

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

252

Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukow
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

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

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

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

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-245-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

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

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

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

Summaries

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

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

Adam Zawadzki

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

RACHUNEK EKONOMICZNY W OUTSOURCINGU

Streszczenie: W artykule prowadzone są rozważania dotyczące opłacalności outsourcingu. Poza wskazaniem prostych narzędzi mogących znaleźć zastosowanie w podejmowaniu wstępnej decyzji o wydzieleniu procesu poza podmiot, artykuł skupia się również na wybranych praktycznych problemach pojawiających się przy podejmowaniu decyzji o wydzieleniu procesu.

Słowa kluczowe: opłacalność, punkt rentowności, outsourcing, wartość dla klienta, strukturalizacja kosztów.

1. Wstęp

Przedmiotem artykułu jest przedstawienie aspektów rachunku ekonomicznego outsourcingu wraz z metodyką wyliczania jego ekonomicznej opłacalności.

Stymulatorem permanentnych zmian jest wprowadzenie rynkowych zasad działania do wnętrza organizacji. Zgodnie ze słowami Henry'ego Forda wygłoszonymi w 1923 r.: „jeśli jest coś, czego nie potrafimy zrobić wydajniej, taniej i lepiej niż konkurenci, nie ma sensu, żebyśmy to robili i powinniśmy zatrudnić do wykonania tej pracy kogoś, kto zrobi to lepiej niż my” [Zieliński 2001, s. 3].

Punktem wyjścia rozważań dotyczących decyzji o wydzieleniu procesów na zewnątrz powinna być identyfikacja czynników motywujących takie decyzje i spodziewanych korzyści wynikających z wydzielenia. Dopiero po ustaleniu, co chcemy osiągnąć – określeniu spodziewanych efektów wydzielenia – jesteśmy w stanie dobrać odpowiednie kryteria podejmowania decyzji. Menedżer zastanawiający się nad zastosowaniem outsourcingu zadaje sobie następujące pytania: „Skąd będę wiedział, że outsourcing jest skuteczny, jakich korzyści powinienem oczekiwać, co i jak powinienem mierzyć?”.

Na podstawie wyników badań dokonanych przez różne podmioty badawcze można sformułować poniższe wnioski ogólne (por. [Gay, Essinger 2002, s. 146-153; *Wyzwanie dla dyrektorów...* z 24.11.1997]).

- Oceny wydzielenia procesów dokonuje się głównie w kategoriach kosztowych lub (tam, gdzie to jest możliwe) przez pryzmat wyniku gospodarczego oraz z punktu widzenia zmian poziomu jakości realizowanych procesów.

- Osiągane korzyści mają charakter zarówno mierzalny (koszty, wyniki, jakość), jak i niemierzalny (efekty dźwigni realizowane w wyniku wydzielenia procesu na zewnątrz).
- Realizowane korzyści występują zarówno w bliskiej, jak i w dalszej perspektywie czasu.

Artykuł skupia się na powyższych aspektach rachunku ekonomicznego outsourcingu i wskazuje na możliwe rozwiązanie co do metodyki wyliczania jego ekonomicznej opłacalności.

2. Determinanty podejmowania decyzji o wydzieleniu procesu

Na podstawie powyższych rozważań i sformułowanych hipotez badawczych można stwierdzić, iż decyzje o wydzieleniu procesów na zewnątrz są podejmowane w praktyce na podstawie wyniku głównie krótko-, a rzadziej długoterminowego rachunku ekonomicznego rozumianego jako różnica między przychodami, jakie generuje wyodrębniony proces, a kosztami z nim związanymi. Naszym zdaniem takie podejście nie uwzględnia korzyści stanowiących efekt dźwigni. Dlatego też decyzje, a następnie oceny efektów wydzielenia procesów na zewnątrz należy dokonywać w bliższej perspektywie czasowej, wykorzystując wspomniany rachunek ekonomiczny, w dłuższej zaś – z punktu widzenia wartości całego podmiotu. Uwzględnia się tym samym korzyści pojawiające się zarówno w krótkim, jak i w dłuższym horyzoncie czasu. Dlatego też w celu podjęcia decyzji lub/i dokonania oceny procesów wydzielonych pomocny staje się rachunek ekonomiczny związany z wartością procesu¹ oraz wartością podmiotu. Zagadnienia związane z tymi wartościami, a zwłaszcza z ich konstrukcją, zostaną w tym miejscu jedynie zasygnalizowane ze względu na to, iż (jak wykazały badania) stanowią zasadnicze przesłanki wydzielenia procesów na zewnątrz. Jednocześnie wraz z rachunkiem krótkoterminowym dają odpowiedź na pytanie, „kiedy dokonywać wydzielenia procesów na zewnątrz” – mianowicie wtedy, kiedy wymienione wartości będące przedmiotem rachunku ekonomicznego (wartość procesu, wartość podmiotu) są relatywnie wyższe po wydzieleniu niż w sytuacji, gdy pozostają w ramach podmiotu. Mówiąc inaczej, wydzielamy zawsze wtedy, kiedy oczekiwane wielowymiarowe korzyści wynikające z wydzielenia przewyższają potencjalne korzyści, jakie zostałyby osiągnięte, gdyby tego wydzielenia nie było. Ograniczając rachunek ekonomiczny do kosztów realizacji wydzielonego procesu, można stwierdzić, że w momencie podejmowania decyzji o wydzieleniu powinna być spełniona nierówność (por. [Nogalski, Walentynowicz 2005, s. 94-101]):

