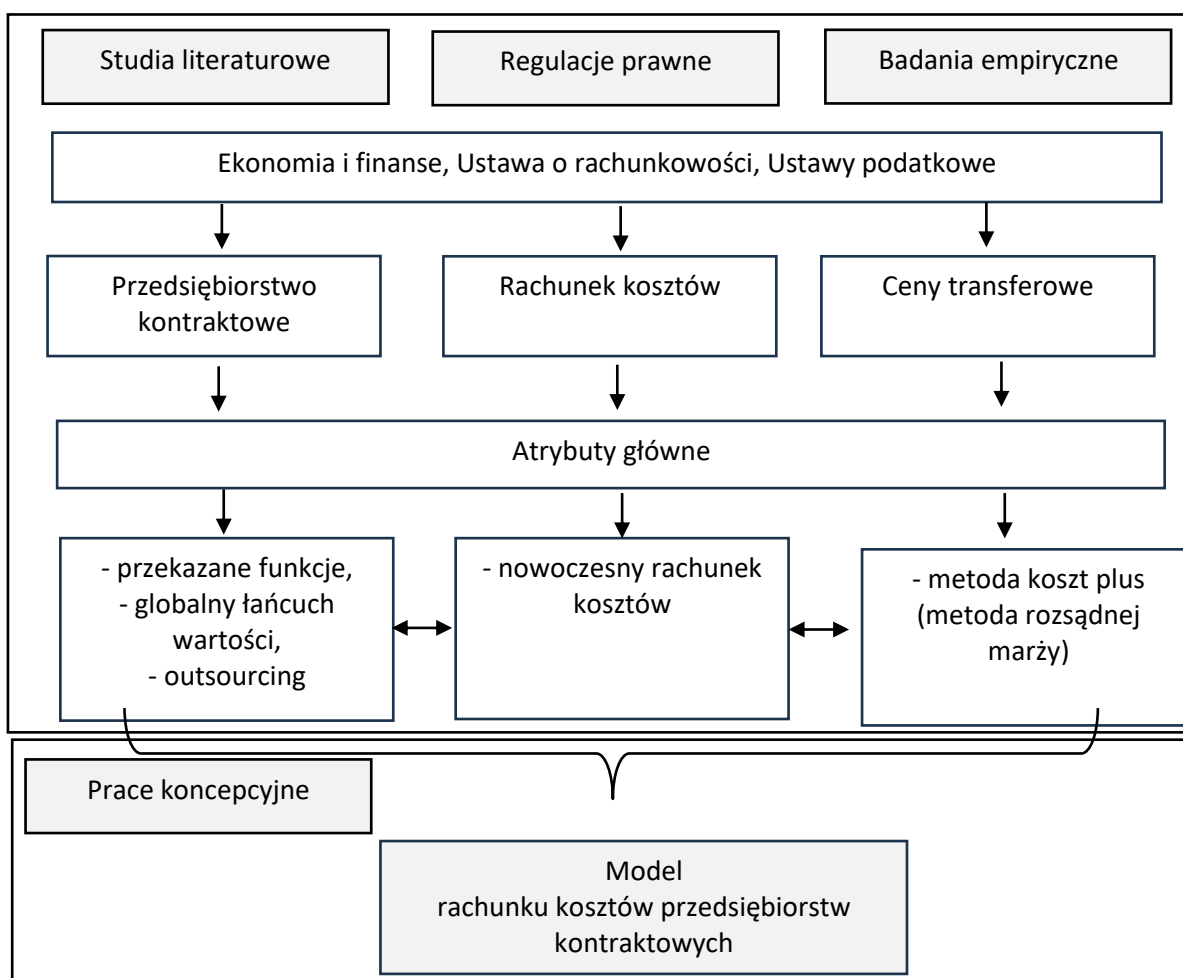
² Model jest sposobem przedstawiania (prezentacji) jakiegoś systemu lub procesu, w którym eksponuje się zasadnicze ich cechy, pomijając cechy mniej istotne (Głodek, 1988, s. 77).

³ E. Kosiol był autorem artykułu pt. *Modellanalyse als Grundlage unternehmerische Entscheidung* (opublikowanego w „Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung” 1961, s. 318-334), w którym opisał istotę i znaczenie budowania modeli matematycznych do objaśniania rzeczywistości gospodarczej. Podane za: I. Sobańska, *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, Towarzystwo Gospodarcze „Rafib”, (Łódź 1998, s. 18).

w którym poprzez odpowiedni pomiar następuje odwzorowanie sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa. Metamodel powinien określać ramy tworzenia ogólnych modeli rachunku kosztów klienta, które mają zapewnić całościowy, spójny i uniwersalny układ prezentacji informacji tworzących wiarygodny obraz stanu relacji z klientami od strony kosztowej, sporządzony w taki sposób, aby spełniać oczekiwaniach kadry zarządzającej w danym przedsiębiorstwie. Modele te mogą zawierać zasady, zgodnie z którymi model ten może zostać dostosowany do specyfiki konkretnego przedsiębiorstwa. Opracowywane i analizowane na gruncie teorii zarządzania i rachunkowości ogólne modele rachunku kosztów klienta są podstawą indywidualizowania rozwiązań stosowanych w praktyce działalności gospodarczej przedsiębiorstw (Lew, 2016, s. 120).

Na podstawie przeprowadzonych badań autorka niniejszej pracy opracowała proces budowy modelu rachunku kosztów przedsiębiorstwa kontraktowych. Całość tego procesu wraz z poszczególnymi sekwencjami została zaprezentowana na rysunku 5.1.

Rysunek 5.1. Przebieg badań nad tworzeniem modelu rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych



Źródło: Opracowanie własne.

Proces opracowania rachunku kosztów wymaga zdefiniowania następujących po sobie grup czynności, do których należą:

1. Analiza procesów biznesowych
2. Analiza potrzeb informacyjnych:
 - obligatoryjna sprawozdawczość rachunkowa i podatkowa
 - wewnętrzna sprawozdawczość
3. Weryfikacja rozwiązań systemowych
4. Budowa struktury kosztów
5. Ocena relacji biznesowych
6. Ocena wartości dodanej możliwych wariantów
7. Wybór optymalnego rachunku kosztów
8. Wdrożenie rachunku
9. Ocena wyników i wdrożenie zmian optymalizacyjnych.

Budowę rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych rozpoczęto od zdefiniowania założeń projektowych, które sklasyfikowano w kilku grupach:

1. zdefiniowanie pełnego zakresu kosztów współpracy, który obejmuje:
 - podstawowe koszty wytworzenia produktów i usług,
 - koszt (wartość) ryzyka utraty zleceń,
 - koszty zainwestowanego kapitału,
 - koszty elastycznego zarządzania pracownikami bezpośredniej produkcji,
 - koszty gotowości do szybkiego rozpoczęcia zwiększonej produkcji lub nowych projektów.
2. ocena czynników oddziałujących na rachunek kosztów:
 - otoczenie prawne i podatkowe,
 - otoczenie rynkowe, w szczególności stan gospodarki danego kraju,
 - otoczenie gospodarcze, w szczególności stan danej branży,
 - istotność operacji biznesowych,
 - istotność pozycji kosztowych,
 - zmienność decyzji biznesowych.
3. określenie wartości w rachunku kosztów:
 - odzwierciedlenie wszystkich kosztów mających swój wkład w tworzeniu wartości przedsiębiorstwa,

- zdefiniowanie wszystkich obiektów kosztowych: produkty, usługi, klienci, itd.,
- zdefiniowanie różnych kategorii wyniku finansowego: zysk księgowy, zysk podatkowy, zysk zarządczy, itd.,
- określenie głównych źródeł tworzenia wartości np.: aktywa nowoczesne takiej jak: wiedza i kwalifikacje pracowników, kapitał intelektualny,
- ustalenie wartości do określenia kosztu funkcji wyrobu.

Etapy zmian rachunku kosztów można również rozpatrywać w odwołaniu do cyklu życia produktów bądź usług:

- proces wdrożenia, w którym wymagane jest zaprojektowanie rachunku kosztów na podstawie analizy procesów biznesowych, potrzeb informacyjnych, rozwiązań systemowych,
- proces rozwoju, dla którego rachunek kosztów powinien umożliwiać uzyskanie informacji kosztowej o rozwijanych procesach biznesowych,
- proces realizacji, wymagane uzyskanie z rachunku kosztów potwierdzenia, że poniesiono koszty w planowanej wysokości,
- proces utrzymania, stałe monitorowanie poziomu kosztów i wyników w rachunku kosztów w zakładanym zakresie kosztów w porównaniu do realizowanych wielkości produkcji,
- proces schyłku, etap, w którym konieczne jest zabezpieczenie poziomu kosztów poprzez analizę zamykanych procesów,
- proces wycofania, w którym najważniejsza jest kontrola i potwierdzenie kosztów w minimalnym zakresie, koszty konieczne do poniesienia przy zakończeniu procesu biznesowego.

W celu zastosowania klasyfikacji według etapów projektowania rachunku kosztów przygotowano zestawienie wniosków i rekomendacji do wykorzystania w praktyce, które prezentuje schemat 5.1.

Schemat 5.1. Etapy projektowania rachunku kosztów

Etap	Etapy projektowania rachunku kosztów	Wnioski i rekomendacje
ETAP I	Zdefiniowanie potrzeb wewnętrznych i zewnętrznych	• budowanie świadomości o istocie rachunku kosztów, • rozróżnienie wymogów minimalnych wynikających z prawa bilansowego, • wykorzystanie jako narzędzie do zarządzania strategicznego, • zweryfikowanie wytycznych cen transferowych w odwołaniu do ewidencji kosztowej,
ETAP II	Wykonanie analizy procesów biznesowych wymagających rozliczeń kosztowych	• zebranie dokumentacji procesów biznesowych, • analiza wytycznych do prowadzenia ksiąg rachunkowych w grupach kapitałowych, • analiza zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych w lokalnym podmiocie, • określenie celów biznesowych, • określenie celów finansowych, • weryfikacja kompetencji w działach finansowych, • wnioskowanie wielostronne (produkcja = rachunkowość zarządcza), • konsultacje z zewnętrznymi specjalistami,
ETAP III	Wykonanie analizy procesów biznesowych wymagających rozliczeń kosztowych	• interdyscyplinarny projekt budowy rachunku kosztów, • opracowanie metodologii wdrożenia, realizacji oraz aktualizacji, • określenie odpowiedzialności za kontrolę kompletności i prawidłowości, • opracowanie dokumentacji zasad rachunku kosztów, • ustalenie rocznych weryfikacji, • wykorzystanie różnorodnych narzędzi do analizy kosztowej, • tworzenie wzorców rachunku kosztów dla danego rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej,
ETAP IV	Zatwierdzenie rachunku kosztów	• weryfikacja implementacji kompletnego procesu, • decyzja o zatwierdzeniu wybranego modelu, • opracowanie wewnętrznej procedury zarządczej,
ETAP V	Dokumentacja rachunku kosztów	• forma prowadzenia dokumentacji, • odpowiedzialność za aktualizację, • publikacja zasad i metod wyceny,
ETAP VI	Dokumentacja rachunku kosztów	• proces szkoleń wewnętrznych z wykorzystania informacji finansowych, • komunikacja zakończenia projektu budowy rachunku kosztów do zarządzających jednostką, • decyzja o formie i zakresie publikacji indywidualnego rachunku kosztów,

Źródło: Opracowanie własne.

Istotną kwestią dotyczącą założeń modelu rachunku kosztów jest opracowanie kryteriów oceny uzyskanych wyników finansowych. Rachunek kosztów powinien być oceniany z punktu widzenia dwóch kluczowych atrybutów:

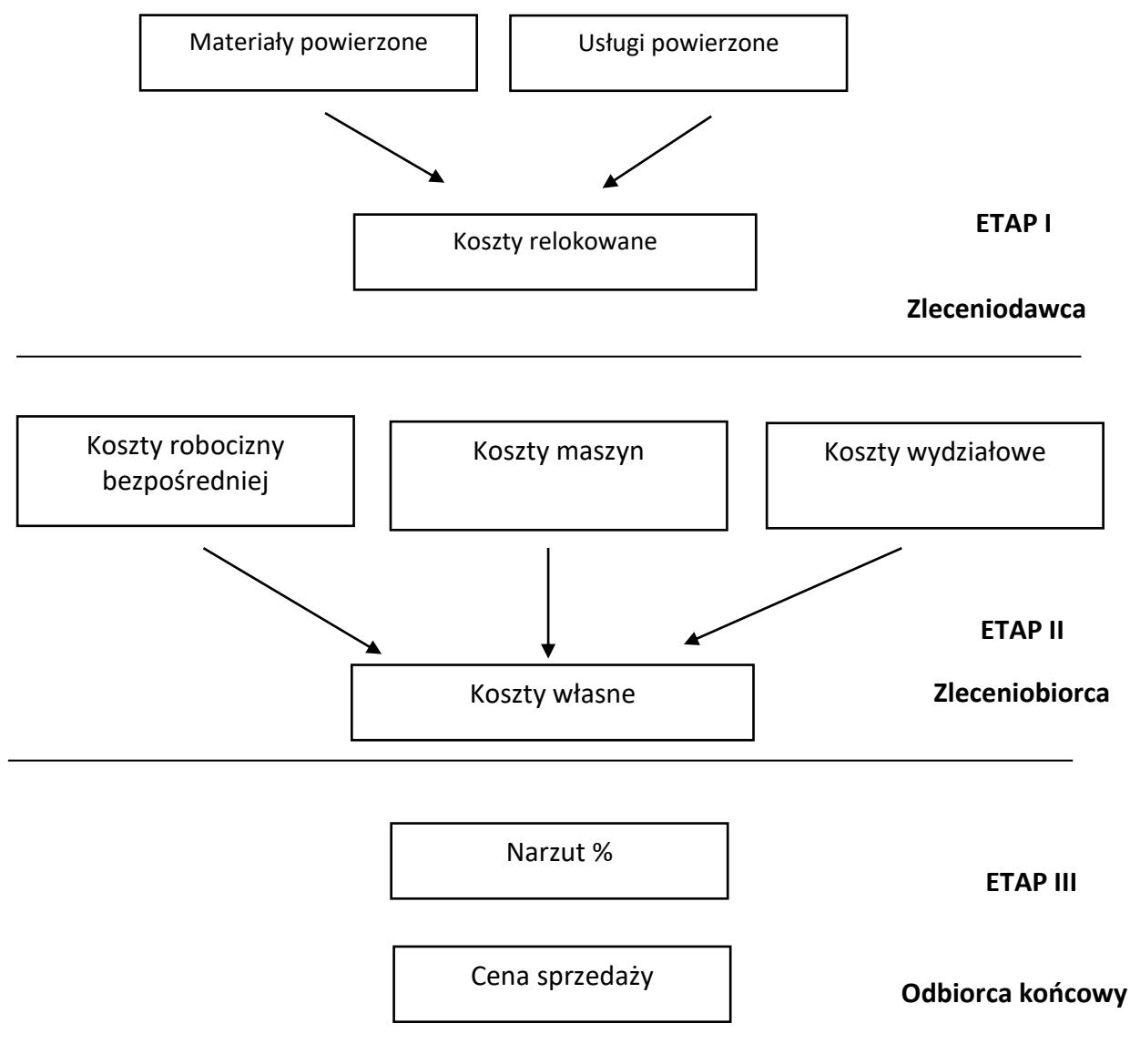
1. prawidłowości kalkulacji kosztów wytworzenia produktów i usług:
 - ocena danych rzeczywistych, zrealizowanych,
 - wnioskowanie przyszłych wartości, na podstawie budżetowania,
2. jakości informacji o kosztach krańcowych (marginalnych).

Prawidłowość kalkulacji kosztu wytworzenia produktów i usług wymaga prawidłowego przyporządkowania kosztów do zasobów poprzez przypisanie typów i ilości maszyn, wielkości zatrudnienia oraz kosztów wytworzenia produktów i świadczonych usług. Oznacza to możliwość powiązania popytu na produkty i usługi firmy z podażą posiadanych i wykorzystywanych zasobów.

Natomiast jakość informacji o kosztach krańcowych oznacza dostarczanie menedżerom i analitykom informacji o krańcowych zmianach w wysokości kosztów różnych zasobów, jakie wywoływane są wahaniami w popycie na konkretne produkty i usługi firmy. Jest to również bardzo istotne kryterium oceny ze względu na koszty stałe. Koszty stałe w przedsiębiorstwach kontraktowych mają szczególne znaczenie wynikające z tzw. gotowości do realizacji zleceń produkcyjnych. Z tego powodu powstają koszty wynikające z niewykorzystanych zasobów, które powstają ze względu na tymczasowe niedopasowanie zapotrzebowania na relokowane procesy biznesowe. Poprzez drugi atrybut pokazane jest powiązanie poziomu kosztów wynikających z wykorzystania dostępnych zasobów w odwołaniu do zmiany popytu na realizowane produkty i usługi oraz podział na koszty zmienne i stałe w relacji do zmian wielkości popytu.

Rachunek kosztów przedsiębiorstw kontraktowych ze względu na szczególne uwarunkowania dla transakcji biznesowych wymaga prawidłowego rozpoznania struktury kosztów w powiązaniu z realizowanymi procesami gospodarczymi. Uwarunkowania przedsiębiorstw kontraktowych wynikające ze struktury kapitałowej, często oddziałują na poszczególne etapy w procesach produkcyjnych na przykład poprzez bezpośrednie zakupy surowców i usług od powiązanych podmiotów w danej grupie kapitałowej. Na poniższym schemacie 5.2 zaprezentowano strukturę kosztową uwzględniającą bezpośrednie zakupy od jednostek powiązanych w zakresie materiałów bezpośrednich i innych usług.

Rysunek 5.2. Struktura i kalkulacja kosztów produkcji w przedsiębiorstwie kontraktowym



Źródło: Opracowanie własne.

Powyższy schemat prezentuje trzy podstawowe etapy kalkulacji z podziałem na koszty relokowane i własne. Przez koszty relokowane należy rozumieć bezpośrednie zakupy materiałowe od jednostek powiązanych, które ze względu na wewnętrzne powiązania mogą charakteryzować się odmiennymi warunkami rynkowymi dla danego przedsiębiorstwa kontraktowego. Z perspektywy grupy kapitałowej takie wewnętrzne transakcje również wymagają odrębnego podejścia ze względu na konieczność wyeliminowania „sztucznego” zwiększania wartości produktów końcowych poprzez wielokrotne naliczanie narzutów na koszty produkcji. Stąd w pierwszym etapie kalkulacji wyodrębniony został blok kosztów relokowanych, jako blok kosztów niestandardowych, wymagających wyłączenia z kalkulacji

narzutu na koszty. Jest to istotne założenie w kalkulacji kosztów wytworzenia produktów i usług w przedsiębiorstwie kontraktowym funkcjonującym w grupie kapitałowej.

W tabeli 5.1. przedstawiono porównanie pełnej procedury kalkulacji kosztu wytworzenia produktów i usług z rekomendowaną procedurą kalkulacji kosztów przedsiębiorstw kontraktowych.

