

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-597-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities	11
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector	21
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting	32
Renata Biadacz: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry	52
Anna Bialek-Jaworska: Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing	61
Jolanta Chluska: Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity	75
Dorota Czerwińska-Kayzer: Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed	83
Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz: Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management	93
Izabela Emerling: Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility	102
Wiktor Gabrusewicz: Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments	112
Marek Gajewski: Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals	122

Rafał Jagoda: Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry	136
Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior: Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
Jacek Jaworski, Marek Witkowski: Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative	155
Magdalena Jaworzyńska: Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
Beata Juralewicz: Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises	175
Marta Kołodziej-Hajdo: Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko: Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management	194
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
Robert Kowalak: Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard	213
Marcin Kowalewski: Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
Justyna Kujawska: Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals	230
Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz: Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
Paweł Kuźdowicz: Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise	249
Zbigniew Leszczyński: Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs)	258

Grzegorz Lew: Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies	270
Krzysztof Małys: Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education	278
Jarosław Mielcarek: Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification	290
Andrzej Niemiec: Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności (<i>Relevance-Manageability Matrix</i>) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
Maria Nieplowicz: Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis.....	317
Bartłomiej Nita: Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard	325
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
Ryszard Orliński: Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
Sabina Rokita: Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
Jolanta Rubik: Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
Wojciech Sadkowski: Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation	388
Beata Sadowska: System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
Dorota Śladkiewicz: Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

Aleksandra Sulik-Górecka: Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation	417
Anna Surowiec: Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management	428
Waldemar Szczepaniak: Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value	438
Olga Szolno: System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit	447
Alfred Szydelko: Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement	459
Lukasz Szydelko: Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks	468
Joanna Świerk: Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard	478
Monika Ucieszńska: Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration	487
Piotr Urbanek: Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access	500
Piotr Wanicki: Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value	510
Lidia Wiatrak: Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
Marcin Wierzbiński: System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model	533
Grzegorz Zimon: Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek

Bartosz Kołodziejczuk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: bartosz.kolodziejczuk@ue.wroc.pl

Magdalena Szydelko

Politechnika Rzeszowska
e-mail: mszydel@prz.edu.pl

BENCHMARKING W ZARZĄDZANIU KOSZTAMI PRZEDSIĘBIORSTWA

BENCHMARKING IN BUSINESS COST MANAGEMENT

DOI: 10.15611/pn.2016.442.18

Streszczenie: Artykuł dotyczy problematyki pojęcia, które jest obecnie szeroko dyskutowane zarówno w literaturze przedmiotu, jak i praktyce gospodarczej. Zasadniczym celem opracowania jest weryfikacja tezy, iż głównym argumentem przemawiającym za uznaniem benchmarkingu jako metody zarządzania kosztami jest jego rola w efektywnym wykorzystaniu zasobów przedsiębiorstwa. Tezę zweryfikowano poprzez szczegółowe cele artykułu, tj. określenie istoty i założeń benchmarkingu oraz rodzaju pozyskiwanych informacji w kontekście głównego celu zarządzania kosztami. W badaniu autorzy zastosowali metodę krytycznej analizy literatury finansów oraz zarządzania przedsiębiorstwem. Pierwsza część pracy definiuje benchmarking jako metodę zarządzania, identyfikuje najważniejsze rodzaje oraz zakres. Druga część opracowania prezentuje schemat działania i wskazuje na istotną rolę analizy sprawności zarządzania oraz podejścia procesowego w podejmowaniu decyzji zarządczych. W podsumowaniu autorzy wskazują, iż benchmarking stanowi metodę wspomagającą zarządzanie kosztami jednostki gospodarczej poprzez generowanie informacji istotnych dla efektywnego wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: benchmarking, zarządzanie kosztami, efektywność.

Summary: The article deals with the concept which is currently being widely discussed both in professional literature and in business practice. The main objective of the study has been to verify the hypothesis that the main purpose of benchmarking as the method of cost management is its role in improving the efficiency of business asset management. The hypothesis was verified by the specific objectives of the article, i.e. defining the nature and objectives of benchmarking and the type of information collected through it in the context of the main purpose of cost management. The method used in the study was critical analysis of subject literature. The first part of the article defines benchmarking as a method of management and identifies its major types and scope. The second part presents the standard of benchmarking operation and points to the importance of both management performance analysis and process approach in the managerial decision-making. In conclusion, the authors point to benchmarking as a method for supporting business cost management through providing benchmarking-derived information for the efficient use of company resources.