$$KCPW < KCPM,$$

¹ Przez pojęcie wartości procesu należy rozumieć skalę korzyści, jakie powstają w efekcie jego wydzielenia na zewnątrz.

gdzie: $KCPW$ – koszty całkowite procesu po wydzieleniu (koszt realizowania – zakupu usługi na zewnątrz),

$KCPM$ – koszty całkowite procesu przy realizacji w podmiocie macierzystym²;

jednocześnie:

$$KCPW = q \times c,$$

gdzie: q – liczba świadczeń realizowanych (zleczanych) w ramach procesu po wydzieleniu,

c – cena jednostkowego świadczenia (płacona za jednostkę świadczenia),

zaś:

$$KCPM = KS + k_{jz} \times q,$$

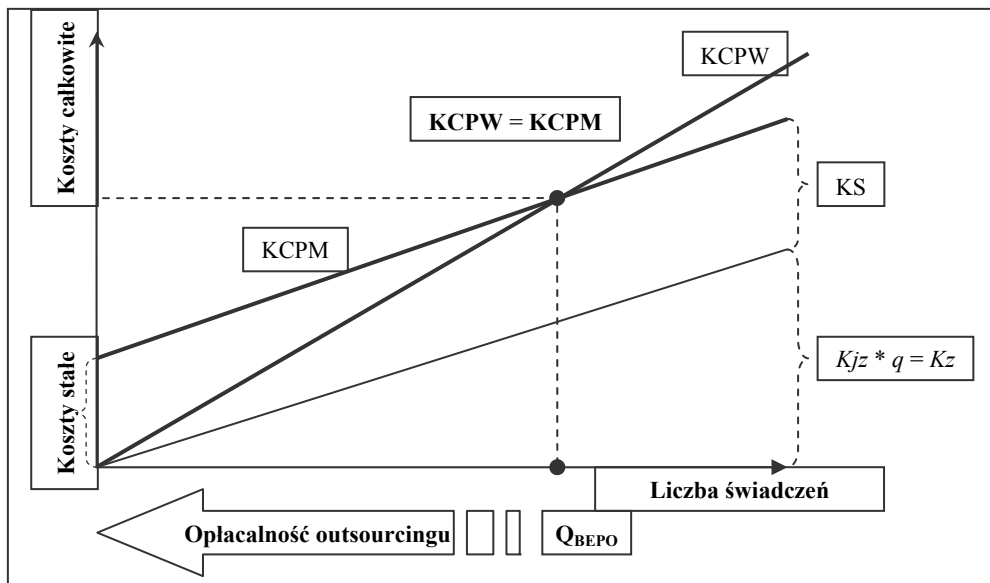
gdzie: KS – koszty stałe procesu realizowanego w ramach podmiotu macierzystego,

k_{jz} – koszt zmienny jednostkowego świadczenia,

q – jw.

Podstawiając tak wyznaczone $KCPW$ oraz $KCPM$ do nierówności, otrzymamy:

$$q \times c < KS + k_{jz} \times q.$$



Rys. 1. Próg rentowności outsourcingu

Źródło: opracowanie własne.

² Podmiot macierzysty będzie też określany w tym artykule mianem podmiotu wydzielającego proces i inicjującego proces wydzielenia (inicjator).

Na podstawie powyższych parametrów możemy określić punkt krytyczny outsourcingu, w którym zachodzi równość:

$$q \times c = KS + kjz \times q.$$

Przekształcając powyższe równanie ze względu na q , otrzymamy:

$$Q_{BEPO} = \frac{KS}{c - kjz} = \text{próg opłacalności outsourcingu (por. rys. 1)}.$$

Przez pojęcie progu opłacalności outsourcingu należy rozumieć taką liczbę świadczeń, przy której różnica brutto³ lub suma jednostkowych kosztów świadczeń realizowanych w ramach procesu pokryje koszty stałe związane z realizacją danego procesu w podmiocie macierzystym. Zatem dla $q > Q_{BEPO}$ podejmowanie decyzji o dokonaniu wydzielenia procesu na zewnątrz staje się nieopłacalne. Natomiast przy $q < Q_{BEPO}$ podjęcie decyzji o outsourcingu procesu jest wskazane.