Tabela 5.1. Porównanie stosowanej i proponowanej kalkulacji kosztu wytworzenia produktów i usług w przedsiębiorstwach kontraktowych

Pozycja kalkulacji	Pozycja kalkulacji	Pełna procedura kalkulacji kosztów	Procedura kalkulacji kosztów przedsiębiorstw kontraktowych
1	Bezpośrednie koszty materiałowe - relokacje	Objęte narzutem na koszty (%)	Poza narzutem na koszty (%)
2	Bezpośrednie koszty materiałowe - własne	Objęte narzutem na koszty (%)	Objęte narzutem na koszty (%)
3	Koszty zakupu - własne	Objęte narzutem na koszty (%)	Objęte narzutem na koszty (%)
4	Koszty materiałowe ogółem	$4 = 1 + 2 + 3$	$4 = 1 + 2 + 3$
5	Koszty robocizny bezpośredniej - własne	Objęte narzutem na koszty (%)	Objęte narzutem na koszty (%)
6	Koszty narzutów na robocizną - własne	Objęte narzutem na koszty (%)	Objęte narzutem na koszty (%)
7	Koszty pracy	$7 = 5 + 6$	$7 = 5 + 6$
8	Koszty maszyn - własne	Objęte narzutem na koszty (%)	Objęte narzutem na koszty (%)
9	Koszty usług - relokacje	Objęte narzutem na koszty (%)	Poza narzutem na koszty (%)
10	Koszty usług - własne	Objęte narzutem na koszty (%)	Objęte narzutem na koszty (%)
11	Koszty pośrednie produkcji - własne	Objęte narzutem na koszty (%)	Objęte narzutem na koszty (%)
12	Koszty wartości dodanej	$12 = 7 + 8 + 9 + 10 + 11$	$12 = 7 + 8 + 9 + 10 + 11$
13	Łączne koszty produkcji	$13 = 12 + 4$	$13 = 12 + 4$
14	Podstawa narzutu na koszty produkcji	$14 = 4 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11$	$14 = 2 + 3 + 7 + 8 + 10 + 11$

Źródło: Opracowanie własne.

Proponowany sposób kalkulacji kosztów wytworzenia produktów i usług dla przedsiębiorstw kontraktowych zawiera wyłączenie kosztów relokowanych z narzutu na

koszty. Niestandardowe uwarunkowania handlowe oraz eliminacja nieprawidłowego rozliczenia kosztów z perspektywy konsolidacji danych na poziomie grupy kapitałowej są podstawową argumentacją do zastosowania wyłączenia kosztów relokowanych.

Zastosowanie powyższego schematu kalkulacji wymaga również prawidłowej interpretacji poszczególnych poziomów rozliczeń kosztowych w rachunku kosztów. Schemat 5.2 prezentuje rozwój informacji kosztowej od najniższego do najwyższego poziomu kalkulacji.

Schemat 5.2. Założenia do kalkulacji kosztu wytworzenia produktów i usług w przedsiębiorstwie kontraktowym

Źródło kosztów	Koszty własne	Koszty relokowane
Rodzaj kosztów	Koszty pośrednie	Koszty bezpośrednie
Koszt	Własny koszt produkcji	Proste koszty relokowane
Narzut na koszty	Narzut na koszty produkcji	Brak narzutu na koszty
Cena	Własny koszt produkcji + narzut na koszty produkcji + koszty	

Źródło: Opracowanie własne.

Jako główne przesłanki wdrożenia nowych koncepcji alokacji kosztów można wskazać rosnące znaczenie cen transferowych i potrzebę kompleksowego zarządzania kosztami. Ponadto, należy mieć na uwadze fakt, że z każdą zmianą związane są również czynniki utrudniające, które należy uwzględnić w procesie wdrażania rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych. Jednak również istotne są dla osiągnięcia pożądanych zmian czynniki motywujące i wzmacniające zmiany. Czynniki mające wpływ na wdrożenie rachunku kosztów w przedsiębiorstwie kontraktowym prezentuje tabela 5.2.

Tabela 5.2. Czynniki mające wpływ na wdrożenie rachunku kosztów w przedsiębiorstwie kontraktowym

Rodzaj czynnika	Czynnik
Czynniki motywujące	– zapotrzebowanie na informacje kosztowe zgłaszane przez kierownictwo działów operacyjnych/produkcyjnych, – możliwość uzyskania informacji zarządczych z rachunku kosztów, – duża konkurencja pomiędzy podmiotami powiązanymi w grupie kapitałowej w różnych regionach świata, – zmiana typu produkcji i różnicowanie produktów i usług
Czynniki wzmacniające	– wsparcie zarządu poprzez przekazywanie wiedzy specjalistycznej z obszaru rachunkowości zarządczej kierownictwu przedsiębiorstwa, – nastawienie organizacji na zmiany i optymalizacje kosztowe

	w podstawowych działach operacyjnych wynikające z informacji kosztowych, – szkolenia zewnętrzne ze specjalistami z obszaru rachunkowości zarządczej, – analiza rozwiązań praktykowanych w danej branży przemysłowej, – zagwarantowanie wystarczających zasoby z obszarów technicznych, finansowych oraz ludzkich, – liderowanie w projekcie przekazanie wewnętrznym działom rachunkowości zarządczej.
Czynniki utrudniające	– liczne, nie w pełni uregulowane powiązania w strukturze całej grupy kapitałowej, – zróżnicowana działalność przedsiębiorstwa kontraktowego, z realizacją wielu różnych funkcji biznesowych, – wielkość przedsiębiorstwa kontraktowego, lokalizacja w wielu regionach, krajach, – brak wiedzy o realizowanych procesach operacyjnych w przedsiębiorstwie kontraktowym wśród pracowników zaangażowanych w projekt budowy rachunku kosztów, – niewystarczający poziom wiedzy z rachunkowości zarządczej w dziale księgowości i działach operacyjnych, – ograniczenia systemowe przy implementacji wielopoziomowego rachunku kosztów.

Źródło: Opracowanie własne.

Obecnie przyjmuje się, że „celem wszelkich decyzji podejmowanych w przedsiębiorstwie jest maksymalizacja jego wartości rynkowej” (Czekaj, Dresler, 2005, s. 14). Zarządzanie przedsiębiorstwem przez wartość oznacza, że przy budowie rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych należy:

- pokazać oddziaływanie zarówno kosztów relokowanych, jak i własnych na tworzenie wartości przedsiębiorstwa,
- zidentyfikować wszelkie obiekty kosztowe w odniesieniu do koszty wytworzenia produktów i usług oraz rzeczywistej rentowności poszczególnych klientów,
- umożliwiać uzyskanie wartości zysku księgowego, jak również podatkowego oraz ekonomicznego,
- zidentyfikować również wszystkie źródła tworzenia wartości z obszaru wiedzy, kwalifikacji pracowników oraz kapitału intelektualnego,
- uwzględnić w kalkulacji koszty wytworzenia również koszty zainwestowanego kapitału,
- oceniać wartość przedsiębiorstwa poprzez koszt funkcji produktów i usług.

Zwieńczeniem kwestii związanych z propozycją modelu rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych jest ogólna lista elementów, które należy uwzględnić w procesie projektowania rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych:

1. procedura rachunku kosztów działalności kontraktowej,
2. prezentacja głównych i pomocniczych procesów w działalności kontraktowej, z powiązaniem oraz definicją atrybutów poszczególnych procesów,
3. dane podstawowe poszczególnych obiektów kosztowych, z podziałem na dane wewnętrzne i zewnętrzne ze względu na zróżnicowanie w dostępie do danych,
4. narzędzia do planowania kosztów poszczególnych procesów i produktów,
5. plan kont z uszczegółowieniem kont z zespołu 4 i 5,
6. metodologia rejestracji kosztów w systemie księgowym z uwzględnieniem szczegółowej rejestracji procesów produkcyjnych,
7. indywidualna struktura kosztów przedsiębiorstw kontraktowych,
8. powiązanie procesów z ewidencją kosztową,
9. planowanie kosztów działalności kontraktowej,
10. analiza odchyleń kosztowych w odwołaniu do cykli produkcyjnych i etapów powstawania produktów i usług,
11. analiza wskaźnikowa efektywności procesów w produkcji kontraktowej,
12. monitoring i raportowanie wyników kosztowych,
13. wnioskowanie i ocena rachunku kosztów jako systemu zarządzania strategicznego.

Dostosowanie rachunku kosztów do wewnętrznych potrzeb, zgodnie z aktualną strategią przedsiębiorstwa kontraktowego, umożliwi optymalizację kosztów prowadzenia działalności. Opracowywany zgodnie z wytycznymi wynikającymi z teorii rachunkowości, rachunek kosztów jest najważniejszym narzędziem do ustalania rzeczywistej rentowności prowadzonej działalności kontraktowej.

5.2. Zakres i obieg informacji kosztowych

Zakłada się, że poziom kosztów własnych ponoszonych przez przedsiębiorstwo zależy od rozmiarów jego działalności mierzonych wielkością produkcji, co wiąże się z koncepcją analizy „koszt – rozmiar działalności – zysk” (*cost – volume – profit*) oraz z podziałem kosztów na stałe i zmienne. Przy czym w literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej

podejściu temu przypisuje się wymiar operacyjny i krótkoterminowy (Jaruga, Nowak i Szychta 2001, s. 386).

Celem prowadzenia rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych powinno być zapewnienie informacji ekonomicznej na temat ponoszonych kosztów w przejmowanych funkcjach biznesowych. Podjęte badania potwierdzają, że zwiększenie znaczenia rachunku kosztów w takich organizacjach ma sens i pozwoli osiągnąć korzyści w postaci optymalnego zarządzania kosztami, informacji o strukturze kosztów, ukierunkowania na etapy poszczególnych procesów, które są obciążone kosztami nieproporcjonalnie w stosunku do osiągniętych przychodów oraz wsparcia dla oceny efektywności strategicznego zarządzania w przedsiębiorstwie.

Koszty prowadzenia działalności w postaci przedsiębiorstwa kontraktowego mogą być utożsamiane z kosztami prowadzenia każdej działalności gospodarczej. Jednakże jest to dość trudny i wymagający obszar z perspektywy efektywności prowadzenia całej działalności przy ograniczonym wpływie na wielkość bieżących wielkości produkcyjnych. Dla przedsiębiorstwa uzależnione w kwestii wielkości produkcji od innego przedsiębiorstwa szczególnie ważne jest odpowiednie zarządzanie kosztami stałymi, które często stanowią tzw. zabezpieczenie do gotowości produkcji na rzecz innego podmiotu. To oznacza, że zarządzanie kosztami stałymi może w istotny sposób wpływać na ograniczenia w optymalnym zarządzaniu tak specyficzną działalnością gospodarczą.

W ramach analizy struktury kosztów przedsiębiorstwa kontraktowego konieczne jest poszukiwanie odpowiedzi na bieżące pytania o poziomie różnych typów kosztów, o prawidłowej strukturze kosztów, bez nadmiernych poziomów kosztów nieefektywnych, ograniczających zyskowność działalności.

Strategiczne zarządzanie wymaga ukierunkowania się na dodatkowe czynniki wpływające na poziom kosztów w przedsiębiorstwie. Analiza czynników ogólnych stanowi jedno z istotniejszych elementów oceny w ogólnym łańcuchu wartości. Identyfikacja, wycena i analiza czynników kosztotwórczych należą do najważniejszych działań dostarczających informacji kosztowych, które są podstawą kreowania optymalnych transakcji w przedsiębiorstwach kontraktowych.

Zarządzanie kosztami poprzez odwołanie do łańcucha wartości wymaga przede wszystkim wykorzystania różnych narzędzi analitycznych dostarczających informacji kosztowych. Na

różnym poziomie wnioskowania wymagane jest wykorzystywanie różnych narzędzi. Główne narzędzia do analizy kosztów to:

1. rachunek kosztów,
2. budżetowanie kosztów,
3. sterowanie rentownością produktów i usług,
4. zarządzanie efektywnością procesów produkcyjnych i usługowych.

Rachunek kosztów umożliwia prowadzenie analiz bieżących w zakresie kosztów, jak również stanowi podstawę procesu planowania działalności gospodarczej danego przedsiębiorstwa. Na podstawie informacji z rachunku kosztów dokonywana jest ocena rozliczeń kosztowych dla poszczególnych czynników wytwórczych w różnych przedsiębiorstwach.

Proces budżetowania kosztów jest jednym z podstawowych elementów całego procesu budżetowania. Wycena kosztowa poszczególnych procesów biznesowych jest niezbędna dla prawidłowego planowania wyniku finansowego danego podmiotu gospodarczego.

Poprzez sterowanie rentownością produktów i usług możliwe jest kwalifikowanie klientów na klientów rentownych i nierentownych i budowanie odpowiedniej strategii sprzedażowej. Do tego procesu analiza bazy kosztowej i poszukiwanie optymalnego poziomu kosztów jest niezbędna. Natomiast zarządzanie efektywnością procesów produkcyjnych i usługowych bazuje na pomiarze oraz wycenie kosztowej, która jest podstawą wyznaczania limitu kosztów oraz wdrażania usprawnień procesowych.

Łańcuch wartości wymaga szczegółowej analizy rachunku kosztów, w której wymagana jest odpowiednia struktura kosztów i nośników kosztowych, czyli kompletna informacja o miejscu powstawania kosztów oraz kierunku oddziaływania na dany zasób. Wymaga to podziału poszczególnych elementów łańcucha wartości przedsiębiorstwa kontraktowego na działania związane z elementami kosztowymi, wśród których wyróżnia się:

- proces produkcji,
- nośnik kosztów,
- oddziaływanie i powiązanie kosztowe,
- wycena kosztowa.

W działaniach realizowanych w procesie produkcji informacja kosztowa wymagana jest dla poszczególnych etapów oraz wpływa na wartość całkowitą koszty wytworzenia produktów i usług. Poprzez analizę kosztów w odniesieniu do poszczególnych nośników

kosztowych możliwe będzie dokonanie oceny efektywności procesowej. Natomiast poprzez oddziaływanie i powiązania kosztowe na różnych etapach procesu produkcyjnego i pomiędzy różnymi procesami produkcyjnymi informacja kosztowa będzie ważnym elementem oceny części łańcucha wartości przedsiębiorstwa kontraktowego. Decyzje zarządcze związane ze strukturą działań własnych i zlecanych na zewnątrz mogą być podejmowana na podstawie kompletnej wyceny kosztowej poszczególnych procesów produkcyjnych.

Rozwój zakresu przekazywanych funkcji biznesowych na zewnątrz oraz częstotliwość zmian w tym procesie wymaga stosowania rzetelnych źródeł wiedzy o kosztach, począwszy od informacji wejściowych, poprzez pełną ewidencję bieżących kosztów, jak również informację wynikową o zrealizowanych etapach i osiągniętych poziomach rozliczeń kosztowych. Na podstawie zgromadzonego materiału badawczego zauważono, iż w przedsiębiorstwach kontraktowych ma miejsce:

- różnorodność ewidencji kosztowych,
- indywidualne kształtowanie struktury kosztowej,
- nieprecyzyjna dokumentacja,
- zróżnicowanie struktury rozliczeń kosztowych.

Na etapie wstępnego projektowania rachunku kosztów interesariusze współpracują ze sobą, aby na bazie wspólnych potrzeb i możliwości budować docelowe rozwiązania w rachunku kosztów. Projekt budowy rachunku kosztów wymaga uwzględnienia potrzeb informacyjnych odbiorców finalnych, jak również gwarancji realizacji kluczowych funkcji produktu. Stworzenie optymalnego projektu rachunku kosztów może wymagać informacji z różnych etapów procesu produkcyjnego. W każdym etapie ważne jest odpowiednie zdefiniowania zakresu informacji oddziałujących na koszty:

- etap zamówienia surowców,
- etap produkcji,
- etap poprodukcyjny.

Etap zamówienia surowców wymaga informacji oddziałujących na koszty, które wynikają z technologii prototypu produktu, z warunków handlowych obowiązujących poszczególnych dostawców, z planowanych kosztów zużycia materiałów produkcyjnych. W tym etapie wymagane jest ciągłe monitorowanie informacji kosztowych ważnych dla rachunku kosztów ze względu na zmienność cen u dostawców materiałów i trudności w łańcuchu dostaw.

W etapie produkcji wymagana jest stała komunikacja z interesariuszami wewnętrznymi oraz z członkami wszystkich działów uczestniczących w procesie wytwarzania produktów. Uwzględnienie potrzeb biznesowych wszystkich uczestników produkcji wpływa na zakres planowanej kalkulacji kosztu wytworzenia nowych produktów. Ważna jest również informacja kosztowa wynikająca z analizy stanu gotowości parku maszynowego. Planowanie kosztów napraw i stałych przeglądów maszyn jest wymagane i stanowi zabezpieczenie ciągłości procesu produkcji. Wszelkie odchylenia dotyczące odchyleń od standardowego procesu mogą wymagać dodatkowych kosztów. Stąd tak ważne są analizy odchyleń kosztów pomiędzy planem a rzeczywistością wynikające z różnych etapów produkcji. Na potrzeby informacji o odchyleniach kosztowych wymagane jest przygotowanie rachunku kosztów z uwzględnieniem nieplanowanych kosztów wynikających z dodatkowych ewidencji.

Z etapu poprodukcyjnego należy uzyskać informacje zwrotne potwierdzające realizację produkcji według planowanych kosztów. Dodatkowo wnioski racjonalizatorskie powstające po zakończonym procesie produkcji mogą wymagać zmian oddziałujących na poziom kosztów produkcyjnych. Uwzględnienia wymagają zmiany produktowe i projektowe oraz optymalizacje w fazie produkcji seryjnej. Potrzebne są nowe kalkulacje koszty wytworzenia na potrzeby decyzji o relokacji produktów do innych lokalizacji oraz prognozy rentowności produktów.

W tabeli 5.3. dokonano pogrupowania i przypisania rodzaju informacji o kosztach dla potrzeb opracowania rachunku kosztów w odwołaniu dla poszczególnych faz wytwórczych w przedsiębiorstwie kontraktowym.