Keywords: benchmarking, cost management, effectiveness.

O radę pytaj tego, kto sam sobie radzi.

Leonardo da Vinci¹

1. Wstęp

Zjawiska zachodzące w gospodarce rynkowej komplikują zarządzanie współczesnymi przedsiębiorstwami. Przed wieloma wyzwaniami stoją menedżerowie, którzy podejmują decyzje dotyczące m.in. funkcjonowania jednostek gospodarczych, wyznaczania celów czy wykorzystania posiadanych zasobów. Do ich kluczowych obowiązków należy zarządzanie kosztami, czyli podejmowanie świadomych działań ukierunkowanych na poziom i strukturę kosztów przedsiębiorstwa, zmierzających do poprawy efektywności wykorzystania zasobów² [Kołodziejczuk 2014, s. 124]. Realizacja tego celu wymaga dysponowania merytorycznymi informacjami znacznie szerszymi od tych pochodzących ze sprawozdawczości finansowej. Decyzje menedżerów powinny być wsparte rzetelnymi informacjami dostarczonymi przez odpowiednie instrumentarium rachunkowości zarządczej. Metodą, która bez wątpienia stała się jedną z popularniejszych wśród współczesnych kadr zarządzających, jest benchmarking. Dowodzą tego liczne publikacje literaturowe oraz praktyczne zastosowania³. Wiedza na temat benchmarkingu jest wciąż sukcesywnie zgłębianą.

Zasadniczym celem opracowania jest weryfikacja tezy, iż głównym argumentem przemawiającym za uznaniem benchmarkingu jako metody zarządzania kosztami jest jego rola w efektywnym wykorzystaniu zasobów przedsiębiorstwa. Autorzy weryfikują ją poprzez cele szczegółowe, tj. określenie istoty i założeń benchmarkingu oraz rodzaju pozyskiwanych informacji w kontekście głównego celu zarządzania kosztami. W badaniu zastosowano metodę krytycznej analizy literatury w przedmiocie finansów oraz zarządzania przedsiębiorstwem. Opracowanie ma charakter interdyscyplinarny. Pierwsza jego część definiuje benchmarking jako metodę zarządzania, identyfikuje najważniejsze rodzaje oraz zakres. Druga część opracowania prezentuje schemat działania i wskazuje na istotną rolę analizy sprawności zarządzania oraz podejścia procesowego w podejmowaniu decyzji zarządczych.

¹ „Miesięcznik Franciszkański”, t. 22, Franciscan Fathers, 1928, s. 64.

² Integracji zarządzania kosztami i sterowania efektywnością poświęcona jest praca [Kaplan, Cooper 2000]. Efektywne wykorzystanie zasobów przedsiębiorstwa oznacza, iż zyski z użycia zasobów są większe od kosztu ich wykorzystania. Newralgicznym elementem procesu jest pomiar dokonań odbywający się w ramach systemu zarządzania kosztami.

³ Kowalak [2009, s. 7] twierdzi, iż stosowanie benchmarkingu przechodzi od działalności produkcyjnej do szeroko rozumianej działalności usługowej. Benchmarking wykorzystywany jest w opiece zdrowotnej czy jednostkach samorządowych [Anderson, Camp 1995, s. 21]. Badania przeprowadzone w 2003 r. na 708 przedsiębiorstwach z całego świata wskazują, iż benchmarking jest procesem doskonalenia wykorzystywanym w codziennej działalności przez 84% badanych organizacji [Rigby 2003, s. 5-6].

2. Benchmarking i jego wpływ na efektywność przedsiębiorstwa

Problematyka benchmarkingu była i jest przedmiotem licznych rozważań teoretycznych oraz praktycznych zastosowań. Literatura przedmiotu za prekursora benchmarkingu uznaje amerykańską korporację Xerox Corporation, która wykorzystala metodę do obniżenia poziomu kosztów: wytwarzania, zapasów magazynowych i serwisu [Lisiecka 1999, s. 20]. Jej zastosowanie wskazało źródła sukcesu konkurencyjnych przedsiębiorstw, tj.: technologię produkcji, organizację pracy, innowację i system zarządzania jakością. Wiedza ta zainicjowała działania poprawiające efektywność wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa, co w dłuższej perspektywie zdecydowało o jego sukcesie. Sposób postępowania dość szybko podpatrzyły i z powodzeniem zastosowały: Motorola, Ford, IBM, AT & T czy Alcoa.