3. Strukturalizacja kosztów w outsourcingu

W praktyce podstawowym problemem związanym z wyznaczeniem tak wyrażonego progu opłacalności outsourcingu jest wyznaczenie poziomu kosztów stałych związanych z realizacją procesu w podmiocie macierzystym. Z matematycznego punktu widzenia (z punktu widzenia teorii zbiorów) w organizacji funkcjonują dwa zbiory. Pierwszy to zbiór procesów w niej funkcjonujących oraz przez nią przenikających, a przebiegających w ramach struktury outsourcingowej. Drugi to zbiór kosztów, jakie w tej organizacji są rejestrowane, i jest on determinowany przez elementy zbioru pierwszego. Jednak w sytuacji wydzielenia jednego z procesów na ogół nie jesteśmy w stanie dokładnie ustalić, jaka część kosztów jest związana z konkretnym wydzielanym procesem. Dzieje się tak, ponieważ przekroje ewidencyjne obu zbiorów się różnią. Procesy, w których realizację jest zaangażowanych wiele komórek z różnych pionów organizacyjnych, mają charakter poziomy (ujęcie horyzontalne), zbiór kosztów zaś obrazuje ich strukturalizację funkcjonalno-rodzajową (ujęcie wertykalne). Tym samym koszty przypisane są do komórek organizacyjnych, a nie do procesów. Jest regułą, że „im bardziej kompleksowy, jednorodny i autonomiczny jest wydzielany proces, tym większe są możliwości dokładnego określenia jego kosztów” [Trocki 2001, s. 120]. W przeciwnym razie niezmiernie trudno jest oszacować koszty realizacji procesu w ramach organizacji macierzystej i najczęściej są to dane szacunkowe, co powoduje ograniczoną wiarygodność uzyskanych danych. Jednym z możliwych rozwiązań tego problemu jest oparcie oceny na poziomie kosztów bez-

³ Różnica brutto jednostkowego kosztu świadczenia rozumiana jest tu jako różnica między ceną płaconą za jednostkę świadczenia (c) a jednostkowym kosztem zmiennym tego świadczenia ponoszonym w podmiocie macierzystym (kjz).

pośrednich. Pozwala to na uniknięcie efektu szacowania kosztów, czyniąc porównywalnymi oferty poszczególnych podmiotów zewnętrznych z kosztami realizacji procesu w ramach podmiotu macierzystego. Nie rozwiązuje to jednak problemu kosztów pośrednich, tym bardziej że z tym problemem wiąże się drugie istotne zagadnienie analizy kosztów – cena usługi firmy zewnętrznej⁴.

Skoro nie wiemy, jaka część kosztów jest związana z danym procesem, trudno jest mierzyć efekty w wymiarze obniżki kosztów, jakie przyniosło wydzielenie procesu na zewnątrz. Pojawia się więc konieczność dostosowania do siebie struktury (wymiarów) obu zbiorów. Zbiór kosztów powinien być prezentowany w układzie procesowym. Wynikałoby z tego, że takim idealnym dostosowaniem (najbardziej adekwatnym) do strukturalizacji procesowej byłby rachunek kosztów działań⁵. Jednak z punktu widzenia oczekiwanych potrzeb informacyjnych dotyczących korzyści i celów outsourcingu oraz zadań stawianych przed controllingiem procesów outsourcingowych wystarczający wydaje się wielosegmentowy rachunek wyników.

Brak porównywalności przedmiotu analizy jest jednym z powodów podejmowania błędnych, z punktu widzenia celów organizacji, decyzji outsourcingowych oraz nieuzyskania zamierzonych efektów ekonomicznych i związanych z tym korzyści [Trocki 2001, s. 121].

Oferta cenowa firmy zewnętrznej na ogół cechuje się tym, że:

- koszty całkowite realizacji procesu przez podmiot zewnętrzny (*KCRPZ*) są niższe niż sumaryczne koszty (zmiennie i stałe) związane z realizacją procesu w podmiocie macierzystym,
- koszty całkowite realizacji procesu przez podmiot zewnętrzny są wyższe niż koszty zmienne realizacji procesu w podmiocie macierzystym (*KZRPM*).

Relację tę obrazuje poniższy wzór:

$$KZRPM < KCRPZ < KZRPM + KSRPM,$$

gdzie: *KSRPM* – koszty stałe realizacji procesu w podmiocie macierzystym, pozostałe oznaczenia jak powyżej.