Tabela 5.3. Zakres informacji kosztowych dla opracowania rachunku kosztów według faz wytwórczych

Rodzaj informacji (odpowiedź na pytanie)	Oddziaływanie na koszty
Faza projektowania produkcji	
Co stanowi produkt?	Informacja o szacowanym koszcie wytworzenia produktów i usług.
Jakie są wymagania w stosunku do podstawowej funkcjonalności produktu?	Koszt gwarantujący zapewnienie standardowej funkcjonalności produktu, bądź rozszerzonej funkcjonalności poprzez wielowariantowe produkty (złożona forma outsourcingu).
Jakie są funkcje podstawowe?	Odpowiedzialność za określenie funkcji podstawowych i ich aktualizacji. Duża zmienność oddziałuje na wzrost kosztów standardowych.
Jakie są warunki produkcji?	Standardowe koszty przygotowania produkcji vs. koszty dodatkowe wynikające ze szczególnych norm

	i podwyższonego standardu produkcji.
Jaka jest wiedza technologiczna dla projektowania i wytwarzania produktu?	Koszty wiedzy produkcyjnej w pełni udostępniony, czy też istnieje wymogów samodzielnego kreowania rozwiązań produkcyjnych. Odpłatność za wiedzę techniczną jednorazowa, bądź rozliczana w okresie realizacji danego projektu.
Czy produkcja już występowała wcześniej?	Produkty, które spełniają podobną potrzebę biznesową nie wymagają budowy nowych koncepcji i dodatkowych kosztów obniżających rentowność działalności.
Faza wytwarzania produktu	
Jakie jest bieżące zapotrzebowanie na ten produkt?	Poziom kosztów niezbędnych na analizę rynku i wielkość popytu.
Jaki jest poziom planowanego kosztu wytworzenia?	Kalkulacja kosztu wytworzenia.
Jaki jest faktyczny koszt produkcji?	Ewidencja rzeczywistego kosztu wytworzenia.
Jakie substytuty mogą zostać użyte w procesie produkcji?	Informacja o cenach materiałów zastępczych.
Jakie zasoby są niezbędne do produkcji?	Informacja o koszcie amortyzacji maszyn i urządzeń oraz wartości odtworzeniowej maszyn i urządzeń.
Jakie są wskaźniki odchyień jakościowych i tolerancji w procesie produkcji?	Szacowanie informacji o kosztach ryzyka wynikającego z ustalonych poziomów tolerancji jakościowej.
Faza przygotowawcza produkcji	
Skąd pochodzą surowce i materiały do danego wyrobu?	Informacja o cenach materiałów i grupach dostawców.
W jakich ilościach są one zakupywane?	Informacja o wielkości partii i zmianie ceny zakupu surowców i materiałów.
Jakie są wymagania podstawowe w stosunku do tych surowców?	Informacja o niezbędnych kosztach zakupu dla poszczególnych typów surowców.
Faza sprzedaży produktu	
Jakie są żądania odbiorców w stosunku do produktu?	Informacja o dodatkowych kosztach audytu odbiorców.
Jakie są możliwości jego zbytu w skali rocznej?	Informacja o kosztach dystrybucji dla różnych poziomów sprzedaży.
Jakie ulepszenia lub modyfikacje produktu można wdrożyć?	Informacja o kosztach optymalizacji posprzedażowej.

Źródło: Opracowanie własne.

Na podstawie powyższego grupowania informacji kosztowej według faz wytwórczych w przedsiębiorstwie kontraktowym, w kolejnym kroku zasadne jest wskazanie typów kosztów, które powstają w poszczególnych fazach wytworzenia produktów i usług. Wiedza o całokształcie kosztów jest istotna dla pełnego zrozumienia zakresu rachunku kosztów i możliwości związanych z analizą informacji o kosztach powstających w działalności

przedsiębiorstwa kontraktowego. W tabeli 5.4. dokonano kwalifikacji informacji o kosztach występujących w poszczególnych poziomach rachunków kosztów.

Tabela 5.4. Informacje o kosztach w rachunku kosztów według faz wytwarzania produktów i usług

Faza przygotowania produkcji	Faza tworzenia produktu i usługi	Faza zakończenia procesu produkcji
– koszty badań i rozwoju produktów oraz dostępnego rynku – koszty planowania produkcji	– koszty wytworzenia produkcji – koszty utrzymania zakładanego poziomu jakości produktów i usług – koszty optymalizacji procesów produkcyjnych	– koszty dystrybucji – koszty reklamy i marketingu – koszty napraw gwarancyjnych – koszty zrównoważonego rozwoju

Źródło: Opracowanie własne.

Powyższa typologia kosztów wymaga również zaprojektowania zasad rachunku kosztów na gruncie polityki rachunkowości i zakładowego planu kont. Wymagane jest przygotowanie m.in. sposobu ewidencji kosztów, wariantu ustalania wyniku finansowego, metod amortyzacji środków trwałych, zasad kalkulacji kosztu wytworzenia. W zakresie ewidencji kosztów rekomendowane jest podjęcie decyzji o tym, czy koszty były grupowane i rozliczane w obu układach ewidencyjnych, bądź z wykorzystaniem dodatkowej ewidencji uszczegóławiającej informacje o kosztach. Jest to związane również z wyborem rodzaju rachunku kosztów prezentowanym w obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej.

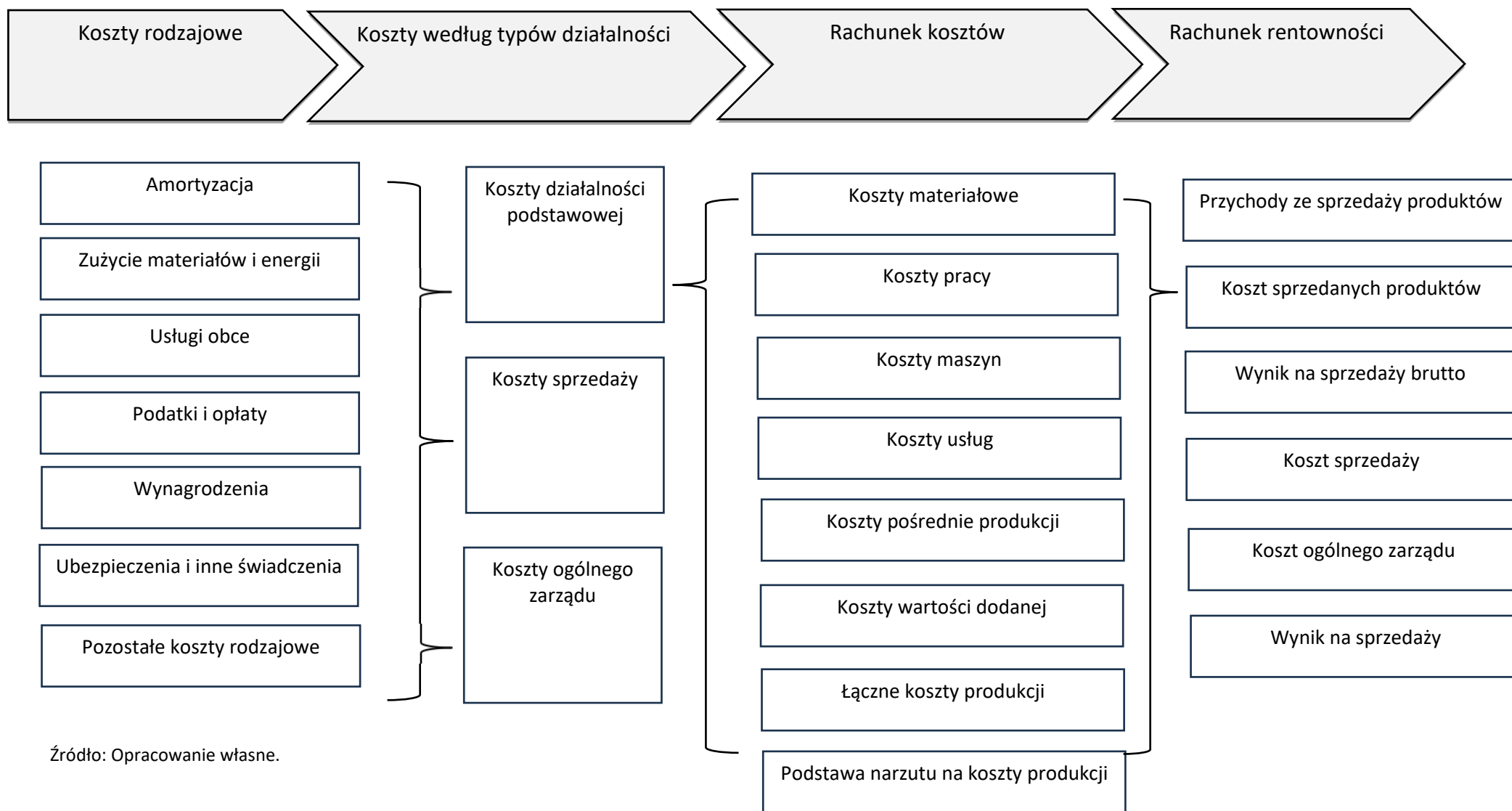
Informacje kosztowe wynikające z rachunku kosztów mają charakter poznawczy i analityczny. W proponowanym modelu zaleca się, aby informacje o kosztach były klasyfikowane według etapów:

- ewidencja, rejestr poniesionych kosztów według różnych kryteriów w danym okresie,
- wartościowanie, ocena wielkości poniesionych kosztów w odwołaniu do typu prowadzonej działalności,
- analiza finansowa, ocena procesów z perspektywy kosztochłonności w zakresie efektywności procesów biznesowych,
- wycena bilansowa, ustalenie wartości zapasów na podstawie kalkulacji kosztu wytworzenia wyrobów,
- ustalenie wyniku, ocena rentowności prowadzonej działalności poprzez informacje o cenach wyrobów,

- planowanie działalności, planowanie zyskowności z przyszłej produkcji wyrobów na podstawie kosztów historycznych.

Zakres informacji kosztowych w poszczególnych obszarach zaprezentowano na poniższych rysunku 5.3.

Rysunek 5.3. Przebieg informacji kosztowej w podstawowych narzędziach ewidencyjnych



Opracowanie wewnętrznej procedury projektowania rachunku kosztów z uwzględnieniem wszystkich niezbędnych elementów i informacji wymaga podjęcia odpowiednich działań. W tym celu autorka w tabeli 5.5 w sposób kompleksowy przedstawiła propozycję przygotowania wewnętrznej procedury dokumentującej celowość i zakres funkcjonowania rachunku kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych.

Tabela 5.5. Dokumentacja rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych

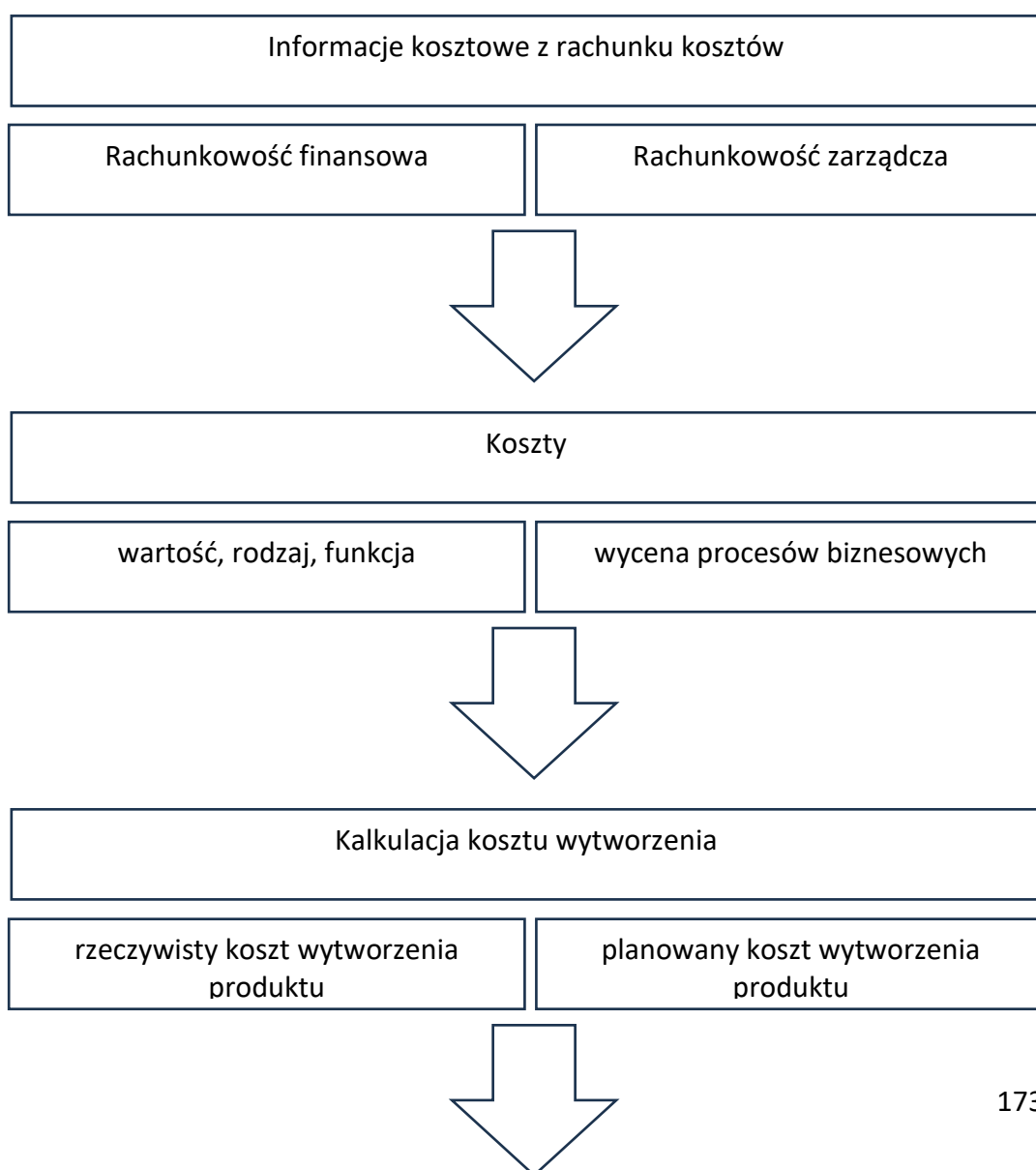
Wyszczególnienie	Opis
Pozycje kosztowe	Plan kont, struktura kosztów funkcjonalnych, kwalifikacja kosztów relokowanych i własnych.
Celowość	Określenie zasad raportowania kosztowego w obszarze sprawozdawczości finansowej oraz zarządczej.
Zespół merytorycznie odpowiedzialny za projekt rachunku kosztów	Zespół składający się z zarządzających firmą, aktywnych uczestników procesów biznesowych (produkcja, logistyka, działy pomocnicze), działów finansowych (księgowości, controllingu).
Informacja o procesach, wymogach i potrzebach wewnętrznych	Charakterystyka powierzonych procesów produkcyjnych. Zebranie wymogów wynikających ze sprawozdawczości obligatoryjnej, kalkulacji koszty wytworzenia wartości dodanej, kwalifikacji powiązań kapitałowych, zasad kalkulacji cen transferowych, warunków handlowych. Określenie strategii biznesowej przedsiębiorstw kontraktowych, z limitowanym lub bez ograniczeń zakresem realizowanych funkcji biznesowych.
Charakterystyka narzędzi i systemów ewidencji rachunku kosztów	Opis metodologii budowania procesów ewidencji kosztowej. Określenie okresu obowiązkowej weryfikacji poprawności i kompletności rozliczeń kosztowych.
Wybór bazy ceny transferowej	Prezentacja przesłanek wyboru optymalnej metody wyceny cen transferowych, bazujących na ewidencji kosztowej, bądź ewidencji przychodowej.
Rozwój kompetencji i umiejętności w zakresie analizy oraz wnioskowania kosztowego.	Określenie celów zewnętrznych oraz wewnętrznych. Interpretacji wyników kosztowych. Prezentacja oddziaływania na krótko- i długookresowe decyzje biznesowe.
Archiwizacja pełnej dokumentacji	Określenie zakresu pełnej dokumentacji oraz procesu kontroli zgodności z aktualnymi procesami biznesowymi.
Publikacja dokumentacji	Zatwierdzenie procedury tworzenia rachunku kosztów. Włączenie dokumentacji do sprawozdania finansowego. Potwierdzenie zgodności zaimplementowanych rozwiązań systemowych z pełną dokumentacją.

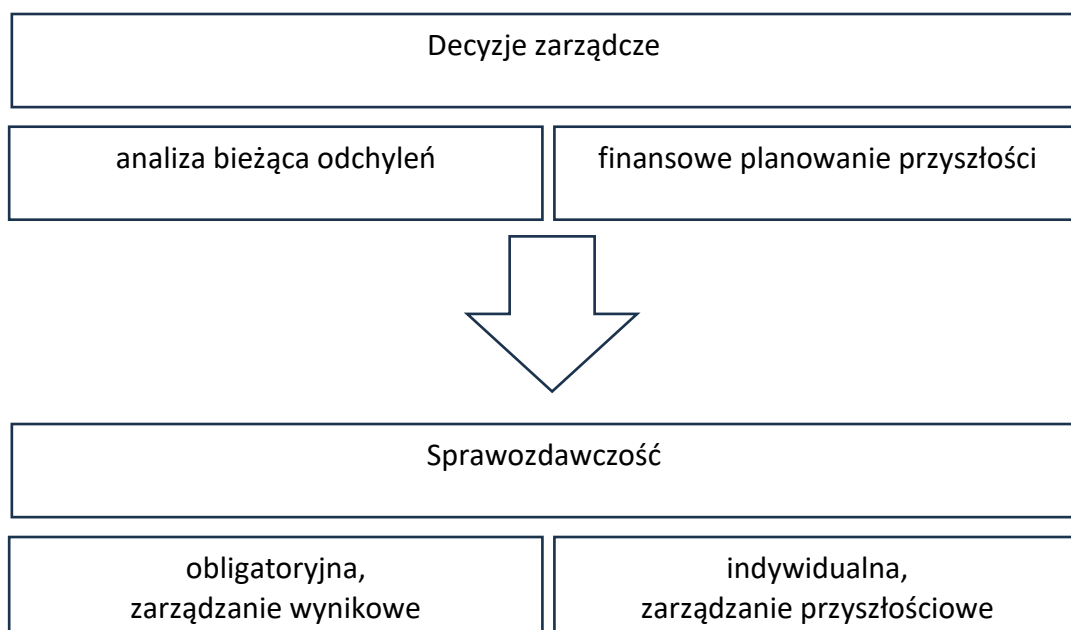
Źródło: Opracowanie własne.

Prawidłowa i kompletna dokumentacja jest podstawą prawidłowego procesu projektowania, jak również stanowi wytyczne dla zmian biznesowych, które będą wpływać na aktualizację rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych.

Dokonując syntezy informacji o kosztach autorka zaprezentowała przebieg informacji kosztowej w podstawowych narzędziach ewidencyjnych. Powyższa prezentacja wskazuje w jaki sposób w poszczególnych narzędziach ewidencyjnych powstają różne typy informacji o kosztach oraz w jaki sposób następuje przekształcenie informacji od poziomu jednostkowego kosztu do poziomu oceny rentowności prowadzonej działalności gospodarczej. Charakter poznawczy i sprawozdawczy rachunku kosztów został zaprezentowany od perspektywy rachunkowości finansowej, poprzez perspektywę obszaru rachunkowości zarządczej i docelowo jako rachunek kosztów tworzący bazę informacyjną dla strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem. Dodatkowo na rysunku 5.4 zaprezentowano informacje kosztowe jakie można uzyskać z prawidłowo opracowanego rachunku kosztów na podstawie wytycznych dotyczących rachunkowości finansowej oraz rachunkowości zarządczej.

Rysunek 5.4. Informacje kosztowe z rachunku kosztów





Źródło: Opracowanie własne.

Podsumowując, należy podkreślić, że koszty w ocenie efektywności działalności gospodarczej i podjętych decyzji zarządczych odgrywają istotną rolę. Zatem konieczne jest, aby na bieżąco monitorować zgodność planowanych kosztów z rzeczywiście poniesionymi, celem określenia wielkości i charakteru odchylenia kosztów. Ponadto, weryfikacji powinny podlegać kierunki odchylenia: ponadnormatywne poziomy kosztów vs. osiągnięte oszczędności. Istotna jest również analiza czynników wpływających na odchylenia kosztowe, oraz określenie miejsc powstawania kosztów, w których wystąpiło istotne przekroczenie planowanych kosztów. Natomiast dla przyszłych procesów konieczna jest ocena dopasowania struktury kosztów celem wprowadzenia niezbędnych zmian.