2.1. Najważniejsze założenia oraz przedmiot analizy

W literaturze funkcjonuje wiele definicji benchmarkingu. Z tego też powodu trudno jest wypracować jednolite stanowisko w zakresie jego prezentacji. Współczesne badania wykazują, iż jest on postrzegany głównie jako platforma wymiany doświadczeń [Chudziński 2014, s. 109]. Przedmiotem analizy może być niemal każdy proces i funkcja w danej jednostce gospodarczej bądź całe przedsiębiorstwo. Porównania mogą dotyczyć: procedur, procesów, kosztów, strategii działania, wyrobów czy usług [Dąbrowska-Mitek 2007, s. 349]. Dokonując przeglądu literatury, należy podkreślić, iż różne sposoby definiowania terminu „benchmarking” są skutkiem spojrzenia na niego z różnych perspektyw oraz dyscyplin naukowych⁴. R.C. Camp [1995, s. 77] upatruje w benchmarkingu działania mające na celu znalezienie najefektywniejszych metod i praktyk danej organizacji, które pozwolą osiągnąć przewagę konkurencyjną. H.J. Harrington (za: [Węgrzyn 2000, s. 82-83]) uznaje benchmarking za systematyczną metodę prowadzącą do zidentyfikowania, zrozumienia i twórczego rozwijania metod ulepszania rzeczywistej efektywności danej organizacji. Autorzy pracy [Gabrusewicz i in. 1998, s. 267] określili benchmarking jako ciągły, systematyczny proces, polegający na konfrontowaniu własnej efektywności, mierzonej jakością, produktywnością i doświadczeniami, z wynikami przedsiębiorstw, które można uważać za wzór doskonałości. W opinii autora [Reider 2004, s. 34] benchmarking umożliwia jednostce gospodarczej realizację ciągłego doskonalenia i wyznacza drogę do doskonałości. Proces ten skupia się na poszukiwaniu rozwiązań mających na celu zwiększenie szeroko rozumianej efektywności ekonomicznej funkcjonowania jednostek gospodarczych [Gomółka 2009, s. 9]. Jego realizacja następuje poprzez zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa. Na uwagę zasługuje opinia, iż benchmarking należy postrzegać jako metodę partnerską, a nie rodzaj wywiadu gospodarczego [Szafrńska, Szyran-Resiak 2011, s. 11].

⁴ Podsumowanie proponowanych w literaturze przedmiotu definicji benchmarkingu można znaleźć m.in. w opracowaniach: [Kowalak 2009, s. 18; Szydelko 2015, s. 459; Węgrzyn 2000, s. 82-83].

Cechą wspólną prezentowanych w literaturze definicji benchmarkingu jest: ciągłość procesu, konfrontacja efektywności oraz działania dostosowawcze. Benchmarking stanowi metodę nieustannego uczenia się i twórczego doskonalenia organizacji wykorzystującej rozwiązania i osiągnięcia, które wypracowali najlepsi w danej dziedzinie. Wspiera ona ideę organizacji uczącej się⁵, którą charakteryzuje nieustanne poszukiwanie sposobów zwiększenia skuteczności działań przedsiębiorstwa. Istotą benchmarkingu jest znalezienie pomysłów zwiększających efektywność jednostek gospodarczych funkcjonujących na rynku, a następnie przekształcenie ich na działania i realizowanie zgodnie ze specyfiką przedsiębiorstwa. Newralgicznym elementem benchmarkingu jest pomiar dokonanych porównywanych jednostek gospodarczych.

2.2. Klasyfikacja oraz schemat działania

W ujęciu przedmiotowym (dotyczącym obszarów zastosowań) benchmarking można podzielić na: strategiczny, procesowy, produktów oraz metod zarządzania [Grudzewski 2000, s. 150]. Benchmarking strategiczny polega na sprawdzeniu zdolności konkurencyjnej przedsiębiorstwa poprzez porównanie jego wizji, misji i strategii z liderami rynkowymi. Jego celem jest zidentyfikowanie kluczowych czynników sukcesu. Benchmarking procesów analizuje działania pod względem efektywności kosztowej, co przynosi szybkie rezultaty w obniżaniu kosztów i poprawie funkcjonowania jednostki gospodarczej. Benchmarking produktów koncentruje się na porównaniu produktów pod względem stopnia zaspokojenia potrzeb klientów oraz nowatorskich rozwiązań w zakresie np. konstrukcji czy technologii. Z kolei benchmarking metod porównuje sposoby realizacji kluczowych funkcji zarządzania.