Dlatego też w niektórych przypadkach koszty realizacji procesu po jego wydzieleniu na zewnątrz początkowo wzrastają zgodnie ze wzorem:

$$KCRPM = KCRPZ + KSRPM,$$

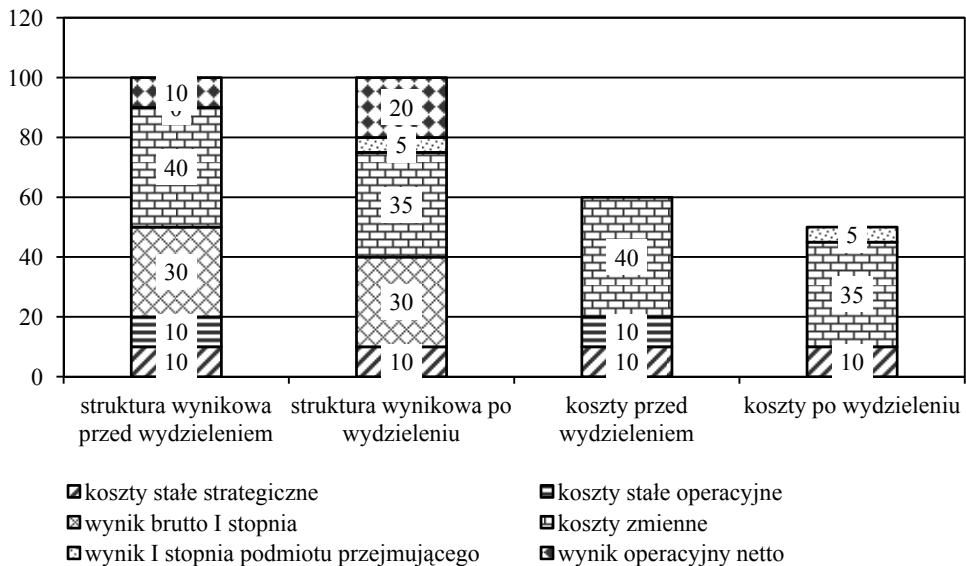
gdzie: *KCRPM* – koszty całkowite realizacji procesu (rozpatrywane z punktu widzenia podmiotu macierzystego).

Należy również zauważyć, że z oceną stopnia realizacji celu w postaci obniżki kosztów nierozdzielnie jest związany problem ustalania (rozliczania) kosztów zrealizowanego procesu po stronie podmiotu przejmującego proces na etapie jego realiza-

⁴ Zagadnienie to zostanie przedstawione w dalszej części artykułu.

⁵ W dalszej części artykułu nazywany również metodą ABC oraz procesowym rachunkiem kosztów.

cji. Zagadnienie to obrazuje przykładowo rys. 2, z którego wynika, że firma przejmująca proces może aktywować swoje koszty pośrednie w procesie, jaki przejęła, czego efektem będzie brak porównywalności efektów osiągniętych (rzeczywiście zrealizowanej obniżki kosztów) z elementem odniesienia (oczekiwana obniżka). Jak wynika z rys. 2, koszty podmiotu przekazującego proces przed wydzieleniem wynosiły 60 jednostek, a w wyniku wydzielenia ich wartość spadła do 50 jednostek, w których uwzględniony już jest wynik podmiotu przejmującego na poziomie 5 jednostek.



Rys. 2. Strukturalizacja przychodów i kosztów procesu przed jego wydzieleniem i po jego wydzieleniu

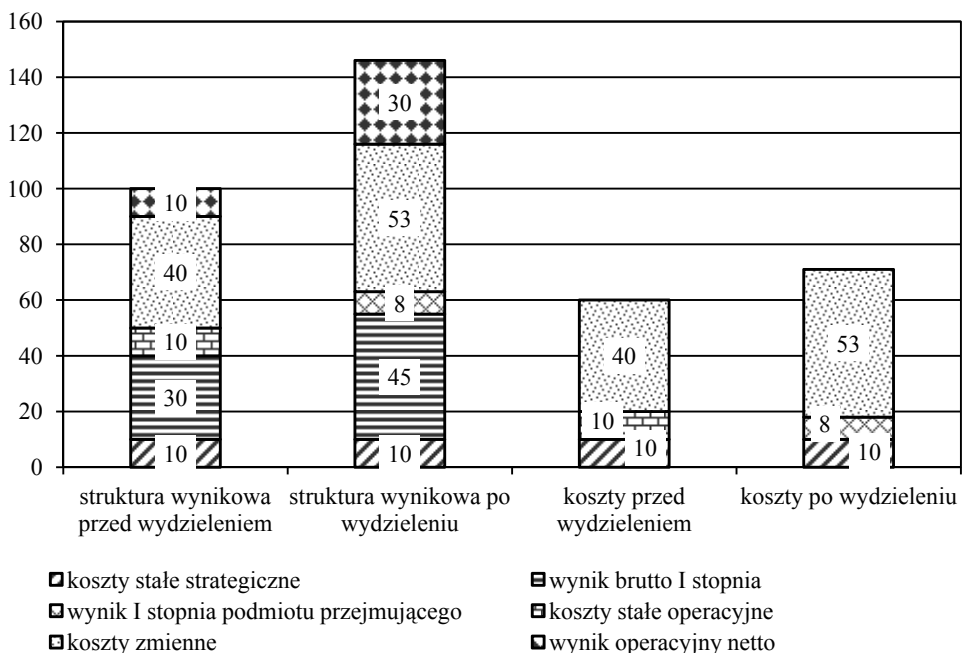
Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie zaprezentowanego rys. 2 widać, że opłacalność outsourcingu:

- nie jest rezultatem obniżki kosztów strategicznych podmiotu macierzystego (składniki kosztów strategicznych zarówno po wydzieleniu, jak i przed wydzieleniem jako koszty akceptowalne są na tym samym poziomie 10 jednostek), lecz skutkiem eliminacji kosztów pośrednich operacyjnych 10 jednostek przed wydzieleniem i 0 jednostek po wydzieleniu – wynikających z posiadania zasobów niewspółmiernie wysokich do potrzeb organizacji (por. próg rentowności outsourcingu);
- wynika z wyższej efektywności wykorzystania zasobów zewnętrznych stanowiących źródło kosztów bezpośrednich, powodującej wzrost wartości procesu. Koszty zmienne podmiotu przekazującego proces przed wydzieleniem i po wy-

dzieleniu to 40 jednostek, w tym koszty po wydzieleniu uwzględniają także 5 jednostek wyniku I stopnia, jaki uzyskuje podmiot przejmujący, co czyni takie wydzielenie dla tego podmiotu również opłacalnym.

Rozpatrywanie wydzielanego procesu tylko i wyłącznie z punktu widzenia kosztów z nim związanych przed wydzieleniem i po wydzieleniu może być stosowane jedynie w przypadku procesów będących ośrodkami odpowiedzialności za koszty. W przypadku, gdy wydzielany proces jest centrum wynikowym lub inwestycyjnym, należy uwzględnić zmianę poziomu przychodów realizowanych po wydzieleniu procesów na zewnątrz. Tym samym uzyskane korzyści winno się rozpatrywać w dwóch wymiarach. Pierwszy to zmiana strukturalizacji wynikowo-kosztowej procesu, drugi zaś to zmiana wartości wyniku realizowanego w procesie. Zagadnienia te obrazuje przykładowo rys. 3. Widać na nim, że koszty procesu przed wydzieleniem



Rys. 3. Zmiany wolumenu procesu w wyrażeniu pieniężnym po jego wydzieleniu

Źródło: opracowanie własne.

podmiotu wydzielającego wynoszą 60 jednostek, z kolei po wydzieleniu koszty te w wyniku obniżki kosztów operacyjnych stałych z 10 do 0 jednostek, po uwzględnieniu wyniku I stopnia podmiotu przejmującego – 8 jednostek i jednoczesnym wzroście kosztów zmiennych procesu – z 40 do 53 jednostek, wynoszą 71 jednostek. Zatem ograniczając się tylko do poziomu kosztów, można stwierdzić, że wydzielenie tego procesu nie byłoby opłacalne dla podmiotu macierzystego. Należy jednak

zauważyć, że wydzielenie procesu do podmiotu przejmującego skutkuje wzrostem również przychodów realizowanych na tym procesie, w wyniku czego wynik operacyjny netto podmiotu macierzystego wzrósł z 10 do 30 jednostek. Było to możliwe w wyniku wzrostu efektywności gospodarowania na poziomie kosztów zmiennych procesu.

Przedstawione rozważania utwierdzają nas w przekonaniu, że efekty outsourcingu należy rozpatrywać z perspektywy całej organizacji. Należy również zauważyć, że wielosegmentowy rachunek wyników może być wykorzystany z powodzeniem przez podmiot zarówno inicjujący, jak i przejmujący proces, przyczyniając się do strukturalizacji kosztów podmiotów z uwzględnieniem ich podziału na koszty operacyjne i strategiczne.

Tym samym wielosegmentowy rachunek wyników, wykorzystując strukturalizację kosztów (atrybut procesu), może stać się narzędziem zastosowanym w controlingu procesów outsourcingowych. Podsumowując rozważania, można podkreślić, że jedynie koszty pośrednie operacyjne (obok bezpośrednich) powinny być uwzględniane w rachunku wydzielanego procesu.