5.3. Korzyści i ograniczenia modelu rachunku kosztów dla potrzeb oceny efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych

Zaprezentowany model rachunku kosztów dla potrzeb oceny efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych posiada zarówno korzyści, jak i pewne ograniczenia wynikające z indywidualnego rozwiązania. Informacje o zakresie korzyści i ograniczeń są istotne dla wszystkich interesariuszy rachunku kosztów.

Jako korzyści modelu rachunku kosztów dla potrzeb oceny efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych należy wskazać przede wszystkim:

- usystematyzowanie zarządzania procesami i kosztami procesów operacyjnych,

- zastosowanie wielopoziomowego modelu marż finansowych,
- zintegrowanie modelu rachunku kosztów z innymi narzędziami.

Usystematyzowanie zarządzania procesami i kosztami procesów operacyjnych pozwoli na proaktywne podejście do efektywności całej działalności kontraktowej. Przewidywanie i działanie z wyprzedzeniem oraz szacowanie wyników kosztowych z przyszłych procesów biznesowych jest działaniem potwierdzającym aktywne działanie mające na celu osiągnięcie wysokiej efektywności z działalności kontraktowej.

Ważną korzyść wynikającą z rachunku kosztów dla potrzeb oceny efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych można uzyskać poprzez zastosowanie wielopoziomowego modelu marż finansowych, jako ostatniego elementu rachunku kosztów. Taki model marż finansowych stosowany jest głównie przez podmioty duży, wielozakładowe, w których istotne są takie cechy jak wielkość, okres funkcjonowania, kapitał oraz rodzaj dominującej działalności. Zastosowanie modeli wielopoziomowych jest oznaką dojrzałości podmiotów gospodarczych i jest to najczęściej wykorzystywane przez przedsiębiorstwa produkcyjne, gdyż są to szczególnie trudne raportowania marż na różnym poziomie rozliczeń kosztowych wytwarzanych produktów i usług, często również w odwołaniu do klientów i regionów geograficznych. W tabeli 5.6 przedstawiono przykładowy model prezentujący dodatkowy poziom marży brutto ze sprzedaży. Poziom I – zysk brutto ze sprzedaży odnosi się do informacji kosztowej o planowanych poziomach kosztu wytworzenia, natomiast poziom II zysku brutto ze sprzedaży prezentuje zrealizowany wynik po uwzględnieniu odchyłeń od planowanych kosztów z podziałem na różne typy odchyłeń, na przykład: odchylenia ilościowe, kosztowe czy też cenowe. Przygotowanie tak szczegółowej informacji kosztowej, w schemacie rachunku rentowności danej produkcji jest szczególnie istotne dla analizy efektywności poszczególnych elementów procesu produkcyjnego.

Tabela 5.6. Przebieg informacji kosztowej w podstawowych narzędziach ewidencyjnych kosztów

Przychody ze sprzedaży produktów
Przychody ze sprzedaży usług
Koszt własny sprzedanych produktów - planowany
Koszt własny sprzedanych usług - planowany

Zysk brutto ze sprzedaży – poziom I
Odchylenia ilościowe
Odchylenia kosztowe
Odchylenia cenowe
Zysk brutto ze sprzedaży – poziom II
Koszty sprzedaży
Koszty zarządu
Zysk ze sprzedaży

Źródło: Opracowanie własne.

Jako istotną korzyść zaproponowanego modelu rachunku kosztów można wskazać możliwość jego zintegrowania z innymi narzędziami wykorzystywanymi w przedsiębiorstwie, szczególnie z różnego rodzaju ewidencjami i raportami z obszaru zarządzania produkcją oraz jakością produktów i procesów biznesowych. Autorka dostrzega również zasadność poszukiwania zintegrowanych rozwiązań do bieżącego raportowania kosztów i wartości procesów z wykorzystaniem sztucznej inteligencji, automatycznych systemów raportowania i wnioskowania analitycznego. Taki kierunek na pewno umożliwiłby stały, weryfikowalny pomiar kosztów i ocenę efektywności realizowanych procesów.

Międzynarodowe grupy kapitałowe w znacznie większym zakresie korzystają na bieżąco ze wsparcia zewnętrznego przy budowie strategii zarządzania działalnością przedsiębiorstwa. Ze względu na budowę rachunku kosztów dla indywidualnych rozwiązań biznesowych oraz ograniczone możliwości wewnętrzne rekomendowane jest projektowanie rachunku kosztów przy współpracy wyspecjalizowanych ekspertów. Podjęcie decyzji o projekcie rachunku kosztów ukierunkowanym na efektywność procesów biznesowych na pewno przyczyni się do zwiększenia rentowności prowadzonej działalności, do optymalnego wykorzystania zaangażowanych zasobów w produkcji kontraktowej oraz wpłynie na rozwój działalności w przyszłości i wzrost konkurencyjności na rynku z innymi podmiotami gospodarczymi.

Celem zaprezentowania głównych korzyści zaproponowanego modelu rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych, autorka przedstawiła w tabeli 5.7 zestawienie cech z odniesieniem do standardowego rachunku kosztów.

Tabela 5.7. Cechy autorskiego modelu rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych vs. standardowy rachunek kosztów

Rachunek kosztów przedsiębiorstw kontraktowych	Standardowy rachunek kosztów
Podstawa wyceny	
Osiągnięte korzyści Korzyści wynikające z wartości dodanej	Poniesione koszty Wielkość i struktura produkcji
Koszty zewnętrzne	
Osiągnięte korzyści Korzyści wynikające z poniesionych kosztów	Poniesione koszty Wielkość i struktura produkcji
Otoczenie przedsiębiorstwa	
Wewnętrzne i zewnętrzne ukształtowanie	Wewnętrzne ukształtowanie
Uwzględnienie kosztów i ryzyka pochodzącego z czynników zewnętrznych	Suma kosztów pochodzących z wewnętrznych procesów
Czasookres rachunku kosztów	
Perspektywa krótko- i długookresowa Symulacja wyników przyszłej działalności	Wariant krótko- i średniookresowy Prezentacja osiągniętych wyników
Wynik działalności	
Zysk menadżerski Ocena gospodarności działalności	Zysk netto Wynik rentowności działalności

Źródło: Opracowanie własne.

Dokonując oceny efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych w oparciu o rachunek kosztów należy mieć na uwadze również pewne jego ograniczenia. Jako najistotniejsze można wskazać:

- poziom dojrzałości przedsiębiorstwa w organizacji procesów operacyjnych oraz kultury wewnętrznej danej jednostki,
- nieposiadanie pełnej informacji o zachodzących w danej organizacji procesach,
- brak odpowiednich przepisów prawnych,
- niewystarczające przygotowanie merytoryczne,
- brak ujęcia kosztów relacji z zewnętrznym otoczeniem,

- brak zgody na ujawnianie danych kosztowych,
- dysponowanie nieodpowiednimi założeniami budżetowymi,
- trudności związane z ustaleniem reprezentatywnej grupy wskaźników do oceny efektywności procesów,
- duże zaangażowanie w procesie projektowania indywidualnego rozwiązania.

Ważnym determinantem sukcesu w wykorzystaniu pełnej informacji z rachunku kosztów jest odpowiedni poziom dojrzałości przedsiębiorstwa w organizacji procesów operacyjnych oraz kultury wewnętrznej danej jednostki. Przejawia się to we wdrożonych skutecznie systemach zarządzania produkcją, systemach finansowych, w tym w ewidencjach kosztowych, samoświadomości personelu w zakresie powiązania obiektów kosztowych z rozliczeniami procesów biznesowych.

Analiza dokumentów wewnętrznych wybranych przedsiębiorstw, w tym polityka rachunkowości, mapa procesów, raporty okresowe, raporty roczne, opis stanowiska pracy, zakres obowiązków pracowników uczestniczących w procesach wytwórczych i analitycznych, pozwoliła na postawienie wniosku, iż realizacja zróżnicowanych procesów biznesowych wymaga indywidualnej identyfikacji kosztów w danej organizacji. Nieposiadanie pełnej informacji o zachodzących w danej organizacji procesach może skutkować nieprawidłowym wnioskowaniem i szacowaniem kosztów dla przyszłych procesów w nieprawidłowy sposób.

Ograniczeniem dla rachunku kosztów jest również brak odpowiednich przepisów prawnych obligujących do prowadzenia rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych. Pełna dobrowolność w wykorzystaniu tego narzędzia powoduje, że w przedsiębiorstwach nie podejmuje się prób ewidencji pełnych kosztów związanych z realizowanymi funkcjami biznesowymi. Często koszty nie są ewidencjonowane w powiązaniu do realizowanych procesów i funkcji. Modyfikacja planu kont w zakresie kont kosztowych nie zawsze jest możliwa do wykonania ze względu na powiązania kapitałowe w przedsiębiorstwach należących do grup kapitałowych.

Kolejnym ograniczeniem jest również niewystarczające przygotowanie merytoryczne pracowników w zakresie prowadzenia rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych. Brak specjalistycznego przygotowania przyczynia się do niewykorzystania wszystkich informacji i tylko interpretacji rachunku kosztów jako narzędzia ewidencji i wyceny kosztów.

W gospodarce rynkowej istotne są relacje przedsiębiorstwa kontraktowego z otoczeniem i powinny zostać odpowiednio wywartościowane w rachunku kosztów. Brak ujęcia kosztów

relacji z zewnętrznym otoczeniem w rachunku kosztów stanowi istotne ograniczenie przy całościowej ocenie efektywności prowadzonej działalności. Przykładem na eliminowanie takiego ograniczenia jest ujęcie w rachunku kosztów informacji o kosztach odnoszących się do źródeł pozyskania kapitału na finansowanie działalności przedsiębiorstwa, kosztów nabycia nowoczesnego parku maszynowego i technologii produkcji, czy też informacji wejściowej o najtańszych źródłach dostaw surowców do produkcji, jak również informacji o wynikach końcowych związanych z opłacalnością sprzedaży produktów i usług.

Podobnym ograniczeniem ze strony kierownictwa najwyższego szczebla może być brak zgody na ujawnianie danych kosztowych w celu przeprowadzenia rzetelnych ocen poszczególnych procesów wytwórczych. Niechęć kierownictwa do ujawniania danych to często wynik niskiej świadomości o istotności kosztów w takiej organizacji. Ignorowanie takiej obserwacji może wpływać na ograniczenie rozwoju działalności kontraktowej ze względu na spadek zyskowności i wzrost konkurencji.

Istotnym ograniczeniem jest również dysponowanie nieodpowiednimi założeniami budżetowymi w zakresie podstawowych czynników ekonomicznych takich jak: poziom cen surowców, poziom stóp procentowych, zmienność podatków, poziom wynagrodzenia minimalnego, itp. Nieuwzględnienie odpowiednich poziomów budżetowych to natychmiastowy skutek finansowy w postaci nie osiągnięcia odpowiedniego poziomu rentowności prowadzonej działalności kontraktowej.

Ważnym problemem podczas prowadzonych badań empirycznych były trudności związane z ustaleniem reprezentatywnej grupy wskaźników do oceny efektywności procesów w przedsiębiorstwie kontraktowym. Wykazane przez respondentów opinie wskazały na wykorzystanie podstawowych wskaźników analizy finansowej, z ograniczonym wykorzystaniem analizy wydajności i efektywności procesów operacyjnych. Może to wynikać ze zbyt subiektywnego podejścia do identyfikacji kosztów procesów, z braku przypisania szacowanego kosztu do właściwej funkcji biznesowej, niewłaściwe wskazanie rzeczywistego poziomu zrealizowanych funkcji, z błędnej interpretacji niektórych wyników uzyskanych w analizie wskaźnikowej, ze zbyt scalonych wyników analiz kosztowych w dostępnych sprawozdaniach finansowych oraz wewnętrznych raportach.

Do ograniczeń organizacyjnych prowadzenia rachunku kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych należy zaliczyć początkowo duże obciążenie czasowe związane z analizą procesów, projektowaniem oraz wdrożeniem nowego modelu. Zaangażowanie wszystkich

osób mających wpływ na procesy biznesowe oraz ich analizę jest na pewno działaniem wymagającym podejścia projektowego, w którym konieczne jest zdefiniowanie odpowiednich ram czasowych.

Przedstawione ograniczenia wpływające na ocenę efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych zdaniem autorki należy podzielić na ograniczenia zależne i niezależne od przedsiębiorstwa kontraktowego.

Jako wewnętrzne ograniczanie autorka wskazuje wszelkie ograniczenia związane z informacją dotyczącą typu i zakresu działalności oraz procesów realizowanych w przedsiębiorstwach kontraktowych. Wskazane w rozprawie powiązanie informacji biznesowych z informacją kosztową jest podstawowym argumentem do prawidłowego i pełnego prezentowania zakresu prowadzonej działalności. Przyjęcie zaproponowanego sposobu prezentowania informacji eliminowałoby zbyt duże obciążenia czasowe na etapie planowania i projektowania rachunku kosztów, dodatkowo byłoby podstawą do ustalenia prawidłowych założeń budżetowych oraz zdefiniowania reprezentatywnej grupy wskaźników do oceny efektywności procesów. Dałoby to całościowe spojrzenie na kwestię odwzorowania w rachunku kosztów zachodzących w przedsiębiorstwie kontraktowym procesów biznesowych.

Zdaniem autorki również poziom dojrzałości przedsiębiorstwa w organizację procesów operacyjnych oraz kultury wewnętrznej danej jednostki powinien ulec zmianie po uwzględnieniu wniosków z niniejszej rozprawy w zakresie oddziaływania rachunku kosztów na przyszłe decyzje zarządcze. W połączeniu z odpowiednim przygotowaniem merytorycznym kadry odpowiadającej za rozliczenia kosztowe w przedsiębiorstwie kontraktowym możliwe byłoby projektowanie rachunku kosztów, który przedstawia kompleksową informację kosztową o realizowanych procesach biznesowych w przedsiębiorstwie kontraktowym.

W zakresie ograniczeń niezależnych od przedsiębiorstwa należy wskazać brak odpowiednich przepisów prawnych dla pełnego prezentowania danych kosztowych. Funkcjonowanie rachunkowości zarządczej poza prawnymi wytycznymi, jak wskazała autorka w rozprawie, uniemożliwia standaryzację interpretacji w rozliczeniach kosztowych oraz wynikowych, bazujących na rachunku kosztów. Pewna dowolność w zastosowaniu rozliczeń rachunku kosztów nie zostanie ograniczona bez zmiany norm prawnych w tym zakresie. To

działanie, które powinno zostać poddane dalszym badaniom celem zdefiniowania zakresu i kierunku zmian w tej kwestii.

Zaproponowany model rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych cechuje się możliwością pozyskania informacji o kosztach i rozliczeniach kosztowych wynikających z indywidualnych kontraktów zawartych pomiędzy powiązаныmi podmiotami. Zróżnicowanie procesów operacyjnych ze względu na koszty relokowane i własne będzie podstawą do budowania odpowiedniej strategii zarządzania różnymi rodzajami kosztów. Wymaga to jednak wyeliminowania ograniczenia dotyczącego dużego zaangażowania w proces projektowania indywidualnego rachunku kosztów.

ZAKOŃCZENIE

Realizacja kontraktów polegających na przekazywaniu funkcji biznesowych na zewnątrz, do innych przedsiębiorstw wymaga nakładów dla transakcji wielokrotnych i długookresowych. Transakcje pomiędzy zaangażowanymi podmiotami podlegają odpowiednim regulacjom prawnym, administracyjnym, hierarchicznym. Budowane są odpowiednie struktury zarządzania i organizacji procesów. Firmy funkcjonują jako samodzielne jednostki organizacyjne posiadające pełną osobowość prawną, wyposażone w odpowiednie zasoby realizują działalność gospodarczą jako przedsiębiorstwa kontraktowe. Rozwój przedsiębiorstw kontraktowych na rynkach międzynarodowych jest widoczny szczególnie w wielu dziedzinach, w których to zawiera się współpracę pod wspólną marką celem ograniczenia kosztów transakcyjnych.

Pomiar i analiza kosztów bieżących transakcji, przyszłych procesów i przedsięwzięć gospodarczych wymaga odpowiedniej strategii zarządzania kosztami. Kosztowy obraz rozliczenia procesów biznesowych jest odzwierciedlony w rachunkowości finansowej i zarządczej przedsiębiorstwa zgodnie z wytycznymi prawa bilansowego międzynarodowego. Gromadzone informacje kosztowe na potrzeby miesięcznych raportów zarządczych stanowią często niedostosowaną do biznesu i spóźnioną informację dla zarządzających kosztami menadżerów. Nietransparentne dane o realizowanych procesach biznesowych wynikające z rachunku kosztów pełnych prowadzą do podejmowania nieprawidłowych decyzji o cenach, strukturze produkcji oraz ocenie produktów dochodowych. W związku z tym rozwój rachunku kosztów dla przedsiębiorstw kontraktowych jest wymagany i stanowi wyzwanie dla wszystkich uczestników tego procesu: odpowiedzialnych za poszczególne procesy biznesowe, jak i budujących, nadzorujących i wykorzystujących dane finansowe z rachunku kosztów.

Rachunek kosztów przedsiębiorstw kontraktowych wymaga indywidualnego zdefiniowania działań zmierzających do odzwierciedlenia wszystkich procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Działania te wymagają ujęcia, zgrupowania i interpretacji w odpowiednich fazach kosztów własnych wytworzenia produktów i usług mierzonych ilościowo i wartościowo dla danego okresu.

Przeprowadzone w ramach niniejszej rozprawy studia literaturowe oraz badania empiryczne umożliwiły osiągnięcie określonego we wstępie celu głównego i celów

szczegółowych oraz pozwoliły na uzyskanie odpowiedzi na postawione we wstępie pytania badawcze. Rezultatem przeprowadzonych badań empirycznych są wnioski o charakterze zarówno teoretycznym, jak i praktycznym.

Celem głównym pracy było zbadanie rachunku kosztów jako źródła informacji do oceny efektywności działalności gospodarczej przedsiębiorstw kontraktowych oraz opracowanie autorskiego modelu rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych. W poszczególnych rozdziałach pracy zostały również zrealizowane sformułowane we wstępie cele cząstkowe.

Rozważania na temat teorii przedsiębiorstw pozwoliły na stwierdzenie, że w wyniku ewolucji przedsiębiorstw powstał odrębny typ przedsiębiorstw zwany przedsiębiorstwem kontraktowym. W takich przedsiębiorstwach istnieje szczególny typ relacji pomiędzy stronami kontraktu. Wyznacznikiem istnienia tego typu relacji są koszty transakcyjne, które kształtują się na niższym poziomie niż koszty koordynacji procesów przez wymianę rynkową. Analiza kosztów transakcyjnych prowadzi do powszechnego poglądu, że przedsiębiorstwo należy uznawać za wiązkę kontraktów, które pojawiają się w różnych obszarach współpracy, począwszy od umów z pracownikami, poprzez umowy z dostawcami, odbiorcami, podwykonawcami i innymi instytucjami rynkowymi. Przedsiębiorstwo kontraktowe opiera się na partnerstwie zależnym wynikającym z powiązań kapitałowych oraz organizacyjno-prawnych pomiędzy nim a przedsiębiorstwem zlecającym.