Kryterium podmiotowe (określające, skąd pobierany jest wzorzec) klasyfikuje benchmarking na: wewnętrzny i zewnętrzny, a ten dodatkowo na konkurencyjny i funkcjonalny [Zimmewicz 2003, s. 45-46]. Przedmiotem benchmarkingu wewnętrznego są wydziały, oddziały, komórki organizacyjne lub filie. Porównanie wewnętrznych praktyk w obrębie przedsiębiorstwa umożliwia redukcję kosztów operacyjnych [Reider 2004, s. 37]. Benchmarking wewnętrzny powinien być punktem wyjścia do przeprowadzenia benchmarkingu konkurencyjnego, który porównuje efektywność działalności z bezpośrednimi konkurentami, identyfikuje ich słabe i mocne strony. Dotyczy on analizy poziomu kosztów przedsiębiorstwa, a następnie porównania ich z poziomem uzyskiwanym przez konkurencyjne jednostki gospodarcze. Z kolei benchmarking funkcjonalny wykracza poza granicę bezpośredniej konkurencji, porównuje rozwiązania w organizacjach należących do innych branż.

⁵ Określenie zaproponowane przez P.M. Senge [2012] oznaczające organizację zdolną do uczenia się, adaptującą się do zmiennych warunków funkcjonowania. Autor wskazuje, w jaki sposób przedsiębiorstwa mogą poradzić sobie z barierami uczenia się, zagrażającymi produktywności i utrudniającymi osiągnięcie sukcesu.

Może dotyczyć magazynowania, procesów zaopatrzenia czy komunikacji wewnętrznej. Zastosowanie benchmarkingu funkcjonalnego przy długoterminowym partnerstwie daje przedsiębiorstwom największe korzyści [Gooch, Suff 1999, s. 6].

Kolejne kryterium dotyczy etapu dokonywania pomiarów i dzieli benchmarking na: sposobu realizacji oraz wyników [Kuczevska 2007, s. 11-12]. Pierwszy dotyczy sposobu realizowania danej funkcji bądź procesu. Benchmarking wyników dokonuje porównań w zakresie osiągnięć, które świadczą o poziomie efektywności przedsiębiorstwa. O wyborze odpowiedniego rodzaju benchmarkingu decyduje specyfika przedsiębiorstwa oraz sytuacja, w jakiej znajduje się jednostka gospodarcza w momencie podjęcia decyzji o przeprowadzeniu zmian.

Schemat działania benchmarkingu obszernie opisano w literaturze. Niezależnie od przyjętej postawy do kluczowych jego elementów zaliczyć można: zdefiniowanie problemu (przedmiot benchmarkingu), sformułowanie zespołu, zidentyfikowanie partnerów benchmarkingu, zebranie i analizowanie informacji, wdrożenie nowych rozwiązań. Rezultatem procedury jest adaptacja najlepszych wzorów, skutkująca większą efektywnością działań. D. Longbottom (za: [Randhir 2002, s. 112]), dokonując krytycznej analizy literatury, stwierdził, iż benchmarking funkcjonuje na zasadzie koła jakości Deminga, tj. prezentuje proces ciągłego planowania, działania, sprawdzania i wykonywania.

3. Analiza porównawcza w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa

Uniwersalność benchmarkingu polega na możliwości jego zastosowania w każdym obszarze działalności gospodarczej, m.in. w zarządzaniu kosztami. I. Sobańska [2006, s. 414] twierdzi, iż benchmarking dotyczy nieustannych porównań kosztów produktów w danym przedsiębiorstwie z poziomem i strukturą kosztów u konkurentów bądź w jednostkach przodujących w branży. Potwierdza to opinia B. Zyznarskiej-Dworczak [2011, s. 193], że zastosowanie benchmarkingu ma związek z porównaniem efektywności działalności jednostek gospodarczych na poziomie kosztów. Benchmarking dąży do nieustannej ich redukcji i usprawnienia działań przy pomocy najlepszych praktyk. Dostarcza on zarządzającym informacji niezbędnych do efektywnej lokalizacji zasobów oraz wyznacza strategiczne cele organizacji [Reider 2004, s. 34]. Krytyczna analiza literatury dowodzi, że w obszarze zarządzania kosztami przedmiotem porównywania mogą być: efekty działalności jednostki gospodarczej (benchmarking wyników) oraz procesy ich osiągania (benchmarking procesów).