4. Wartość dla klienta

Zasadniczym celem funkcjonowania procesów outsourcingowych jest budowanie i utrwalanie przewagi konkurencyjnej rozumianej jako tworzenie satysfakcjonującej wartości dla klienta finalnego przez oferowanie mu wartości i ceny produktu, które klient wyróżnia spośród innych konkurencyjnych produktów.

Zgodnie z założeniami organizacji o strukturze procesowej – wszystkie procesy funkcjonujące w ramach organizacji są rozpatrywane z punktu widzenia wartości, jaką tworzą dla klienta. Wartość tę można zdefiniować jako miarę zaspokojenia potrzeb klienta. Jest to miernik oceny stopnia jego zadowolenia, stopnia realizacji jego oczekiwań i stopnia zaspokojenia jego potrzeb. Wartość dla klienta można zapisać w postaci następującego równania:

$$\text{Wartość dla klienta} = \text{wskaźnik jakości} \times \text{waga wskaźnika jakości} + \text{wskaźnik ceny} \times \text{waga wskaźnika ceny} \text{ [Brilman 2002, s. 95].}$$

Analizując zawarte w powyższym wskaźniku elementy składowe, można zidentyfikować determinanty wyboru podmiotu przejmującego proces przez decydentów decyzji outsourcingowych (por. [Grajewski 2003, s. 138]). Determinantami tymi są cena i jakość oraz ich wzajemna relacja.

Za takim ujęciem wymienionych determinant przemawiają następujące przesłanki:

- jakość zawiera wszystkie pozostałe determinanty satysfakcji,
- jakość wyznacza poziom wskaźnika satysfakcji, cena zaś jest jej syntetycznym wyrazem,

- wartość można zatem mierzyć i porównywać z wartością wypracowaną w ramach podmiotu macierzystego, w ramach podmiotu przejmującego oraz przez konkurentów.

Naszym zdaniem przedstawione powyżej rozważania nie uwzględniają elementu czasu. Oczywiście można się zastanawiać, czy płacąc określoną cenę, nie płaci się również za czas realizacji. Rozważmy sytuację, w której relacja ceny do jakości u dwóch różnych dostawców jest taka sama, natomiast czas realizacji usługi u pierwszego z nich jest dwa razy krótszy niż u drugiego. Widać zatem, że w przedstawionej sytuacji decydującym kryterium wyboru będzie czas, a nie relacja jakości do ceny. Zatem wzór powinien wyglądać tak:

$$\text{Wartość dla klienta} = \text{wskaźnik jakości} \times \text{waga wskaźnika jakości} + \text{wskaźnik ceny} \times \text{waga wskaźnika ceny} + \text{wskaźnik czasu} \times \text{waga wskaźnika czasu}.$$

Należałoby także zastanowić się nad ryzykiem, jakie niesie ze sobą wydzielenie procesów na zewnątrz. Zastanówmy się, czy ryzyko to jest uzależnione od miejsca, w tym przypadku podmiotu realizującego proces, czy od samego procesu. Jeśli jest uzależnione od miejsca rozumianego jako podmiot wyodrębniający czy też przyjmujący, to ryzyko będzie ulegało zmianie. Natomiast jeśli jest związane bezpośrednio z procesem – wówczas w najgorszym razie pozostanie na takim samym poziomie, niezależnie od tego, czy proces będzie wyodrębniony czy nie. Należy jednak pamiętać, że kiedy proces jest wydzielony, kwestia ryzyka jego realizacji w dużej mierze jest po stronie podmiotu przyjmującego jako tego, który bezpośrednio jest jego realizatorem i po którego stronie znajduje się znakomita większość czynników ryzykotwórczych. Rozpatrzmy to na przykładzie. Załóżmy, że jakaś firma X sama dokonuje wysyłki swoich przesyłek pocztowych, firma Y zaś zleca to firmie zewnętrznej. W firmie X pracownicy sami przygotowują wysyłkę i sami chodzą na pocztę, w firmie Y zaś robią to pracownicy firmy Z. Zatem co się stanie, jeśli pracownik firmy X w trakcie swojej drogi na pocztę ucierpi w wypadku, a co się stanie, gdy podobnemu wypadkowi ulegnie pracownik firmy zewnętrznej? W pierwszym przypadku raczej nie ma szans na odszkodowanie za niedostarczoną przesyłkę, w drugim zaś to zadaniem firmy zewnętrznej Y jest zapewnienie obsługi, niezależnie od czynników. Zatem można będzie dochodzić swoich roszczeń w sądzie, bowiem firma Y płaci tylko za osiągnięty efekt, za sprawnie zrealizowany proces, do czego zobowiązuje się prawnie firma Z. W umowie występuje możliwość dochodzenia zadośćuczynienia z polisy ubezpieczenia na okoliczność błędów i pominięć oraz ubezpieczenia od odpowiedzialności zawodowej strony każdego partnera [Greysen 2007]. Jak starano się wykazać, w sytuacji, kiedy ryzyko jest związane z procesem, a nie miejscem jego realizacji, nie tylko pozostaje ono na tym samym poziomie, ale nawet z punktu widzenia podmiotu wyodrębniającego jest mniejsze niż przed wyodrębnieniem. Stopień przekazania ryzyka związanego z wyodrębnionym procesem może zawierać się w przedziale od 0 do 100%. Oczywiście takie założenie co do kwestii ryzyka jest dużym uproszczeniem i należy podkreślić, że ocena ryzyka zwią-