Przedsiębiorstwo kontraktowe charakteryzuje się trzema najważniejszymi cechami:

- ograniczoną odpowiedzialnością dotyczącą praw własności kooperacji;
- nieokreślonym czasem trwania, który umożliwia długookresowe zawieranie umów handlowych;
- wolną wymianą tytułów własnościowych umożliwiającą zachowanie efektywności kapitałowej bez względu na zmiany w strukturach zarządczych.

Powyższe rozważania pozwoliły zrealizować pierwszy cel szczegółowy, jakim było przedstawienie przedsiębiorstw kontraktowych na podstawie istniejących teorii przedsiębiorstw.

Drugim celem cząstkowym, zrealizowanym w drugim rozdziale, było omówienie istoty rachunku kosztów oraz metodologii agregacji informacji o kosztach w różnych rachunkach kosztów. Rachunek kosztów, jako jeden z podstawowych elementów rachunkowości stał się podstawą rachunkowości zarządczej, która jest ściśle związana z procesem zarządzania i podejmowania decyzji ekonomicznych. Rachunkowość zarządcza zmieniała swoje funkcje

i zadania na przełomie kilku faz rozwoju co wpłynęło na rozwój form rachunku kosztów od rachunku kosztów standardowych do m.in. rachunku kosztów zasobów pracy.

W rozdziale drugim przedstawiono również zakres informacji kosztowych w rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych, co stanowiło kolejny cel szczegółowy niniejszej rozprawy. Rachunek kosztów dostarcza organom decyzyjnym przekrojowych informacji ekonomicznych o kosztach działalności, które są niezbędne przy:

- ustalaniu kosztów wytworzenia wyrobów oraz świadczonych usług,
- obliczaniu uzyskanych efektów i wyników,
- wartościowej wycenie zapasów,
- ustalaniu cen sprzedaży produktów,
- ocenie efektywności gospodarowania, jak też kontroli działalności,
- podejmowaniu decyzji ekonomicznych.

Jednostkowe informacje kosztowe poprzez proces przetwarzania danych realizowany w rachunku kosztów przekształcają się w informacje charakteryzujące działalność jednostki, tj. poniesione koszty i uzyskane wyniki finansowe.

W dalszej części rozważań rozdziału drugiego zrealizowano cel częściowy dotyczący przeglądu i analizy aktualnie stosowanych rachunków kosztów. Rachunek kosztów jako system informacji kosztowych dostarcza danych finansowych z przeszłości na rzecz rachunkowości finansowej, a na potrzeby przyszłości dla obszaru rachunkowości zarządczej. To stało się podstawą do jednej z klasyfikacji rachunku kosztów, która wprowadza rachunek kosztów rzeczywistych oraz rachunek kosztów przyszłościowych. Najczęściej stosowanymi modelami systematycznego rachunku kosztów są rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych, w których czynnikiem różnicującym oba rachunki kosztów jest podział kosztów oraz sposób rozliczania kosztów w czasie. Natomiast udoskonalanie informacji o kosztach w celu dokładniejszego pomiaru kosztów wytworzenia, rentowności oraz wyceny zapasów przyczyniło się do rozwoju wielostopniowych rachunków kosztów, nazywanych również wieloobiektoowymi systemami rachunku kosztów i wyników. Celem wielostopniowego rachunku kosztów jest analiza zyskowności działalności według różnych obiektów kosztowych.

Ocenę zmian zachodzących w zakresie rozwoju rachunku kosztów w ostatnich latach XX i XXI wieku przeprowadzono w rozdziale drugim w odniesieniu do rozwoju teorii strategicznego zarządzania kosztami. Rachunkowość zarządcza wyrosła z potrzeb

raportowania informacji finansowej o działalności gospodarczej na rzecz interesariuszy wewnętrznych. Za sprawą m.in. japońskich doświadczeń i koncepcji zarządzania pojawiła się potrzeba kreowania informacji o pozycji przedsiębiorstwa na danym rynku oraz pozycji konkurencyjnej uwzględniającej wszelkie potencjały, zagrożenia oraz ryzyka. To z kolei przyczyniło się do rozwoju rachunku kosztów na przełomie wieków w kierunku budowania koncepcji rachunku kosztów gwarantującej dostarczanie informacji kosztowych istotnych dla łańcucha tworzenia wartości, strategicznego pozycjonowania przedsiębiorstwa oraz analizy nośników kosztów.

Kolejny cel cząstkowy odnoszący się do zdefiniowania efektywności i jej oceny na podstawie danych z rachunku kosztów został osiągnięty w ramach rozważań przeprowadzonych w rozdziale trzecim rozprawy. Efektywność ekonomiczna jest podstawowym kryterium oceny działalności na poziomie całego przedsiębiorstwa, jak również poszczególnych jego obszarów. Wymagane jest nieustanne realizowanie pomiaru efektywności przedsiębiorstwa ze względu na to, że przedsiębiorstwo podlega dużej dynamice zmian wywołanych wewnętrznymi, jak i zewnętrznymi czynnikami. Podstawą efektywności systemów zarządzania w przedsiębiorstwach są koszty związane z przebiegiem procesu wytwórczego, zużyciem zasobów w stosunku do uzyskanych wyników finansowych, marketingowych czy produkcyjnych oraz przychody ze sprzedaży. Tak więc właściwa ocena efektywności prowadzonej działalności gospodarczej wymaga zrozumienia i opisanie biznesu w modelu rachunku kosztów. System rachunkowości zarządczej zorientowany na zapewnienie efektywności w prowadzeniu działalności wymaga zidentyfikowania głównych czynników sytuacyjnych dotyczących zmiennych sytuacyjnych, sterowania kierowniczego oraz zrealizowanych dokonań. Ocena efektywności procesów gospodarczych w rachunku kosztów pozwoli uzyskać odpowiedź na kluczowe pytanie: Czy w przedsiębiorstwie są realizowane procesy biznesowe, z których uzyskane efekty finansowe przewyższają wymagane i poniesione koszty?

W dalszym toku studiów literaturowych przeprowadzono analizę zasad zarządzania kosztami w obliczu obowiązujących wymogów prawnych oraz potrzeby oceny efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych ze względu na wysoką konkurencyjność na globalnym rynku. Przeprowadzone badania literaturowe wykazały, że ustawa o rachunkowości reguluje rachunek kosztów w minimalnym zakresie poprzez uregulowania do metody rachunku kosztów pełnych. Rachunek kosztów pełnych wykorzystywany jest

głównie w podmiotach, w których moce produkcyjne są w pełni wykorzystywane oraz kiedy udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych jest relatywnie niski. To powoduje, że rachunek kosztów pełnych jest mniej przydatny w zarządzaniu przedsiębiorstwem kontraktowym, w którym wykorzystanie zasobów jest zależne od zlecającego.

W regulacjach zawartych w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej za podstawę tworzenia wytycznych przyjmuje się konieczność odwzorowania w sprawozdaniu finansowym procesów zachodzących w danym podmiocie gospodarczym oraz zrealizowanych wyników z perspektywy ekonomicznej. Stąd w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej można odnaleźć na przykład zasady wyceny składników aktywów i pasywów w wartości godziwej, ujawniania informacji o segmentach operacyjnych przedsiębiorstwa, specyfikowaniu, pomiaru i ujawnianiu czynników ryzyka dotyczącego instrumentów finansowych. Należy pamiętać, że informacje finansowe w każdym przedsiębiorstwie spełniają wiele funkcji. Najważniejsza z nich to funkcja informacyjna, która jest realizowana zarówno w stosunku do interesariuszy wewnętrznych, jak i zewnętrznych w zakresie oceny efektywności prowadzenia działalności gospodarczej.

Kolejnym celem częściowym było zbadanie rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych w celu wykorzystania informacji do oceny efektywności działalności. Przeprowadzono w tym względzie dwuetapowe badania empiryczne dotyczące roku 2023.

W dysertacji wykorzystano jakościowe narzędzia badawcze w postaci:

- kwestionariusza ankietowego,
- pogłębiony wywiad indywidualny.

W pierwszym etapie przeprowadzono badanie ankietowe w przedsiębiorstwach kontraktowych. Zebrane informacje i zaprezentowane wnioski pozwalają stwierdzić, że aktualnie rachunek kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych jest tworzony głównie ze względu na wymogi formalne wynikające z prawa bilansowego. Potrzeby wewnętrzne, wynikające z procesów biznesowych są zauważalne i wskazywane jako podstawa oczekiwanych zmian w rachunku kosztów. Bardzo ważnym wnioskiem jest wskazanie, iż istnieje potrzeba powiązania rachunku kosztów z oceną efektywności procesów gospodarczych występujących w przedsiębiorstwach kontraktowych.

Jako drugi etap badań empirycznych został wykonany wywiad bezpośredni w przedsiębiorstwie kontraktowym. Wnioski płynące z drugiego etapu badań empirycznych są następujące:

- przedsiębiorstwa kontraktowe, jako podstawowy podmiot w globalnym łańcuchu wartości, wymagają dogłębnej analizy procesów biznesowych w analizach kosztowych,
- w procesie opracowywania rachunku kosztów wymagane jest uwzględnienia typu przedsiębiorstwa, rodzaju prowadzonej działalności i potrzeb związanych z analizą efektywnościową procesów gospodarczych,
- rachunek kosztów jest narzędziem wymagającym bardzo dużej wiedzy z obszaru rachunkowości finansowej i zarządczej,
- potrzebna jest również informacja o istniejących procesach biznesowych, ich wpływie na efektywność prowadzonej działalności oraz informacja o zmienności w procesach gospodarczych,
- ograniczone dane o kosztach wytworzenia i rentowności produkcji z rachunku kosztów pełnych uniemożliwiają podejmowanie optymalnych decyzji zarządczych o cenach, strukturze produkcji i ocenie produktów dochodowych.

Ostatni piąty rozdział poświęcono opracowaniu autorskich założeń do modelu rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych, identyfikacji, prezentacji zakresu i obiegu informacji kosztowych oraz korzyści i ograniczeń modelu rachunku kosztów dla potrzeb oceny efektywności działalności przedsiębiorstw kontraktowych.

Przedsiębiorstwa kontraktowe funkcjonują w grupach kapitałowych, zatem ich rachunek kosztów musi być opracowany na podstawie wytycznych obowiązujących w grupie kapitałowej. Przeprowadzone badania pozwalają stwierdzić, że stosowanie skonsolidowanego rachunku kosztów grupy kapitałowej jest potwierdzeniem realizacji funkcji koordynacyjnej przez rachunkowość zarządczą. Tak prowadzony rachunek kosztów pozwala na wykonywanie zadań takich jak pomiar i wycena skutków realizowanej strategii zarządczej oraz dostarczanie informacji o kosztach i wynikach grupy kapitałowej.

Informacje o kosztach ukierunkowane są również na przyszłość i odnoszą się całego łańcucha wartości realizowanego w danej grupie kapitałowej. Często poprzez procesy ulokowane w różnych krajach co wiąże się z koniecznością uwzględnienia w pomiarze kosztów zróżnicowania wynikającego z warunków gospodarczych występujących w danym kraju. Na pomiar kosztów z poziomu centralnego, czyli całej grupy kapitałowej wpływać będą takie czynniki jak kursy walut, poziom inflacji, czy też stopy procentowe na rynku międzybankowym. Stąd międzynarodowe grupy kapitałowe swoje decyzje o kierunku

relokacji procesów produkcyjnych i usługowych uzależniają od wielu istotnych czynników bazujących na informacji o kosztach. Jako główne informacje o kosztach można wymienić:

- koszty utrzymania miejsca produkcji,
- koszty wytworzenia produktów i usług,
- kosztu inwestowania,
- kosztów współpracy międzynarodowej,
- kosztów prowadzenia działalności gospodarczej w danym środowisku gospodarczym, uwarunkowaniach prawnych i politycznych,
- warunków lokalnych dotyczących dostępności usług lokalnych firm oraz dostępności pracowników z odpowiednimi kompetencjami.

Poprzez ewolucję prawa podatkowego m.in. w zakresie wymogów ewidencji podatkowych oraz prowadzonej strategii podatkowej, elementy rachunkowości zarządczej dotyczącej kalkulacji kosztów wytworzenia przenikają sukcesywnie do prawa podatkowego. W związku z tym włączenie elementów rachunkowości zarządczej do prawa bilansowego staje się naturalnym działaniem standaryzacji procesów dotyczących rozliczeń kosztowych.

Informacje obecnie publikowane w sprawozdaniu finansowym pozwalają jedynie na ogólne potwierdzenie przyjętych zasad wyceny zapasów. Natomiast nie pozwalają na uzyskanie szczegółowej informacji o zasadach kalkulacji kosztów wytworzenia produktów i usług. Użytkownik sprawozdania nie ma możliwości zweryfikowania powiązania kalkulacji ze strategią zarządczą danego przedsiębiorstwa, co uniemożliwia na przykład podjęcie decyzji o współpracy w ramach relokacji funkcji biznesowych do danego podmiotu gospodarczego. Informacje kosztowe są tak istotnymi informacjami, iż w zakresie metod kalkulacji i schematu rachunku kosztów powinny być dostępne interesariuszom sprawozdania finansowego.

Niska ocena respondentów dotycząca możliwości uzyskania optymalizacji portfolio produktowego lub usługowego oraz brak zainteresowania rosnącą liczbą procesów niezwiązanych bezpośrednio z podstawową działalnością może budować przeświadczenie o konieczności pogłębienia wiedzy dotyczącej rachunku kosztów oraz opracowania projektowego podejścia do procesu budowania rachunku kosztów w danym przedsiębiorstwie kontraktowym. Rozwój nowoczesnych rachunków kosztów wymaga wielu czynników, które są niezbędne dla implementacji rachunków kosztów. Wśród tych czynników można wyróżnić: fachowe kompetencje oraz doświadczenie osób kierujących

przedsiębiorstwem w zakresie zarządzania, elastyczne struktury funkcjonalne danej organizacji, dostępne zasoby finansowe, silna motywacja do zmian oraz konkurencyjności przedsiębiorstw.

Zdaniem autorki rozprawy zasadnym jest podjęcie próby przedstawienia założeń oraz struktury rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych wraz z zdefiniowaniem zakresu informacji obowiązkowych w sprawozdaniu finansowym dotyczących rachunku kosztów.

Do działań poprzedzających opracowanie założeń powinno należeć:

1. analiza aktualnego sprawozdania finansowego w zakresie informacji o kosztach realizowanych procesów biznesowych,
2. identyfikacja głównych transakcji realizowanych w przedsiębiorstwie kontraktowym,
3. określenie czynników kosztotwórczych w relokowanych transakcjach,
4. ocena kosztów pośrednich dla poszczególnych transakcji,
5. powiązanie kosztów pośrednich z obiektami kosztowymi,
6. wycena kosztu kapitału w relacji do obiektów kosztowych.

Poprzez nieustanne poszukiwanie optymalnego poziomu kosztów projektowanego i wytwarzanego produktu bądź usługi, wartość wytwarzanej produkcji w przedsiębiorstwach kontraktowych może być konkurencyjna w odniesieniu do innych jednostek w danej grupie kapitałowej. Rachunek kosztów jako narzędzie strategicznego zarządzania kosztami powinien być również postrzegany jako narzędzie umożliwiające osiągnięcie proefektywnościowych działań w istniejących warunkach gospodarczych.

Należy również wskazać, że jednostki gospodarcze bardzo często w raportach zintegrowanych wprowadzają dodatkowe informacje kosztowe oraz schematy prowadzenia rachunku kosztów. W sprawozdaniach jednostkowych nie jest to tak widoczne i nie ulegnie zmianie bez wprowadzenia zmian legislacyjnych w tym zakresie. Autorka rekomenduje wprowadzenie rozszerzeń dotyczących rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych do ustawy o rachunkowości oraz do Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”. Zaproponowane zmiany mogą przyczynić się do standaryzacji sprawozdań finansowych i wykorzystywanych w nim metod kalkulacji i wyceny. To z kolei pozwoli na prowadzenie analiz globalnych na bazie jednolitych standardów wyceny dla danego typu przedsiębiorstwa, czyli przedsiębiorstwa kontraktowego. Rachunek kosztów, w ocenie autorki, mimo, iż nie jest w pełni zdefiniowany w regulacjach prawnych, to z każdym rokiem zyskuje na ważności ze względu na istotność

analiz kosztowych i poziomu zyskowności prowadzonej działalności. W związku z tym zasadne staje się rekomendowanie rozszerzenia wytycznych rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych celem eliminacji niejasności i ograniczenia dowolności w rozliczeniach kosztowych.

Na podstawie przeprowadzonych analiz, studiów literaturowych i badań empirycznych oraz sformułowanych wniosków, rekomendowane są również postulaty dla ustawodawcy w zakresie prawa bilansowego. W szczególności zasadne byłoby rozszerzenie zapisów prawnych odnoszących się do rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych oraz uwzględnienie nowoczesnych form rachunku kosztów dostosowanych do aktualnych rozwiązań biznesowych. Autorka zidentyfikowała zagadnienia z prawa bilansowego wskazane we wnioskach jako zasadne do wdrożenia:

- zdefiniowanie przedsiębiorstw kontraktowych poprzez identyfikację funkcji i ryzyka danego podmiotu gospodarczego,
- określenie szczegółowych wytycznych z zakresu rachunku kosztów dla zróżnicowanych działalności gospodarczych,
- wprowadzenie wymogu noty objaśniającej w dodatkowych informacjach i objaśnieniach do sprawozdania finansowego dotyczącej informacji o ewidencji kosztowej oraz procesach rozliczeń i strukturze rachunku kosztów,
- uwzględnienie kompleksowych wyjaśnień w zakresie stosowania, prezentacji i dokumentacji rachunku kosztów w Krajowych Standardach Rachunkowości.

Zaprezentowane w dysertacji wnioski i rekomendacje są próbą udoskonalenia rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych. W konsekwencji prowadzą do większego odwzorowania w rachunku kosztów rzeczywistych procesów biznesowych. To przyczyni się do poprawnego wnioskowania przez poszczególnych użytkowników rachunku kosztów, m.in. w zakresie zyskowności przedsiębiorstw kontraktowych prowadzących działalność w Polsce. Wskazane informacje dodatkowe pozwolą na bezpośrednie powiązanie danych sprawozdawczych z aktualną strategią biznesową danego podmiotu gospodarczego, co jest szczególnie istotne dla przyszłych partnerów biznesowych oraz przyszłych inwestorów.

Podsumowując, zdaniem autorki niniejszej dysertacji do głównych walorów poznawczych niniejszej rozprawy należy zaliczyć:

- wyjaśnienie istoty przedsiębiorstwa kontraktowego, w szczególności w kontekście teorii przedsiębiorstw,

- sformułowanie autorskiej definicji przedsiębiorstwa kontraktowego oraz zidentyfikowanie korzyści i ograniczeń działalności kontraktowej,
- zaproponowanie struktury i kalkulacji kosztów produkcji w przedsiębiorstwie kontraktowym,
- określenie zakresu informacji kosztowych z podziałem na poszczególne fazy wytwórcze,
- przygotowanie dokumentacji rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych,
- opracowanie modelu rachunku kosztów przedsiębiorstwa kontraktowego.