3.1. Analiza sprawności zarządzania

Zastosowanie benchmarkingu w zarządzaniu kosztami wymaga analizy sprawności zarządzania oceniającej efektywność jednostki gospodarczej. W tym celu przedsiębiorstwo powinno opracować system pomiaru dokonań. Zastosowanie znajdują

wskaźniki: ogólnego poziomu zarządzania oraz sprawności zarządzania poszczególnymi zasobami przedsiębiorstwa. Porównanie poziomu poszczególnych wskaźników pomiędzy jednostkami gospodarczymi umożliwia podjęcie kroków w zakresie racjonalizacji kosztów, zwiększenia wydajności, ograniczenia zasobów itp.

Pierwsza grupa wskaźników mierzy efektywność zarządzania jednostki gospodarczej. Ocena sprawności zarządzania przedsiębiorstwem ma dwa aspekty. Pierwszy to aspekt kosztowy, w którym efektywność mierzona jest relacją kosztów koniecznych do poniesienia i osiągniętych przychodów. Zgrupowane są w niej wskaźniki kosztochłonności sprzedaży: kosztów całkowitych, kosztów operacyjnych, kosztów produktów, kosztów towarów, pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów finansowych, kosztów zmiennych, kosztów materialnych. Drugi aspekt dotyczy produktywności zasobów, czyli przypadających na nie przychodów. Wskaźniki „rotacji zasobów” pokazują, ile razy w okresie zasoby zużywają się i odnawiają. Na poziom efektywności przedsiębiorstwa w szczególności wpływ mają zasoby rzeczowe i ludzkie. Przykładowymi wskaźnikami są: wskaźnik rotacji aktywów oraz wskaźnik wydajności pracy [Wędzki 2009, s. 282-283].

Drugą grupę tworzą wskaźniki zarządzania poszczególnymi zasobami przedsiębiorstwa. Tworzą one największą wartość informacyjną dla menedżerów oddziałujących na koszty przedsiębiorstwa. Zaliczamy do nich wskaźniki sprawności zarządzania: zasobami ludzkimi, aktywami operacyjnymi, majątkiem finansowym, zapasami, należnościami, gotówką, operacyjnymi pasywami bieżącymi [Wędzki 2009, s. 282-283].

Krytycy analizy wskaźnikowej twierdzą, iż badanie przyczyn kształtowania poziomu poszczególnych wskaźników benchmarkingowych w danym okresie nie jest wystarczające do podejmowania decyzji zarządczych w obszarze racjonalizacji kosztów przedsiębiorstwa. Na uwagę zasługuje to, iż informacje uzyskane z porównań pomagają w kontroli kosztów oraz wskazują na potencjalne obszary ich racjonalizacji. Dodatkowo analiza wskaźnikowa pozwala wyznaczyć cele strategiczne w zakresie ich redukcji. Krytycy powołują się również na opinie, iż benchmarking ma ograniczone zastosowanie w przedsiębiorstwach działających na rynku o silnej konkurencji, oraz wskazują na małą przydatność dla będących liderami rynku. Uzasadnia to konieczność dalszych rozważań w zakresie korzyści płynących ze współpracy w ramach projektów benchmarkingowych. Dotychczasowe badania dowodzą, iż polskie przedsiębiorstwa dzięki benchmarkingowi uzyskują: wzrost produktywności, zysku, jakości produktów, redukcję kosztów, a także skrócenie czasu wejścia na rynek [Kuczevska 2007, s. 43-44].