zana z wydzieleniem procesu (lub nie) powinna zawsze być poprzedzona dokładną analizą nośnika ryzyka.

Możliwości podejmowania działań ukierunkowanych na wzrost wartości są dwojakiego rodzaju (por. [Fechner, Krzyżaniak 2008, s. 6-7]):

1. Konfrontacyjne – polegające na wykorzystywaniu dominującej pozycji w procesie outsourcingowym dla wymuszenia działań usprawniających proces według wizji dominującego podmiotu.

2. Partnerskie – polegające na dążeniu do wzrostu stopnia integracji procesu outsourcingowego, dzięki czemu możliwe jest podejmowanie wspólnych projektów i działań usprawniających mimo rozbieżnych celów współpracujących partnerów.

Budowanie przewagi konkurencyjnej przez przedsiębiorstwo postrzegające siebie jako jednostkę całkowicie niezależną od innych podmiotów, z jakimi współpracuje, wyklucza, lub co najmniej utrudnia, współpracę nakierowaną na poprawę konkurencyjności. Upatrywanie możliwości obniżki kosztów lub poprawy rentowności kosztem swoich dostawców lub odbiorców przez proste przerzucanie kosztów w górę lub w dół łańcucha dostaw wskazuje na brak świadomości, że wszystkie koszty generowane przez uczestników łańcucha dostaw i tak w ostatecznym rachunku znajdą swoje odzwierciedlenie w cenie produktu oferowanego konsumentowi (por. [Fechner, Krzyżaniak 2008, s. 6-7]). Prawdziwą przewagę konkurencyjną można zbudować jedynie dzięki usprawnieniu strategicznie ważnych procesów zarówno wewnątrz przedsiębiorstwa, jak i w zewnętrznych relacjach z dostawcami i odbiorcami, a więc dzięki wielowymiarowej interakcyjnej integracji procesów outsourcingowych.

Należy jednak zauważyć, że zgodnie z szacunkami World Economic Forum więcej niż 40% kapitalizacji rynkowej przedsiębiorstwa determinowane jest jego reputacją [Ćwik 2011, s. 14]. Dlatego też kluczowi z punktu widzenia wytwarzania wartości procesu uczestnicy rynku – inwestorzy i konsumenci, są coraz bardziej zainteresowani firmami, których podstawą działania jest spójność, uczciwość, prospołeczność i zaangażowanie na rzecz wspólnego dobra. Zaangażowanie społeczne rozumiane było dotychczas wyłącznie jako narzędzie wzmocnienia wizerunku, bez odniesienia do budowania wartości, jednak obecnie główny nacisk jest kładziony na szerokie, strategiczne dążenie do zrównoważonego wzrostu wartości firmy przez wzrost wartości dla klienta, a co za tym idzie – również przekłada się na proces outsourcingowy na każdym z jego etapów. „Mimo iż coraz więcej firm w Polsce deklaruje działanie zgodne z zasadami społecznej i środowiskowej odpowiedzialności, niewiele chce i potrafi rozmawiać o tym, jakie relacje tworzy z dostawcami. W latach 2002-2010 w ramach corocznie wydawanego przez FOB raportu «Odpowiedzialny biznes w Polsce. Dobre praktyki» zaledwie 5 z nadesłanych przez ten okres praktyk (czyli w sumie kilkuset projektów) uznać można było za przykład zrównoważonego zarządzania dostawami” [Fechner, Krzyżaniak 2008, s. 6-7]. Tym samym zasadne wydaje się stwierdzenie, że podobna sytuacja ma miejsce w stosunku do procesów outsourcingowych. Odpowiedzialne zarządzanie szeroko rozumianym procesem outsourcingowym nie ogranicza

się do prostego rachunku ekonomicznego i zarządzania ryzykiem ekonomicznym i społecznym, lecz odkrywa nowe rynki, tworzy innowacje i wzmacnia konkurencyjność, budując tym samym rynkowe przewagi konkurencyjne. Zidentyfikowanie i oszacowanie różnorodnych szans kryjących się w odpowiedzialnym zarządzaniu procesami outsourcingowymi jest warunkiem koniecznym zwiększającym efektywność ekonomiczną procesu outsourcingowego przez redukcję np. kosztów energii, transportu i materiałów, zwiększenie wydajności, innowacje produktowe i dostęp do nowych rynków, co w sumie także wzmacnia markę i wartość przedsiębiorstwa. Te aspekty mogą być uznane za najważniejsze argumenty biznesowe przemawiające za odpowiedzialnym zarządzaniem procesami outsourcingowymi.