Zaprezentowane rozwiązania dotyczące założeń do budowy indywidualnego modelu rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych mogą się stać bodźcem do dalszych badań naukowych. Autorka dostrzega możliwości, a także konieczność dalszych badań nad rachunkiem kosztów przedsiębiorstw kontraktowych, jego modelowaniem i stosowaniem w praktyce. W szczególności powinny one dotyczyć interpretacji oraz wykorzystania informacji kosztowych pochodzących z rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych.

Autorka wyraża przekonanie, że niniejsza dysertacja wpisze się w nurt naukowych rozważań dotyczących rachunku kosztów i jego roli w procesie podejmowania decyzji gospodarczych oraz przyczyni się do rozwoju znaczenia rachunku kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych. Podjęte rozważania i przeprowadzone badania stanowią próbę odpowiedzi na istotne, aktualne problemy oraz dylematy rachunkowości.

BIBLIOGRAFIA

- Adamczewski, P. (2003). *Zintegrowane systemy informatyczne w praktyce*. Warszawa: Mikom.
- American Accounting Association. Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, (2010). *A Statement of Basic Accounting Theory*. American Accounting Association, 1966.
- Appel, Wolfgang-Behr, R. (1996). *Towards the theory of Virtual Organisations: a description of their formation and figure*, *Arbeitspapiere* WI, Nr 12/1996, Mainz: Lehrstuhl für Allg. BWL und Wirtschaftsinformatik Johannes Gutenberg-Universität.
- Arrow, K.J. (1965). *Uncertainty and the Welfare Economics of Medical Care: Reply, The Implications of Transaction Costs and Adjustment Lags*. „American Economic Review”
- Arrow, K.J. (1985). *Granice organizacji*. Warszawa: PWN.
- Bair, J. (2005). *Global Capitalism and Commodity Chains: Looking Back, Going Forward*. „Competition and Change”, Vol. 9, No. 2.
- Baran, J. (2011). *Tradycyjne a nowoczesne metody pomiaru efektywności przedsiębiorstw Agrobiznesu*. Warszawa: Wieś Jutra z. 5/6.
- Barfield, J., Rainborn, C., Dalton, M. (1991). *Cost Accounting. Traditions and Innovations*. St. Paul: West Publishing Company.
- Białowās, T. (2016). *Koncepcja pionowej specjalizacji i globalnych łańcuchów wartości w handlu międzynarodowym*. Katowice: Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach ISSN 2083-8611 Nr 259.
- Bielawa, A. (2013). *Przegląd kryteriów i mierników efektywnościowych przedsiębiorstw nastawionych pro jakościowo*. Studia i prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 34.
- Bielski, M. (2002). *Podstawy teorii organizacji i zarządzania*. Warszawa: C. H. Beck.
- Biernacki, M., Kowalak, R. (2010). *Rachunek kosztów logistyki w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
- Biesaga-Słomczewska, J. (2006). *Wyznaczniki nowej roli menedżera w zarządzaniu przedsiębiorstwem w warunkach konkurencji*, [w:] M. Juchniewicz (red.), *Zarządzanie przedsiębiorstwem w warunkach konkurencji. Determinanty konkurencyjności*

- przedsiębiorstw*. Olsztyn: Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie.
- Blaug, M. (1995). „*Metodologia ekonomii*”, Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Bober, T. (2009). *Funkcjonowanie przedsiębiorstw na rynkach międzynarodowych – strategie i przykłady ich stosowania*. Marketing red. D. Surówka-Marszałek, Kraków: Krakowska Akademia im. Andrzeja Rycza Modrzewskiego
- Borkowski, B., Dudek, H., Szczęsny, W. (2004). *Ekonometria, wybrane zagadnienia*. Warszawa: wyd. PWN.
- Borowiec, L. (2017). *Dysfunkcje rachunku kosztów działań pomiotu świadczącego usługi powszechne*. Wrocław: Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 472.
- Borowski, J. (2013). *Teoria przedsiębiorstwa w świetle teorii ekonomii i zarządzania*. Optimum. Studia ekonomiczne, Nr 3 (63) 2013, s. 78-97, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, <http://hdl.handle.net/11320/691>.
- Brokemper, A. (1998). *Strategieorientiertes Kostenmanagement*. Controlling Nr 5.
- Bromwich, M. (1990). *The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets*. Volume 15, Issues 1–2, 1990, Pages 27-46 [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90011-I](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90011-I).
- Charnes, A., Cooper, W.W., Rhodes, E.L. (1978). *Measuring the Efficiency of Decision Making Units*. “European Journal of Operational Research” vol. 2.
- Czarny, E., Nojszewska E. (2000). *Mikroekonomia*. Warszawa: Wydawnictwo: PWE ,wydanie II.
- Chmielewski, P. (2011). *Homo Agens. Instytucjonalizm w naukach ekonomicznych*. Warszawa: Poltext.
- Chomątowski, S. (1995). *Identyfikacja oraz metody pomiaru i oceny efektywności struktur przemysłowych*. Kraków: Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie.
- Chwolka, A., Martini, J.T., Simons, D. (2010). *The Value of Negotiating Cost-based Transfer Prices*. „Business Research Official Open Access Journal of VHB” 2010, vol. 3 no. 2.
- Coase, R.H. (1960). *The Problem of Social Cost*. “Journal of Law and Economics”, Vol.3.
- Coase, R.H. (1988). *The Nature of The Firm: Meaning*. “Journal of Law, Economics, and Organization”, Vol. 4, No.1.
- Coe, N.M., Hess, M. (2007). *Global Production Networks: Debates and Challenges*.

- Czakon, W. (red.). (2015). *Podstawy metodologii badań w naukach o zarządzaniu*. Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Czekaj, J., Dresler, Z. (2005). *Zarządzanie finansami przedsiębiorstw. Podstawy teorii*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Czternasty, W., Czyżewski B. (2007). *Mini wykłady z historii myśli ekonomicznej. Od merkantylizmu do monetaryzmu*. Warszawa: Wydawnictwo SGH.
- Czubakowska, K., Gabrusewicz, W., Nowak, E. (2006). *Podstawy rachunkowości zarządczej*. Warszawa: PWE.
- Czubakowska, K., Gabrusewicz, W., Nowak, E. (2014). *Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania*. Warszawa: PWE.
- Ćwiąkała-Małys, A., Nowak, W. (2009). *Nieparametryczne i parametryczne metody pomiaru efektywności*. Wrocław: Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 61.
- Dąbrowski, J. (2012). *Metodyczne aspekty pomiaru efektywności przedsiębiorstw portowych (Methodical aspects of efficiency measurement of seaport enterprises)*. Studia i Materiały Instytutu Transportu i Handlu Morskiego.
- Demsetz, H. (1968). *The Cost of Transacting*. „Quarterly Journal of Economics” Vol. 82.
- Dietl, J., Gasparski, W. (1997). *Etyka biznesu*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Dietrich, M. (1994). *Transaction Cost Economics and Beyond. Towards a New Economics of the Firm*. London: Routledge.
- Dobija, D., Kucharczyk, M. (red.). (2009). *Rachunkowość zarządcza. Teoria, praktyka, aspekty behawioralne*. Warszawa: Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne.
- Doyle, D.P. (2006). *Kontrola kosztów. Element zarządzania strategicznego*. Kraków: Oficyna Ekonomiczna.
- Drabińska, D. (2007). *Mini wykłady z historii myśli ekonomicznej. Od merkantylizmu do monetaryzmu*. Warszawa: Wydawnictwo SGH.2.
- Drucker, P.F. (1979). *Production Sharing. Concepts and Definition*. „Journal of the Flagstaff Institute”, No. 3.
- Duda-Piechaczek, E. (2007). *Budżetowanie jako narzędzie rachunkowości zarządczej*. Gliwice: HELION.
- Dudycz, T., Brycz, B. (2006). *Efektywność funkcjonowania polskich przedsiębiorstw w latach 1995–2004 – wstępne badania empiryczne*. [w:] *Efektywność źródłem bogactwa narodów*.

- red. T. Dudycz, Wrocław-Łódź: Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi.
- Easterbrook, F.H., Fischel D.R. (1991). *The Economic Structure of Corporate Law*.
- Emmanuel, C., Mehafdi, M. (1994). *Transfer pricing*. MIR: Management International Review, 36(2).
- Fedak, Z. (1962). *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej, zagadnienia wybrane*. Warszawa: PWE.
- Flakiewicz, W. (1990). *Systemy informacyjne zarządzania*. Warszawa: PWE.
- Friedman, M. (2007). *Price theory, Aldine Transaction*. New Jersey.
- Furubotn, E.G., Richter, R. (2000). *Institutions and Economic Theory. The Contribution of the New Institutional Economics*. Ann Arbor: The University of Michigan Press.
- Gabrusewicz, W., Kamela-Sowińska, A., Poetschke, H. (1998). *Rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Gajęcki, R. (red.). (1997). *Rozwój firmy. Teoria przedsiębiorstwa. Wprowadzenie*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Gancarczyk, M. (2010). *Organizacja i Kierowanie*. NR 2 (140) ROK 2010, Warszawa: SGH.
- Gereffi, G., Fernandez-Stark, K. (2016). *Global value chain analysis: a primer*. drugie wydanie, Center on Globalization, Governance & Competitiveness (CGGC), Duke University Durham, North Carolina, USA.
- Gereffi, G., Humphrey, J., Sturgeon, T. (2005). *The Governance of Global Value Chains*. „Review of International Political Economy”, No. 12 (1).
- Gębczyńska, M. (2013). *Pomiar efektywności w małych i średnich przedsiębiorstwach – cechy charakterystyczne i złożoność*. „Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej, seria: Organizacja i Zarządzanie”, z. 63.
- Gierusz, J. (1996). *Rachunek kosztów produkcji sprzężonej. Aspekty metodologiczne*. Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Głodek, Z. (1988). *Modelowanie i metody symulacyjne w rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Gmytrasiewicz, M., Karmańska, A. (2002). *Rachunkowość finansowa*. Warszawa: Difin.
- Godłów-Legiędź, J. (2005). *Transformacja ustrojowa z perspektywy nowej ekonomii instytucjonalnej*. Ekonomista 2005/2.
- Gorynia, M. (1998). *Zachowania przedsiębiorstw w okresie transformacji. Mikroekonomia przejścia*. Poznań: Wyd. Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.

- Gorynia, M. (1999). *Przedsiębiorstwo w różnych ujęciach teoretycznych*. „*Ekonomista*” 1999 nr 4.
- Gorynia, M. (1999). *Przedsiębiorstwo w nowej ekonomii instytucjonalnej*. „*Ekonomista*” 1999 nr 6.
- Gorynia, M. (2000). *Teoria przedsiębiorstwa w okresie transformacji*. „*Ekonomista*” 2000, nr 2
- Gorynia, M., Jankowska, B., Owczarzak R. (2005). *Zarządzanie strategiczne jako próba syntezy teorii przedsiębiorstwa*. „*Ekonomista*” 2005, nr 5.
- Gorynia, M., Kowalski, T. (2013). *Nauki ekonomiczne i ich klasyfikacja a wyzwania współczesnej gospodarki*. *Ekonomista*.
- Gotowska, M., Jakubczak, A. (2010). *Zróźnicowanie efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw według działów sekcji przetwórstwo przemysłowe w Polsce*. *Journal of Central European Agriculture* Vol 11 (2010) No 3.
- Grant, R., Baden-Fuller, C. (2004). *A Knowledge Accessing Theory of Strategic Alliances*. „*Journal of Management Studies*”, No. 41(1).
- Grunwald, J., Flamm, K. (1985). *The Global Factory*. Washington D.C.: Foreign Assembly in International Trade, Brookings Institution.
- Gruszecki, T. (2002). *Współczesne teorie przedsiębiorstwa*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- GUS, Łańcuchy wartości krajowych przedsiębiorstw w 2020 r. <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/przedsiębiorstwa-niefinansowe/lancuchy-wartosci-krajowych-przedsiębiorstw-w-2020-r-,39,1.html>
(Pobrano:25.03.2024r.)
- GUS, Łańcuchy wartości krajowych przedsiębiorstw w 2021 r. <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/przedsiębiorstwa-niefinansowe/lancuchy-wartosci-krajowych-przedsiębiorstw-w-2021-r-,39,3.html>
(Pobrano:15.03.2024r.)
- Hammersley, M., Atkinson, P. (2000). *Metody badań terenowych*. przeł. S. Dymczyk, Poznań.
- Hamrol, M. (1992). *System oceny przedsiębiorstwa przemysłowego*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Hardt, Ł. (2009). *Ekonomia kosztów transakcyjnych – geneza i kierunki rozwoju*. Warszawa: Wydawnictwo UW.

- Hayek, F. (1998). *Indywidualizm i porządek ekonomiczny*. Kraków: Wyd. Znak. Tekst z 1945 r.
- Hayek F.A. (2015). The Use of Knowledge in Society, www.virtualschool.edu/mon/Economics/HayekUseOfKnowledge.html (dostęp: 18.06.2015).
- Henderson, J., i in. (2002). *Global Production Networks and the Analysis of Economic Development*. „Review of International Political Economy”, Vol. 9, No. 3.
- Hicks, J.R. (1935). *A Suggestion for Simplifying the Theory of Money*. „Economica”.
- Holstein Beck, M. (1997). *Być albo nie być menadżerem*. Warszawa: Indor Book.
- Huerta de Soto, J. (2010). *Sprawiedliwość a efektywność*. Warszawa: Fijor Publ. Comp.
- Ignatowski, G. (red.). (2019). *Współdziałanie na rzecz społeczeństwa*. Łódź: Wydawnictwo Społeczna Akademia Nauk.
- Iwasieczko, B. (2014). *Modele biznesowe i ocena czynników efektywności*. Wrocław: Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu nr 343.
- Jabłoński, A., Jabłoński, M. (2013). *Cykl życia wartości przedsiębiorstw wobec kondycji modelu biznesu*. Kwartalnik Nauk o przedsiębiorstwie 4.
- Jaki, A. (2012a). *Mechanizmy procesu zarządzania wartością przedsiębiorstwa*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Jaklik, A., Micherda, B. (1992). *Podstawy rachunkowości jednostek gospodarczych*. Kraków: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Jaruga, A., Kabalski, P., Szychta, A. (2014). *Rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Wolters Kluwer SA.
- Jaruga, A.A., Nowak, W.A., Szychta, A. (2011). *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*. Łódź: Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania.
- Jaruga, A.A., Nowak, W.A., Szychta, A. (2001). *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*. Łódź: Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi.
- Jarugowa, A., Malc, W., Sawicki, K. (1983). *Rachunek kosztów*. PWE, Warszawa.
- Jarugowa, A. (red.). (1998). *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Jarugowa, A. (red.). (2002). *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego.

- Jarugowa, A., Sobańska I., Sochacka, R. (1994). *Metody kalkulacji. Koszty, ceny, decyzje*. Warszawa: PWN.
- Jarugowa, A., Nowak, W.A., Szycha, A. (1997). *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*. Gdańsk: ODDK.
- Jastrzębowski, A. (2015). *Zakres i znaczenie współcześnie identyfikowanych funkcji rachunkowości*.
http://www.wbc.poznan.pl/Content/351937/Jastrzebowski_Artur_doktorat.pdf (dostęp: 01.09.2017).
- Jastrzębowski, A., Wierzbński, M. (2018). *Wpływ kapitału mezzanine na realizację funkcji wizerunkotwórczej rachunkowości*. Wrocław: Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 503:170-178. <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=66359>
- Johnson, H., Kaplan, R. (1991). *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaczmarek, B., Glinkowska, B. (2012). *Tworzenie grup kapitałowych i aliansów strategicznych*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Kamerschen, D.R., Mc Kenzie, R.B., Nardilelli, C. (1991). *Ekonomia*. Gdańsk: Fundacja Gospodarcza NSZZ Solidarność, Gdańsk.
- Kamienicer, S., Więckowski, J. (1979). *Metody oceny efektywności organizacji gospodarczych*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2001). *Strategiczna karta wyników, Jak przełożyć strategię na działanie*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Karmańska, A. (red.). (2004). *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Difin.
- Karmańska, A. (red.). (2022). *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*. Warszawa: SGH Oficyna wydawnicza.
- Kazlauskaitė, R., Buciuniene, I. (2008). *The role of human resources and their management in the establishment of sustainable competitive advantage*. "Engineering Economics" no.5 (60).
- Kiziukiewicz, T. (1997). *Rachunkowość zarządcza*. Wrocław: Wydawnictwo Ekspert.
- Kiziukiewicz, T. (red.). (2003). *Zarządcze aspekty rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Klein, P.G. (2000). *New Institutional Economics*. [w:] Bouckaert B., DeGeest G. (red.).

- Klimczak, K., Gawart, M. (red.). (2015). *Historia rozwoju teoretycznego myśli rachunkowości. Przegląd wybranych teorii, modeli i koncepcji*. Warszawa: Difin SA.
- Klimczak, B. (2007). *Konflikt interesu*. [w:] Etyka i ekonomia. Red. Klimczak B, Lewicka-Strzałecka A., Warszawa: Wydawnictwo Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego.
- Klimczak, B. (2008). *Między ekonomią a etyką*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Kłós, M. (2009). *Outsourcing w polskich przedsiębiorstwach*. Warszawa: Wyd. CeDeWu.
- Koliński, A., Koliński, M. (2013). *The use of Hungarian method in the evaluation of production efficiency*. w: *Innovations in Management and Production Engineering*. R. Knosala (red.), Opole: Publishing House of Polish Association for Production Management.
- Kołodziejczuk, B. (2014). *Zarządzanie kosztami w poprawie efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa*. Wrocław: Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 335.
- Kotarbiński, T. (1973). *Traktat o dobrej robocie*. Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk.
- Kowalak, R. (2010), *Łańcuch dostaw w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa*. Wrocław: Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 135.
- Kowalak, R. (2014). *Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej*. Wrocław: Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, nr 343.
- Kowska, K. (2005). *Kontraktowanie i koszty transakcyjne w nowej ekonomii instytucjonalnej*. „Gospodarka Narodowa”, nr 7-8/2005.
- Kozarkiewicz, A. (2013). *Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie*. [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej*. Wrocław: „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Nr 298.
- Kozuń-Cieślak, G. (2013). *Efektywność – rozważania nad istotą i typologią*. Warszawa: Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego “Studia i Prace” 4:13-42, DOI 10.33119/KKESSiP.2013.4.1.
- Kulawik, J. (1995). *Wskaźniki finansowe i ich systemy w zarządzaniu gospodarstwami rolniczymi*. Warszawa: IERiGŻ.
- Kuraś, Z. (2010). *Zarządzanie kosztami w nowoczesnym przedsiębiorstwie*. Gdańsk: Studia i Prace Gdańskie. Wizje i rzeczywistość 7.