3.2. Zorientowanie na procesy

Podjęcie procesowe w zarządzaniu kosztami wyłoniło się z potrzeby poprawy efektywności gospodarowania. Polega ono na wyodrębnieniu procesów zachodzących w przedsiębiorstwie (mapowanie procesów), a następnie ich usprawnieniu skutkują-

cym wzrostem satysfakcji klientów⁶. Klasyfikacji procesów do celów zarządzania kosztami dokonuje się ze względu na dwa kryteria [Nowak 2009, s. 220]: znaczenie procesów dla działalności przedsiębiorstwa oraz zadania spełniane przez procesy. Pierwsze dzieli procesy na podstawowe (związane bezpośrednio z wytwarzaniem i sprzedażą produktów, np. zaopatrzenie w materiały, przetwarzanie materiałów w produkty) i pomocnicze (wspierające procesy podstawowe, np. utrzymanie ruchu, transport wewnętrzny). Drugie kryterium wyróżnia procesy: logistyczne, regulacyjne, kontrolne, informacyjne. W praktyce gospodarczej benchmarking procesu przeprowadza się poprzez porównanie procesu wraz z charakteryzującymi go zmiennymi z procesem wzorcowym (przyjętym jako najlepszy możliwy do osiągnięcia). Innymi słowy, bada on liderów rynkowych pod względem efektywności kosztowej. Ewentualne różnice procesu analizowanego i wzorcowego ułatwiają rozpoznanie możliwości racjonalizacji kosztów na różnych etapach ich ponoszenia. W efekcie menedżerowie uzyskują precyzyjne informacje ułatwiające wprowadzenie odpowiednich zmian (m.in. eliminację zbędnych działań) bądź ulepszeń skutkujących wzrostem poziomu efektywności przedsiębiorstwa.

3.3. Badania literaturowe

Dotychczasowe opracowania i wyniki badań nie wypracowały uniwersalnego rozwiązania realizacji benchmarkingu w obszarze zarządzania kosztami. Na uwagę zasługują publikacje autorów [Zyznarska-Dworczak 2009; Chudziński 2014], którzy podjęli próby usystematyzowania benchmarkingu jako metody zarządzania kosztami. B. Zyznarska-Dworczak [2009] skonstruowała model wykorzystania benchmarkingu w zarządzaniu kosztami w podmiotach pełniących funkcję operatora systemu dystrybucyjnego gazu w Polsce. P. Chudziński [2014] opracował wzorcowy katalog wskaźników benchmarkingowych dostosowanych do potrzeb przedsiębiorstwa wodociągowego. Autor ten wprowadził rozróżnienie między benchmarkingowym zarządzaniem kosztami a zarządzaniem kosztami przez benchmarking. W jego opinii pierwsze pojęcie obejmuje szerszy zakres pojęciowy, gdyż poza danymi benchmarkingowymi uwzględnia uwarunkowania przedsiębiorstwa, tj. możliwość zastosowania określonych procedur. W zarządzaniu benchmarkingowym dokonuje się przede wszystkim oceny stopnia efektywności wprowadzania zmian wynikających z informacji otrzymywanych na drodze analizy porównawczej. Metoda różni się od zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie przez benchmarking, gdzie nadrzędną informacją i bodźcem do zmian są jedynie dane. B. Andersen, R.M. Moen [1999, s. 291-301] postulują wykorzystanie w benchmarkingu koncepcji kosztów złej jakości, co w ich opinii usprawni zarządzanie kosztami.

⁶ Proces stanowi sekwencję czynności wykonywanych w celu otrzymania określonego efektu finansowego [Armisted, Rowland 1996, s. 35].

4. Podsumowanie

Uwarunkowania gospodarcze obligują menedżerów do podejmowania działań zwiększających poziom efektywności wykorzystania zasobów, co czynią w ramach procesu zarządzania kosztami. Każda decyzja menedżerów wywołuje określone skutki. Z tego też powodu ważne jest, aby posiadali oni odpowiedni zasób wiedzy pochodzący z instrumentarium rachunkowości zarządczej.

Problematyka przedstawiona w artykule nawiązuje do szeroko dyskutowanego zarówno w literaturze przedmiotu, jak i praktyce gospodarczej zagadnienia benchmarkingu, czyli metody, której istotą jest znalezienie pomysłów zwiększających efektywność jednostek gospodarczych funkcjonujących na rynku, a następnie przekształcenie ich na działania i realizowanie zgodnie ze specyfiką przedsiębiorstwa. Newralgicznym elementem benchmarkingu jest pomiar dokonań porównywanych jednostek gospodarczych. Cel pracy zrealizowano poprzez weryfikację tezy, iż głównym argumentem przemawiającym za uznaniem benchmarkingu jako metody zarządzania kosztami jest jego rola w efektywnym wykorzystaniu zasobów przedsiębiorstwa. W obszarze zarządzania kosztami przedmiotem porównań są: rezultat działalności przedsiębiorstwa (benchmarking wyników) oraz przebieg generujących go procesów (benchmarking procesów). Informacje pozyskane z analizy sprawności zarządzania pomagają w kontroli kosztów oraz wskazują na potencjalne obszary ich racjonalizacji. Pozwalają one unikać ponoszenia zbędnych kosztów oraz określić rodzaj tych, które są nadmierne, w porównaniu z najlepszymi praktykami. Pozyskane dane pomagają również w wyznaczaniu strategicznych celów jednostki gospodarczej. Benchmarking procesów generuje kluczowe informacje dla menedżerów zarządzających kosztami przedsiębiorstwa. Dane są wykorzystywane do podejmowania konkretnych działań w zakresie: usprawniania procesów gospodarczych, zasad i procedur, eliminacji błędów czy motywowania pracowników. Wszystkie wymienione skutkują wzrostem poziomu efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa.