Ekonomiczne zyski procesów outsourcingowych determinowane są przez trzy rodzaje działań (por.: [Sroka 2011, s. 17]):

1. Podejście relacyjne – opiera się na wzajemnym zaufaniu, co pozwala na wyeliminowanie kosztów związanych z jego brakiem, a partner outsourcingowy jest traktowany jak przedłużenie własnej organizacji.

2. Podejście strategiczne – przejawiające się związaniem marki z prospołecznym i prośrodowiskowym przesłaniem, które ma coraz większe znaczenie w zbiorze wartości wyznaczanych przez konsumentów.

3. Podejście operacyjne – koncentruje się na optymalizacji procesów, ich rozszerzeniu i unowocześnieniu w wyniku interakcyjnych innowacji procesów outsourcingowych.

Podmiot przynoszący zyski to podmiot, który potrafi sprawnie zarządzać procesami outsourcingowymi, które sam przejął, i tymi, które sam przekazał, uwzględniającymi wyzwania społeczne i środowiskowe, kreujące odpowiedzialne zachowania konsumenckie i biznesowe będące źródłem większych zysków.

5. Podsumowanie

Podsumowując, można sformułować następujące wnioski:

1. Podstawą decyzji o wydzieleniu procesu na zewnątrz jest najczęściej krótkoterminowy rachunek ekonomiczny.

2. Jednym z narzędzi oceny ekonomiczności podejmowanych decyzji o wydzieleniu procesu na zewnątrz podmiotu może być próg opłacalności outsourcingu.

3. Kluczowa dla jego wyznaczenia jest strukturalizacja kosztów procesu w kontekście kosztów zmiennych i stałych oraz kosztów bezpośrednich i pośrednich.

4. Skutecznymi narzędziami umożliwiającymi dokonanie wspomnianej strukturalizacji kosztów jest rachunek kosztów działań (*activity based costing*) i wielosegmentowy model rachunku kosztów.

5. Ważnym narzędziem wykraczającym poza prosty rachunek ekonomiczny jest wartość dla klienta.

6. Wzrasta rola prospołecznych i prośrodowiskowych determinant opłacalności ekonomicznej.

Literatura

- Brilman J., *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002.
- Ćwik N., *Wspólna odpowiedzialność – rola dostaw i zakupów*, [w:] N. Ćwik (red.), *Wspólna odpowiedzialność*, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, 2011.
- Fechner I., Krzyżaniak S., *Kompromis jako element strategii integracji łańcucha dostaw zorientowanej na tworzenie wartości*, „Organizacja i Zarządzanie” 2008, nr 1.
- Gay Ch.L., Essinger J., *Outsourcing strategiczny, koncepcja, modele wdrażanie*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002.
- Grajewski P., *Koncepcja struktury organizacji procesowej*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń 2003.
- Greysen D., *Ile zatrzymać u siebie*, „Outsourcing Magazine” – wersja internetowa/biblioteka, www.o-m.pl z dnia 21.03.2007.
- Nogalski B., Walentynowicz P., *Ekonomiczna opłacalność outsourcingu w MSP*, „Pieniądze i Więź” 2005, nr 2.
- Sroka R., *Ekonomiczne aspekty zarządzania dostawami*, [w:] *Wspólna odpowiedzialność*, N. Ćwik (red.), Forum Odpowiedzialnego Biznesu, 2011.
- Trocki M., *Outsourcing: metoda restrukturyzacji działalności gospodarczej*, PWE, Warszawa 2001.
- Wyzwanie dla dyrektorów*, „Gazeta Wyborcza” (dodatek Gazeta Praca) z 24.11.1997.
- Zieliński J., *Outsourcing doradztwa podatkowego i rachunkowości*, Forum Doradców Podatkowych, Kraków 2001.

OUTSOURCING COST-EFFECTIVENESS EVALUATION

Summary: The article explores various aspects of outsourcing cost-effectiveness. In addition to identifying simple tools that can be used to make the initial decision to outsource a given process, the article also focuses on selected practical problems arising when making such decisions.

Keywords: cost-effectiveness, break-even point, outsourcing, customer value, cost structuring.