- Kwintowski, A. (2013). *Praktyczne odzwierciedlenie wiedzy o kosztach jakości*. Siedlce: Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach, Seria: Administracja i Zarządzanie, nr 97/(24)/2013.
- Krzakiewicz, K., Cyfer, Sz. (2015). *Podstawy zarządzania organizacjami*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Krzywda, D. (1999). *Rachunkowość finansowa*. Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Landreth, H., Colander, D.C. (1998). *Historia myśli ekonomicznej*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Lew, G. (2016). *Ogólny model rachunku kosztów klienta*. Humanities and Social Sciences, Quarterly, vol. XXI, 23 (2/2016), pp. 113-122.
- Lew, G. (2017). *Rachunek odpowiedzialności w grupach kapitałowych*. Ekonomiczne Problemy Usług nr 2/2017 (127) DOI: 10.18276/epu.2017.127-14 | strony: 153–162
- Lew, G., Maruszewska, E.W., Szczypa, P. (2024). *Rachunkowość zarządcza od teorii do praktyki*. Wydanie III. Warszawa: CeDeWu.
- Lew, G., Nieplowicz, M., Ossowski, M., Zackiewicz-Brunke, B. (2021). *Zrównoważona karta wyników w praktyce polskich przedsiębiorstw i instytucji*. Katowice: Instytut Prawa Gospodarczego Sp. z o.o.
- Lipka, A. (2008). *Efektywność strategicznego zarządzania zasobami ludzkimi*, „Zarządzanie Zasobami Ludzkimi” nr 3-4.
- Lisowski, M. (2014). *Metoda Data Envelopment Analysis (DEA) w ocenie efektywności podmiotów*. Wrocław: Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 343.
- Lissowska, M. (2008). *Instytucje gospodarki rynkowej w Polsce – Institutions for Market Economy. The Case of Poland*. Warszawa: C.H.Beck.
- Listwan, T. (red.). (2005). *Słownik zarządzania kadrami*. Warszawa: C.H. Beck.
- Malarewicz-Jakubów, A. , Tanajewska, R. (2014). *Prawne i ekonomiczne aspekty outsourcingu*. Białystok: Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku. Optimum. Studia ekonomiczne, Nr 4 (70).
- Małyś, J. (2003). *Instytucje a koszty transakcyjne w świetle neoinstytucjonalnej ekonomii*. Ekonomista 3.
- Management Accounting Concepts (1997, 1998), International Management Accounting Practice Statement, Financial and Management Accounting Committee, IFAC, New York.

- Marschak, J. (1950). *The Rationale for the Demand of Money and of Money Illusion*. "Metroeconomica".
- Marzec, J. (2003). *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Lublin: Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio H, Oeconomia 37.
- Matuszewicz, J. (2001). *Rachunek kosztów*. Warszawa: FINANS-SERVIS.
- Maślak, E. (2000). *Paradygmat ekonomii ewolucyjnej*. „Gospodarka Narodowa” 2000, nr 1–2.
- Mesjasz, C. (1998). *Kontrakty i relacje przedstawicielstwa w nadzorze nad przedsiębiorstwem*. „Organizacja i Kierowanie” nr 4.
- Messner, Z. (1944). *Międzynarodowe standardy rachunkowości i ich znaczenie*. Zeszyty Naukowe AE Katowice, nr 135.
- Micherda, B. (2005). *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Micherda, B. (red.). (2007). *Perspektywy rachunkowości w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*. Warszawa: Difin.
- Milgrom, P., Roberts, J. (1992). *Economics, organization and management*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
- Morse, W. J., Davis, J. R., Hartgraves, A.I. (2003). *Management Accounting. a Strategic Approach*. London: South-Western, Thomson Learning.
- Nadolna, B. (2013). *Jakość informacji na potrzeby analizy decyzyjnej z wykorzystaniem kosztów relewantnych*. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 61.
- Napiecek, R. (2013). *Rachunek kosztów w zrównoważonej ocenie dokonań uczelni wyższej*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Naumiuk, T. (2012). *Koszty w rachunkowości finansowej*. Warszawa: INFOR.
- Naur, P. (1979). *Zarys metod informatyki*. Warszawa: WNT.
- Nash, J. F. (1989). *Accounting Information Systems*. Boston: PWS-KENT Publishing Company.
- Nicińska, M. (2000). *Indywidualne wywiady pogłębione i zogniskowane wywiady grupowe – analiza porównawcza*. „ASK. Społeczeństwo, badania, metody” 2000, nr 9.
- Nita, B. (2013). *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej*. Warszawa: SKWP „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 71 (127).
- Nowak, E. (2015). *Rachunek kosztów a zarządzanie kosztami. Rozważania o relacjach*. Katowice: Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Nr 245.

- Nowak, E. (2006). *Strategiczne zarządzanie kosztami*. red. E. Nowak, Kraków: Oficyna Ekonomiczna biznes, finanse.
- Nowak, E. (2010). *Zadania rachunkowości zarządczej w świetle międzynarodowych wytycznych dobrych praktyk*. Wrocław: Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, nr 123.
- Nowak, E. (2011). *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*. Warszawa: CeDeWu.
- Nowak, E. (red.). (2012). *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*. Warszawa: CeDeWu.
- Nowak, E. (2015). *Zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa*. Katowice: Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Nr 229.
- Nowak, E. (2015). *Rachunek kosztów a zarządzanie kosztami. Rozważania o relacjach*. Studia Ekonomiczne, Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Tom 245.
- Nowak, E. (red.). (2018). *Rachunkowość zarządcza w grupach kapitałowych*. Warszawa: CeDeWu Sp. z o.o.
- Nowak, E., Wierzbński, M. (2010). *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*. Warszawa: PWE.
- Nowicki, A., Unold, J. (red.). (2002). *Organizacyjne aspekty doskonalenia systemów informacyjno-decyzyjnych*. Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej.
- Nowosielski, S. (2008). *Skuteczność i efektywność realizacji procesów gospodarczych*. [w:] *Mikroekonomiczne aspekty funkcjonowania przedsiębiorstw*. (red.) Dudycz, T., Wrocław: Wyd.AE we Wrocławiu.
- Nózka, A. (2017). *Powiązania pomiędzy modelem biznesowym a rachunkiem kosztów*. Katowice: Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Nr 341.
- Obłój, K. (2002). *Tworzywo skutecznych strategii*. Warszawa: PWE.
- Olechnicka, A. (2011). *Rozwój regionalny w warunkach gospodarki informacyjnej*. <http://www.studreg.uw.edu.pl/pdf/SRIL04/Art03.pdf> (dostęp: 22.07.2011).
- Osbert-Pociecha, G. (2007). *Relacja między efektywnością a elastycznością organizacji*. Wrocław: „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” nr 1183.
- Osbert-Pociecha, G. (2007). *Relacja między efektywnością i elastycznością organizacji*. w. *Efektywność – rozważania nad istotą i pomiarem*. Dudycz T., Tomaszewicz Ł. (red.), Wrocław: Wydawnictwo AE we Wrocławiu.

- Ostrowski, A. (2017). *Przemysł elektroniczny i elektrotechniczny w Polsce – raport*. Zarządzanie i Rynek, Magazyn Przemysłowy.
- Pawlak, J. (2001). *Koszty a efektywność w firmie zarządzanej przez jakość*. „Problemy Jakości” nr 1.
- Pawłowski, J. (2004). *Metodyka oceny efektywności finansowej przedsięwzięć gospodarczych*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Penc, J. (1994). *Strategie zarządzania. Perspektywiczne myślenie systemowe działanie*. Warszawa: Placet.
- Penc, J. (1997). *Leksykon biznesu*. Warszawa: Wyd. Placet.
- Penrose, E. (1959). *The Theory of Growth on the Firm*. New York.
- Pfohl, H.CH. (1998). *Zarządzanie logistyką. Funkcje i instrumenty*. Poznań: IliM.
- Pielaszek, M., Świdorska, G.K., Krysiak, M. (2014). *Model biznesu a polityka rachunkowości*. [w:] A. Kostur, J. Pfaff (red.), *Polityka rachunkowości a kształtowanie wyniku finansowego*. Katowice: „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 201.
- Pomykański, A. (2001). *Zarządzanie innowacjami*. Warszawa–Łódź: PWN.
- Poniatowska-Jaksch, M. (2006). *Przemysłowe bezpośrednie inwestycje zagraniczne źródłem konkurencyjności regionu*. „Monografie i Opracowania” nr 544, Warszawa: Wydawnictwo SGH.
- Polaczek, P. (2008). *Efektywność gospodarowania w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa – na podstawie Kompanii Piwowarskiej*. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania / Uniwersytet Szczeciński, nr 6, Zarządzanie wartością przedsiębiorstwa.
- Potts, J. X-e(ciency vs. X-e(cacy, w: *Renaissance in Behavioral Economics: Essays in honour of Harvey Leibenstein*. red. R. Franz, Routledge Taylor & Francis Ltd, New York 2007, rozdz. 5.
- Proctor, R. (2006). *Management Accounting for Business Decision*. Prentice Hall Financial Times, London.
- Rembeza, J., Pennings, J. M. E. (1997). *Gotówkowe i terminowe rynki produktów rolnych*. Bonin: Instytut Ziemiaka.

- Remlein, M. (2006). *Uwarunkowania polityki rachunkowości grup kapitałowych*. w: -Gabrusewicz, W. (red.), *Prace Katedry Rachunkowości z okazji jubileuszu 75-lecia*. Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu nr 82, Poznań.
- Remlein, M. (2008). *Inwestycje kapitałowe w polityce rachunkowości grupy kapitałowej*. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej.
- Remlein, M. (2013). *Rachunkowość grup kapitałowych*. Warszawa: PWN.
- Remlein, M. (2016). *Współkontrola przedsiębiorstwa w ujęciu nowej ekonomii instytucjonalnej*. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* 80
- Romanow, Z., Szulc, W., Wilczyński, W. (1992). *Przewodnik metodyczny do nauki historii myśli ekonomicznej*. Poznań: Wydawnictwo AE.
- Róžański, J. (2016). *Współczesne przedsiębiorstwo a wyzwania gospodarki światowej*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Rudolf, S. (2005). *Konkurencyjność przedsiębiorstw w świetle teorii kosztów transakcyjnych*. w: *Nowa ekonomia instytucjonalna – aspekty teoretyczne i praktyczne*. red. S.Rudolf, Kielce: Wyższa Szkoła Ekonomii i Administracji im. Prof. Edwarda Lipińskiego w Kielcach.
- Rumelt, R.P., Schendel, D., Teece, D.J. (1991). *Strategic Management and Economics*. „Strategic Management Journal”, 12.
- Rummler, G., Brache, A. (1995). *Improving performance: how to manage the white space on the organization chart*. Jossey Bass Business and Management Series.
- Rummler, G., Brache, A. (2000). *Podnoszenie efektywności organizacji*. Warszawa: PWE.
- Rutkowska, A. (2013). *Teoretyczne aspekty efektywności – pojęcie i metody pomiaru*. Gdańsk: Zarządzanie i Finanse. Wydział Zarządzania Uniwersytet Gdański Wolumin 1 Numer 4.
- Sako, M. (2006), Outsourcing and Offshoring: Implications for Productivity of Business Services, „Oxford Review of Economic Policy”, Vol. 22, No. 4.
- Sawicki, K. (2000). *Analiza kosztów firmy*. Warszawa: PWE.
- Samuelson, P.A., Nordhaus, W.D. (1999). *Ekonomia cz. I*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Scitovsky, T. (1940). *A Study of Interest and Capital*. „Economica”.
- Shank, J. K., Govindarajan, K. (1993). *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*. New York: The Free Press.
- Shannon, C.E. (1948). *A Mathematical Theory of Communication*. „The Bell System Technical Journal” vol. 27, July, October.

- Sierpińska, M., Jachna, T. (2004). *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*. Warszawa: PWN.
- Skowron-Mielnik, B. (2009). *Efektywność pracy – próba uporządkowania pojęcia*. „Zarządzanie Zasobami Ludzkimi” nr 1.
- Skowronek-Mielczarek, A., Leszczyński, Z. (2007). *Controlling, analiza i monitoring w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Warszawa: Difin.
- Skrzypek, E. (1998). *Ekonomiczne aspekty kompleksowego zarządzania jakością w nowoczesnym przedsiębiorstwie*. [w:] *Materiały konferencji naukowej nt. Jakość wyrobów w gospodarce rynkowej*. Kraków: AE.
- Skrzypek, E. (1999). *Efektywność działań w TQM – koszty jakości*. Warszawa: Problemy Jakości nr 7.
- Skrzypek, E. (2002). *Jakość i efektywność*. Lublin: Wyd. UMCS.
- Skrzypek, E. (2012). *Efektywność ekonomiczna jako ważny czynnik sukcesu organizacji*. Wrocław: Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 262.
- Slywotzky, A., Morrison, D.J., Andelman, B. (2000). *Strefa zysku. Strategiczne modele działalności*. Warszawa: PWE.
- Sołtys, D. (red.). (1999). *Rachunek kosztów. Elementy rachunkowości zarządczej*. Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. O. Langego.
- Sobańska, I. (2001). *Rola budżetów kosztów w japońskiej praktyce rachunku kosztów*. [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych -teoria i praktyka*. Kraków: Wydział Zarządzania AGH w Krakowie.
- Sobańska, I. (2009). *Rachunek kosztów. Podeście operacyjne i strategiczne*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Sobańska, I. (2010). *Aspekty rozwoju rachunku kosztów w praktyce*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56 (112).
- Sobiecki, R., Pietrewicz, J.W. (red.). (2011). *Uwarunkowania zmian kosztów transakcyjnych*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie.
- Sojak, S. (2012). *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*. Toruń: TNOiK.
- Sojak, S., Baćkowski, D. (2003). *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Sołtys, D. (2005). *Rachunek kosztów postulowanych w controllingu przedsiębiorstwa*. Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.

- Sowa, M. (2012), *Informacja jako determinanta skutecznego realizowania procesów zachodzących w logistycznym łańcuchu dostaw*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 680, Problemy Zarządzania, Finansów i Mark.
- Staniek, Z. (2005). *Uwarunkowania i wyznaczniki efektywności systemu instytucjonalnego*. w: *Szkice ze współczesnej teorii ekonomii*. red. W. Pachol, Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Stankiewicz, W. (2007). *Historia myśli ekonomicznej*. Warszawa: PWE.
- Stankiewicz, W. (2012). *Ekonomika instytucjonalna. Zarys wykładu*. wyd. 3, [online], www.Waclaw_Stankiewicz_Ekonomika_Instytucjonalna_pdf.
- Statements on Management Accounting, (2008). Definition of Management Accounting, Institute of Management Accountants, Montvale.
- Stronczek, A., Surowiec, A., Sawicka, J., Marcinkowska, E., Białas, M. (2010). *Rachunek kosztów. Wybrane zagadnienia w teorii i przykładach*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Supernat, J. (2005). *Zarządzanie*. Wrocław: Kolonia Limited. wg tłum. T. Ludwickiego, Warszawa: PWE.
- Szafrański, M. (2007). *Elementy ekonomiki jakości w przedsiębiorstwach*. Poznań: Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej.
- Szychta, A. (2007). *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Szymańska, E. (2010). *Efektywność przedsiębiorstw – definiowanie i pomiar*. „Roczniki Nauk Rolniczych” Seria G, T. 97, z. 2.
- Szymura-Tyc, M. (2006). *Marketing we współczesnych procesach tworzenia wartości dla klienta i przedsiębiorstwa*. Katowice: Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej w Katowicach.
- Szymusiak, H. (2012). *Neurobiologiczne techniki stosowane w biznesie*. Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Śliwczyński, B. (2008a). *Controlling in supply chain – tool for process integration*. „Log Forum”, Vol. 4, Issue 2, No 4, s. 1–8.
- Świdarska, G.K. (red.). (2003). *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii – wyzwanie dla polskich przedsiębiorstw*. Warszawa: Difin.

- Świdarska, G.K. (red.). (2010). *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Difin, MAC Consulting.
- Towards Knowledge Society, (2005). UNESCO World Report, UNESCO Publishing.
- Trocki, M. (2000a), *Kształtowanie struktur działalności gospodarczej*. „Organizacja i Kierowanie”, nr 4.
- Trocki, M. (2001). *Outsourcing: metoda restrukturyzacji działalności gospodarczej*. Warszawa: PWE.
- Trocki, M. (2004). *Grupy kapitałowe. Tworzenie i funkcjonowanie*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Ulen, T.S. (1993). *The Coasean Firm in Law and Economics*. The Journal of Corporation Law vol. 18, University of Iowa Winter.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 1994 r., poz. 121 z późn. zm.
- Walas-Trębacz, J. (2004). *Kooperacja zewnętrzna w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Tarnów: Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej, nr 5.
- Walas-Trębacz, J. (2012). *Znaczenie analizy łańcucha wartości dla organizacji*. [w:] *Metody badania i modele organizacji*. red. A. Stabryła, S. Wawak, Kraków: Wydawnictwo Mfiles.pl.
- Walkowiak, R. (2011). *Prakseologiczne zasady sprawnego działania*. „Zeszyt Naukowy Ekonomia i Zarządzanie” nr 1.
- Warowny, P., Pielaszek, M. (2014). *Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu. Modele zarządzania kosztami i dokonania*. Wrocław: Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 343.
- Wierzbicki, T. (1986). *Wstęp do informatyki*. Warszawa: WNT.
- Wilkin, J. (2002). *Budowa instytucji wspierających rozwój wsi i rolnictwa w kontekście integracji Polski z Unią Europejską*. [w:] *Wies i Rolnictwo. Perspektywy rozwoju*. IERiGŻ-PIB, IRWiR PAN, Warszawa: SGH.
- Williamson, O.E. (1975). *Markets and Hierarchies: Analysis and Anti-Trust Implications*. A Study in the Economics of Internal Organization, New York: Free Press.
- Williamson, O.E. (1998). *Ekonomiczne instytucje kapitalizmu: firmy, rynki, relacje kontraktowe*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Williamson, O.E. (1998). *Transaction Cost Economics: How It Works. Where It Is Headed*. “The Economist, vol. 146, no. 1.

- Williamson, O.E. (1999). *Public and private bureaucracies: a Transaction cost economics perspective*. "Journal of Law, Economics, and Organization", vol. 15, nr 1.
- Williamson, O.E. (2000). *The new institutional economics: Taking stock, looking Ahead*. "Journal of Economic Literature", vol. 38, nr 3.
- Wiszniewski, Z. (1997). *Mikroekonomia współczesna*. Warszawa: wyd. II, Wydawnictwo Olympus.
- Wnuk-Pel, T. (2004). *Strategiczna karta dokonań jako fundament system zarządzania strategicznego*. Gdańsk: Ośrodek Doskonalenia i Doradztwa Kadr.
- Wyczółkowska, D. (2009). *Rachunek kosztów – pomoc w sterowaniu działalnością organizacji*. „Rachunkowość” nr 3.
- van Derbeck, E. J. (2013). *Principles of Cost Accounting*. Mason: South-Western, Gengage Learning.
- Zachorowska-Mazurkiewicz, A. (2007). *Spółeczeństwo wiedzy. Instytucjonalna analiza czynników promujących nowy model społeczny*. <http://www.instytut.info/IIIkonf/referaty/3c/GOW%202007%20zachorowska%20mazurkiewicz.pdf> (dostęp: 14.05.2011).
- Ząbkowicz, A. (2003). *Współczesna ekonomia instytucjonalna wobec głównego nurtu ekonomii*. „Ekonomista” nr 6.
- Ziegenbein, K. (2001). *Kompakt – Training Controlling*. Friedrich Kiehl Verlag, Ludwigs Hafen.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2012). *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*. Warszawa: Difin.
- Żyznowski, T. (1995). *Rachunkowość jednostek gospodarczych*. Warszawa: Difin.