Literatura

- Andersen B., Moen R.M., 1999, *Integrating benchmarking and poor quality cost measurement for assisting the quality management work*, Benchmarking: An International Journal, vol. 6, no. 4, s. 291-301.
- Anderson B., Camp R.C., 1995, *Current and future development of benchmarking*, The TQM Magazine, vol. 1, no. 5, s. 21-25.
- Armisted C., Rowland P., 1996, *Managing Business Processes*, Wiley and Sons, Chichester.
- Camp R.C., 1995, *Business Process Benchmarking. Finding and implementing best practices*, ASQC Quality Press, Milwaukee.
- Chudziński P., 2014, *Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwie wodociągowym*, UE w Poznaniu, Poznań.

- Dąbrowska-Mitek M., 2007, *Zastosowanie koncepcji benchmarkingu w sektorze logistyki*, PN AE we Wrocławiu nr 1187, s. 349-360.
- Gabrusewicz G., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., 1998, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Gomółka Z., 2009, *Doskonalenie funkcjonowania organizacji*, Difin, Warszawa.
- Gooch R., Suff P., 1999, *IRS Management Review 14: Benchmarking best practice*, IRS Eclipse Group, London.
- Grudzewski W.M., 2000, *Benchmarking w przedsiębiorstwie*, [w:] *Przedsiębiorstwo przyszłości*, Grudzewski W.M., Hejduk I. (red.), Difin, Warszawa.
- Kaplan R.S., Cooper R., 2000, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Kołodziejczuk B., 2014, *Zarządzanie kosztami w poprawie efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa*, PN UE we Wrocławiu, s. 116-125.
- Kowalak R., 2009, *Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa*, UE we Wrocławiu, Wrocław.
- Kuczevska J., 2007, *Europejska procedura benchmarkingu. Programy i działania*, PARP, Warszawa.
- Lisiecka K., 1999, *Benchmarking narzędziem doskonalenia procesów biznesu firmy*, Problemy Jakości, nr 1, s. 20.
- Nowak E., 2009, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Randhir A., 2002, *Benchmarking: A tool for facilitating organizational learning*, Public Administration and Development, vol. 22, no. 2, s. 109-122.
- Reider R., 2004, *Cost reduction analysis: a benchmarking guide for treasury managers*, Journal of Corporate Accounting & Finance, vol. 16, no. 1, s. 33-41.
- Rigby D., 2003, *Management Tools Survey 2003: Usage up as Companies strive to make headway in tough times*, Strategy and Leadership, no. 5(31), s. 4-11.
- Senge P.M., 2012, *Piąta dyscyplina. Teoria i praktyka organizacji uczących się*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Sobańska I., 2006, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, C.H. Beck, Warszawa.
- Szafrąńska A., Szyran-Resiak A., 2011, *Benchmarking*, [w:] *Współczesne metody zarządzania w teorii i praktyce*, Hożej M., Kral Z. (red.), Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław.
- Szydełko M., 2015, *Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze*, PN UE we Wrocławiu nr 399, s. 456-465.
- Wędzki D., 2009, *Analiza finansowa sprawozdania finansowego*, Wolters Kluwer, Kraków.
- Węgrzyn A., 2000, *Benchmarking. Nowoczesna metoda doskonalenia przedsiębiorstwa*, Antykwa, Kluczbork-Wrocław.
- Zimniewicz K., 2003, *Współczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Zyznarska-Dworczak B., 2009, *Benchmarking w zarządzaniu kosztami dystrybucji gazu w Polsce*, UE w Poznaniu, Poznań.