SPIS TABEL

Tabela 1.1. Poziomy analizy ekonomicznej z perspektywy instytucjonalnej	14
Tabela 1.2. Atrybuty transakcji kształtującej poziom kosztów transakcyjnych	24
Tabela 1.3. Rodzaje struktur działalności gospodarczej	29
Tabela 1.4. Kategorie ekonomiczne i ich powiązanie z cenami transferowymi	47
Tabela 2.1. Cechy informacji	54
Tabela 2.2. Zadania rachunkowości zarządczej według faz rozwoju rachunkowości zarządczej	58
Tabela 2.3. Zadania rachunku kosztów	68
Tabela 2.4. Zasady dobrych praktyk dotyczących rachunku kosztów	71
Tabela 2.5. Rozliczenie kosztów stałych, pośrednich w rachunku kosztów pełnych i zmiennych	76
Tabela 2.6. Wpływ wielkości produkcji i sprzedaży na poziom zysku operacyjnego	77
Tabela 2.7. Porównanie rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych	78
Tabela 3.1. Wymiary efektywności	91
Tabela 3.2. Typologia procesów gospodarczych według kryterium ich skuteczności i efektywności	92
Tabela 3.3. Zasady pomiaru efektywności	99
Tabela 3.4. Wybrane ujęcia efektywności produkcji oraz metody, techniki i mierniki oceny efektywności procesu produkcyjnego	102
Tabela 3.5. Porównanie rachunku kosztów i zarządzania kosztami	108
Tabela 3.6. Przegląd definicji efektywności w odniesieniu do rachunku kosztów	113
Tabela 4.1. Zwrot kwestionariuszy z badania	118
Tabela 4.2. Charakterystyka respondentów	121
Tabela 4.3. Charakterystyka jednostek	122
Tabela 5.1. Porównanie stosowanej i proponowanej kalkulacji kosztu wytworzenia produktów i usług w przedsiębiorstwach kontraktowych	160
Tabela 5.2. Czynniki mające wpływ na wdrożenie rachunku kosztów w przedsiębiorstwie kontraktowym	161
Tabela 5.3. Zakres informacji kosztowych dla opracowania rachunku kosztów według faz wytwórczych	167

Tabela 5.4. Informacje o kosztach w rachunku kosztów według faz wytwarzania produktów i usług	169
Tabela 5.5. Dokumentacja rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych	172
Tabela 5.6. Przebieg informacji kosztowej w podstawowych narzędziach ewidencyjnych kosztów	175
Tabela 5.7. Cechy autorskiego modelu rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych vs. standardowy rachunek kosztów	177

SPIS RYSUNKÓW

Rysunek 1.1. Globalne łańcuchy produkcyjne	42
Rysunek 2.1. Powiązania systemu rachunkowości zarządczej z systemem informacji strategicznej i systemami operacyjnymi	62
Rysunek 2.2. Zależności między rachunkowością finansową a rachunkowością zarządczą	67
Rysunek 3.1. Typologia efektywności	90
Rysunek 3.2. Zależność między skutecznością i efektywnością działań	93
Rysunek 3.3. Podział metod pomiaru efektywności	98
Rysunek 3.4. Miejsce efektywności operacyjnej w kompleksowej ocenie efektywności procesu produkcji	104
Rysunek 3.5. Powiązania pomiędzy kosztami a modelem biznesowym	107
Rysunek 3.6. Czynniki sytuacyjne wpływające na efektywność	112
Rysunek 5.1. Przebieg badań nad tworzeniem modelu rachunku kosztów przedsiębiorstw kontraktowych	154
Rysunek 5.2. Struktura i kalkulacja kosztów produkcji w przedsiębiorstwie kontraktowym	159
Rysunek 5.3. Przebieg informacji kosztowej w podstawowych narzędziach ewidencyjnych	171
Rysunek 5.4. Informacje kosztowe z rachunku kosztów	173

SPIS WYKRESÓW

Wykres 4.1. Funkcje biznesowe będące przedmiotem kontraktów w grupie kapitałowej ..	125
Wykres 4.2. Typy powiązań badanej jednostki z jednostkami w grupie kapitałowej	126
Wykres 4.3. Stosowane metody weryfikacji cen transferowych	127
Wykres 4.4. Podstawa prawna sporządzania sprawozdania finansowego	128
Wykres 4.5. Sposób ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej	129
Wykres 4.6. Rodzaj i częstotliwość przeprowadzanych kontroli kosztów	129
Wykres 4.7. Etapy prowadzenia wielopoziomowej analizy odchyleń kosztowych	130
Wykres 4.8. Okresy zmian modelu rachunku kosztów w badanych jednostkach	131
Wykres 4.9. Główne przesłanki wdrożenia nowych koncepcji rachunku kosztów w badanych jednostkach	132
Wykres 4.10. Zestawienie korzyści z dobrze zaprojektowanego rachunku kosztów	133
Wykres 4.11. Katalog zagadnień związanych z rachunkiem kosztów	134
Wykres 4.12. Mierniki finansowe wykorzystywane do analizy efektywności działalności gospodarczej w badanych jednostkach	136
Wykres 4.13. Wpływ wybranych kategorii kosztowych na efektywność działalności produkcyjnej	137

SPIS SCHEMATÓW

Schemat 5.1. Etapy projektowania rachunku kosztów	157
Schemat 5.2. Założenia do kalkulacji kosztu wytworzenia produktów i usług w przedsiębiorstwie kontraktowym	161

ZAŁĄCZNIKI

Kwestionariusz ankiety

BADANIE ANKIETOWE

MODEL RACHUNKU KOSZTÓW

W PRZEDSIĘBIORSTWIE KONTRAKTOWYM

Szanowna Pani / Szanowny Panie,

Uprzejmie proszę o wypełnienie poniższej ankiety będącej jednym z elementów badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości i Rewizji Finansowej Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu dla potrzeb pisanej przez mnie rozprawy doktorskiej pt.: **„Model rachunku kosztów w przedsiębiorstwie kontraktowym”**.

Model rachunku kosztów to metoda zbierania, przetwarzania i wyodrębniania informacji o kosztach związanych z realizowanymi procesami w działalności gospodarczej, która jest obowiązkowym elementem wynikającym z ustawy o rachunkowości i łączy rachunkowość finansową z zarządczą poprzez ustalenie kosztów jednostkowych produktów i usług.

Celem niniejszego badania jest:

- diagnoza standardowo wykorzystywanego systemu ewidencji kosztów w podmiotach różnych typach powiązań kapitałowych,
- zbadanie dodatkowych aspektów związanych z kreowaniem modelu rachunku kosztów oraz ich powiązania z efektywnością działalności gospodarczej,
- zbadanie stosowanych metod rachunku kosztów oraz ich powiązania z procesami gospodarczymi.

Kwestionariusz składa się łącznie z 13 pytań zamkniętych i otwartych, których wypełnienie powinno zająć około 15 minut.

Jeżeli w pytaniu nie zaznaczono inaczej, to udzielenie odpowiedzi powinno następować poprzez zakreślenie symbolem „X” kratki znajdującej się przy odpowiednim wariantcie odpowiedzi lub w inny sposób umożliwiający jednoznaczne określenie dokonanego wyboru.

Udział w badaniu jest dobrowolny, a ankieta poufna. Żadne dane osób biorących udział w ankiecie nie będą nikomu ujawniane. Uprzejmie proszę o wypełnienie i odesłanie niniejszej ankiety w formie papierowej lub elektronicznej w terminie do **19 stycznia 2024 roku**.

Dzięki Państwa pomocy pozyskana zostanie cenna wiedza na temat wykorzystywanych w praktyce modeli rachunku kosztów, w tym zasad ewidencji kosztów w przedsiębiorstwach kontraktowych i ich wpływu na ocenę procesów gospodarczych.

Z poważaniem

Marlena Napierała, doktorantka

Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

KWESTIONARIUSZ ANKIETY

**MODEL RACHUNKU KOSZTÓW
W PRZEDSIĘBIORSTWIE KONTRAKTOWYM**

1. Które obszary funkcjonowania są przedmiotem umów / kontraktów pomiędzy jednostką a innymi jednostkami w grupie kapitałowej?

Proszę o zaznaczenie głównych obszarów poprzez wstawianie znaku X w wybranych wierszach.

Lp.	Przedmiot kontraktów według obszarów funkcjonowania	TAK	NIE
1.	Kształtowanie tożsamości i wizerunku grupy kapitałowej		
2.	Planowanie i realizacja strategii grupy kapitałowej		
3.	Transfer mienia i spraw majątkowych		
4.	Marketing i promocja produktów/usług grupy kapitałowej		
5.	Inwestycje i finansowanie rozwoju grupy kapitałowej		
6.	Rozwój i doskonalenie kadr w grupie kapitałowej		
7.	Sprawy socjalne		
8.	Rachunkowość, finanse i sprawozdawczość finansowa grupy kapitałowej		
9.	Działalność operacyjna (produkcyjna) uczestników grupy kapitałowej		
10.	Inne obszary współdziałania. Jakież?		
	-		
	-		
	-		

2. Jaki istnieje typ powiązań Państwa jednostki z jednostkami w grupie kapitałowej?

Proszę o wstawianie znaku X przy pozycji, którą Państwo wybieracie.

Lp.	Typ powiązań w grupie kapitałowej	
1.	Kontrola / współkontrola	
2.	Znaczący wpływ	
3.	Brak powiązania	

3. Jaka jest stosowana w Państwa jednostce metoda weryfikacji cen transferowych?

Proszę o wstawianie znaku X przy pozycji, którą Państwo wybieracie.

Lp.	Metoda weryfikacji cen transferowych	
1.	Porównywalnej ceny niekontrolowanej	
2.	Ceny odsprzedaży	
3.	Rozsądnej marży „koszt plus”	
4.	Marży transakcyjnej netto	
5.	Podziału zysku	
6.	Inna metoda. Jaka?	
	-	
	-	
	-	

4. Na podstawie jakich przepisów sporządzane jest sprawozdanie finansowe w Państwa jednostce?

Proszę o wstawianie znaku X przy pozycji, którą Państwo wybieracie.

Lp.	Przepisy stosowane do sporządzania sprawozdania finansowego	
1.	Ustawa o rachunkowości	
2.	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości / Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej	

5. Jaki jest sposób ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej w Państwa jednostce?

Proszę o wstawianie znaku X przy pozycji, którą Państwo wybieracie.

Lp.	
-----	--

	Metoda ewidencji kosztów	
1.	Tylko zespół 4 (koszty według rodzajów)	
2.	Tylko zespół 5 (koszty według miejsc powstawania kosztów, realizowanych funkcji oraz nośników)	
3.	Zespół 4 i 5 (w dwóch układach grupowania kosztów jednocześnie)	

6. Jak i jak często przeprowadzane są kontrole kosztów w Państwa jednostce?

Proszę o wstawianie znaku X przy pozycji, którą Państwo wybieracie.

Lp.	Rodzaje kontroli kosztów	Częstotliwość wykonywania kontroli				
		Zawsze	Prawie zawsze	Czasami	Prawie nigdy	Nigdy
1.	Kontrola wstępne					
2.	Kontrola bieżąca					
3.	Kontrola okresowa					
4.	Kontrola wynikowa					

7. Czy nastąpiła w Państwa jednostce zmiana modelu rachunku kosztów?

Proszę o wstawianie znaku X przy pozycji, którą Państwo wybieracie.

Lp.	Zmiana modelu rachunku kosztów nastąpiła:	
1.	W ostatnich 12-stu miesiącach	
2.	1-2 lata temu	
3.	3-4 lata temu	
4.	>5 lat temu	
5.	Nie było zmiany modelu rachunku kosztów	

8. Jakie mogą być główne przesłanki do wdrożenia nowych koncepcji alokacji kosztów (rachunku kosztów) w Państwa firmie?

Proszę o wstawianie znaku X dla trzech głównych przesłanek.

Lp.	Przesłanki do wdrożenia nowych koncepcji alokacji kosztów (rachunku kosztów):	
1.	Rosnąca sprzedaż przy spadających zyskach	
2.	Planowana optymalizacja portfolio produktowego lub usługowego	

3.	Rosnące znaczenie cen transferowych	
4.	Potrzeba kompleksowego zarządzania kosztami w organizacji	
5.	Rosnąca liczba procesów niezwiązanych bezpośrednio z działalnością podstawową	
6.	Przeważające koszty pośrednie (płace bezpośrednie i materiały stanowią niewielki procent kosztów)	
7.	Inne przesłanki. Jakiej?	
	-	
	-	
	-	

9. Jakie mierniki finansowe są wykorzystywane do analizy efektywności działalności gospodarczej w Państwa jednostce?

Proszę o wstawianie znaku X przy pozycjach, które Państwo wybieracie.

Lp.	Wybrane mierniki finansowe	
1.	Produktywność zaangażowanych zasobów ludzkich: $\frac{\text{Przychody ze sprzedaży produktów}}{\text{Koszty osobowe pracowników}}$	
2.	Produktywność aktywów trwałych: $\frac{\text{Przychody ze sprzedaży produktów}}{\text{Wartość aktywów trwałych}}$	
3.	Zaangażowanie pracowników w produkcję: $\frac{\text{Liczba osobogodzin zaangażowanych w działalność produkcyjną}}{\text{Liczba osobogodzin dostępnych w działalności produkcyjnej}}$	
4.	Średnie dobowe wykorzystanie zasobów materialnych do realizacji procesów produkcyjnych: $\frac{\text{Czas pracy maszyn i urządzeń dziennie (dobowo) zaangażowanych w działalność produkcyjną}}{24 \text{ h}}$	
5.	Inne. Jakiej?	
	-	
	-	
	-	

10. Czy Państwa zdaniem zmiany w poniższych kategoriach ekonomicznych mają znaczący wpływ na efektywność działalności produkcyjnej?

Proszę o wstawianie znaku X przy pozycjach, które Państwo wybieracie.

Lp.	Kategorie ekonomiczne	Zdecydowa nie się nie zgadzam	Raczej się nie zgadzam	Ani się nie zgadzam, ani się zgadzam	Raczej się zgadzam	Zdecydowa nie się zgadzam	Nie mam zdania
1.	Model rachunku kosztów						
2.	Struktura miejsc powstawania kosztów						
3.	Analiza odchyłeń kosztów produkcji						

11. Czy prowadzą Państwo wielopoziomą analizę odchyłeń kosztowych? Jeżeli tak, to na jakim etapie?

Proszę o wstawianie znaku X przy pozycjach, które Państwo wybieracie.

Lp.	Rodzaj odchyłeń kosztowych	Nie prowadzimy w ogóle	Prowadzimy w ograniczonym zakresie	Prowadzimy w pełnym zakresie	Nie mam informacji
1.	Odchylenia planowane (przed rozpoczęciem procesu produkcyjnego)				
2.	Odchylenia okresowe (w trakcie realizowanej działalności)				
3.	Odchylenia zrealizowane (po zakończeniu procesu produkcyjnego)				

12. Jakie mogą być korzyści z dobrze zaprojektowanego rachunku kosztów?

Proszę o wstawianie znaku X przy pozycjach, które Państwo wybieracie.

Lp.	Korzyści z rachunku kosztów	Zdecydowa nie się nie zgadzam	Raczej się nie zgadzam	Ani się nie zgadzam, ani się zgadzam	Raczej się zgadzam	Zdecydowa nie się zgadzam	Nie mam zdania
1.	Ustalenie rzeczywistej rentowności produktów/usług, klientów, kanałów dystrybucji, linii biznesowych						
2.	Lepsze zrozumienie natury kosztów w organizacji, zwiększenie odpowiedzialności za koszty oraz dyscyplinę kosztową						
3.	Podjęmowanie bardziej trafnych decyzji cenowych						
4.	Przygotowanie optymalnego planu strategicznego (inwestycyjnego)						
5.	Możliwość uzyskania większej zyskowności danej grupy produktów						

6.	Ocena i możliwość poprawy efektywności realizowanych procesów						
7.	Efektywne wykorzystywanie dostępnych zasobów						
8.	Budowa spójnego i wiarygodnego systemu raportowania zarządczego, mierników efektywności i oceny pracowników						
9.	Stworzenie efektywnego systemu zarządzania kosztami i ich monitorowania						

13. Proszę o ustosunkowanie się do poniższych stwierdzeń dotyczących rachunku kosztów.

Proszę o wstawianie po jednym znaku X w każdym wierszu.

Lp.	Stwierdzenie	Zdecydowa nie się nie zgadzam	Raczej się nie zgadzam	Ani się nie zgadzam, ani się zgadzam	Raczej się zgadzam	Zdecydowa nie się zgadzam	Nie mam zdania
1.	Model rachunku kosztów wynikający z ustawy o rachunkowości dostarcza zdeformowane informacje o jednostkowych kosztach wytworzenia produktów/usług.						
2.	Tradycyjna rachunkowość zarządcza bazuje na sporządzaniu rozbudowanych i skomplikowanych raportów wykorzystujących metody zorientowane na kontrolę ex post działalności operacyjnej.						
3.	Jednostka posiada szczegółową i aktualną dokumentację rachunku kosztów.						
4.	W ramach zarządzania kosztami podejmuje się działania doskonalące procesy gospodarcze, które przyczyniają się do poprawy efektywności wykorzystania zasobów.						
5.	Proces alokacji kosztów jest zbyt skomplikowany, a przesadna szczegółowość nie pozwala na transparentność i odzwierciedlenie rzeczywistych procesów biznesowych.						

Metryczka

RESPONDENT

1. Płeć

- kobieta
- mężczyzna

2. Wykształcenie

- podstawowe
- zawodowe
- średnie
- wyższe

3. Wiek

- do 29 lat
- 30-39 lat
- 40-49 lat
- 50-59 lat
- od 60 lat

4. Stanowisko (funkcja) w jednostce

- główny księgowy
- dyrektor finansowy
- szef informatyki
- dyrektor logistyki
- dyrektor produkcji
- dyrektor handlowy
- radca prawny
- kierownik jednostki (jedna osoba z wieloosobowego organu),
- inna osoba, jaka? proszę wymienić

JEDNOSTKA

1. Forma prawna prowadzenia działalności gospodarczej

- jednoosobowa działalność gospodarcza
- spółka cywilna
- spółka osobowa (spółka jawna, partnerska, komandytowa, komandytowo-akcyjna)
- spółka kapitałowa nienotowana na giełdzie (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna)
- spółka kapitałowa notowana na GPW lub NewConnect (spółka akcyjna)

2. Miejscowość siedziby jednostki

- wieś
- miasto do 100 tys. mieszkańców
- miasto do 500 tys. mieszkańców
- miasto powyżej 500 tys. mieszkańców

3. Wielkość przedsiębiorstwa (suma bilansowa na 31.12.2022)

- do 10 mln zł
- od 11 do 50 mln zł
- od 51 do 100 mln zł
- od 101 do 500 mln zł
- powyżej 500 mln zł

4. Wielkość przedsiębiorstwa (przychody ze sprzedaży za 2022 rok)

- do 10 mln zł
- od 11 do 50 mln zł
- od 51 do 100 mln zł
- od 101 do 500 mln zł
- powyżej 500 mln zł

**Dziękuję za poświęcony czas na wypełnienie ankiety.
Marlena Napierała**