

Monika FOREMNA-PILARSKA*

CENTRA KOSZTÓW – ORGANIZACJA STRUKTURY I PROCESÓW W CONTROLLINGU

Zarys treści: W artykule przedstawiona została istota i metody tworzenia centrów kosztów oraz etapy tworzenia. Opisano budżetowanie kosztów w centach kosztów. Ponadto ukazano zasady i mierniki oceny wyników centrów kosztów.

Słowa kluczowe: centrum kosztów, koszt, budżetowanie, controlling.

Wprowadzenie

Celem artykułu jest wskazanie wagi i zarazem konieczności zmian w organizacji struktur, jak i procesów zachodzących w controllingu przedsiębiorstwa, które dokonywane są m.in. za pomocą centrów kosztów. Autorka ponadto, proponuje stworzenie optymalnego systemu wskaźników służących ocenie centrum kosztów.

Istotnym warunkiem dla wprowadzenia i prawidłowego funkcjonowania systemu controllingu opartego na budżetach jest decentralizacja zarządzania, polegająca na przekazywaniu uprawnień i zakresu odpowiedzialności w dół struktury organizacyjnej. Dając tym samym kierownikom większą decyzyjność i zarazem zwiększając odpowiedzialność za obszary im podlegające. Rozwiązanie takie daje kierownictwu większą swobodę działania w zakresie decyzyjnym na poziomie strategii, gdyż zakres decyzji operacyjnych przyznawany zostaje kierownictwu szczebla operacyjnego przedsiębiorstwa. Rozwiązanie decentralizacji, decyzyjności i zakresu odpowiedzialności daje możliwość:

- zwiększonej motywacji menedżerów, których zakres odpowiedzialności ale i władzy zostaje zwiększony;
- zwiększenie poziomu zadowolenia z pracy, co daje realny wpływ na sprawy bieżące przedsiębiorstwa;
- optymalizację pomiaru efektywności i dokonań menedżerów w obszarach ich funkcjonowania;
- przygotowanie menedżerów do pełnienia coraz bardziej samodzielnych decyzyjnie funkcji.

* Katedra Rachunkowości, Wydział Nauk Ekonomicznych, Politechnika Koszalińska

Przekazanie uprawnień decyzyjnych niższemu szczeblowi zarządzania powoduje potrzebę wydzielenia obszarów odpowiedzialności. Ułatwia to koncentrację mniejszych jednostek na najważniejszych działaniach, zwłaszcza w krótkich okresach, zwiększając tym samym motywację i wydajność pracy. Konieczność tworzenia ośrodków odpowiedzialności jest naturalną konsekwencją podziału pracy w przedsiębiorstwie, zwłaszcza w obszarze funkcji kierowniczych. Wydzielenie ośrodków odpowiedzialności warunkuje ponadto budżetowanie kosztów, przychodów i wyników¹.

Wyodrębnienie i rodzaje ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie

W przedsiębiorstwie mogą występować centra gospodarowania są to zorganizowane części w strukturze organizacyjnej, za których efekty przejmują pełną odpowiedzialność kierownicy. Taki podział struktury na zorganizowane centra gospodarowania skutkuje wydziałami, wydziałami, komórkami organizacyjnymi czy projektami. Jest to rozwiązanie stosowane w systemie zarządzania. Dla funkcjonowania systemu controllingu zastosowanie znajdują centra odpowiedzialności, często przyjmujące nazwę ośrodków odpowiedzialności.

Ośrodek odpowiedzialności² definiowany jest jako część składowa przedsiębiorstwa, za działalność której odpowiada indywidualny kierownik. Inna definicja pochodząca z nauki o zarządzaniu określa ośrodek odpowiedzialności jako wydzielony obszar firmy o określonych kosztach, wynikach, zasobach, w którym można powiązać odpowiedzialność za realizację wyznaczonych zadań z właściwymi kierownikami lub grupą kierowników³.

W konsekwencji zmian w strukturze organizacyjnej i wprowadzaniu ośrodków odpowiedzialności podobnie jak w decentralizacji zarządzania, która przecież możliwa jest między innymi dzięki zastosowaniu wspomnianych ośrodków, chodzi o poprawę efektywności i wzrost konkurencyjności działania przedsiębiorstwa jako całości. Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności dokonywane jest w oparciu o dwa podstawowe kryteria, do których zalicza się:

- kryterium formalne,
- kryterium merytoryczne.

¹ M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN Warszawa 2003, s. 93.

² *Ośrodek odpowiedzialności* ma również inną nazwę, stosowaną w literaturze przedmiotu i jest to – *centrum odpowiedzialności*, oba określenia są pojęciami tożsamymi.

³ C. Drury, *Rachunek kosztów*, op. cit., s. 32.

Do kryterium formalnego należą różnorodne kryteria, dobierane w zależności od działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo, a są to np. kryteria produktowo-rynkowe, organizacyjne, terytorialne, księgowo-finansowe, własnościowo-prawne.

Kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności i ich charakterystykę zaprezentowano w tabeli 1.

Sposoby wyłaniania ośrodków odpowiedzialności to wybór pomiędzy „nakładaniem” na istniejące komórki organizacyjne w zorganizowanej już strukturze przedsiębiorstwa lub tworzeniem „od podstaw”.

Tabela 1. Kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności

Lp.	Kryterium	Charakterystyka	
1	Formalne	Opisuje zespół warunków, które muszą być spełnione, aby dana komórka w ogóle mogła istnieć jako dowolny ośrodek odpowiedzialności.	
2	Merytoryczne	Opisuje warunki ekonomiczne, po spełnieniu których można zdecydować o wyborze danego rodzaju i zakresu samodzielności ośrodka odpowiedzialności.	
3	Efektywności	Zasobów	Ukierunkowuje proces wyodrębniania ośrodków na wykorzystanie zasobów materialnych i niematerialnych.
		Rynku	Ukierunkowuje za zagospodarowanie potencjału rynku zaopatrzenia i zbytu.
		Procesu	Ukierunkowuje na organizację procesu od momentu przyjęcia zamówienia do momentu gotowego produktu. W tym kryterium rozważany jest cały proces wytwórczy przedsiębiorstwa.

Źródło: Opracowanie własne.

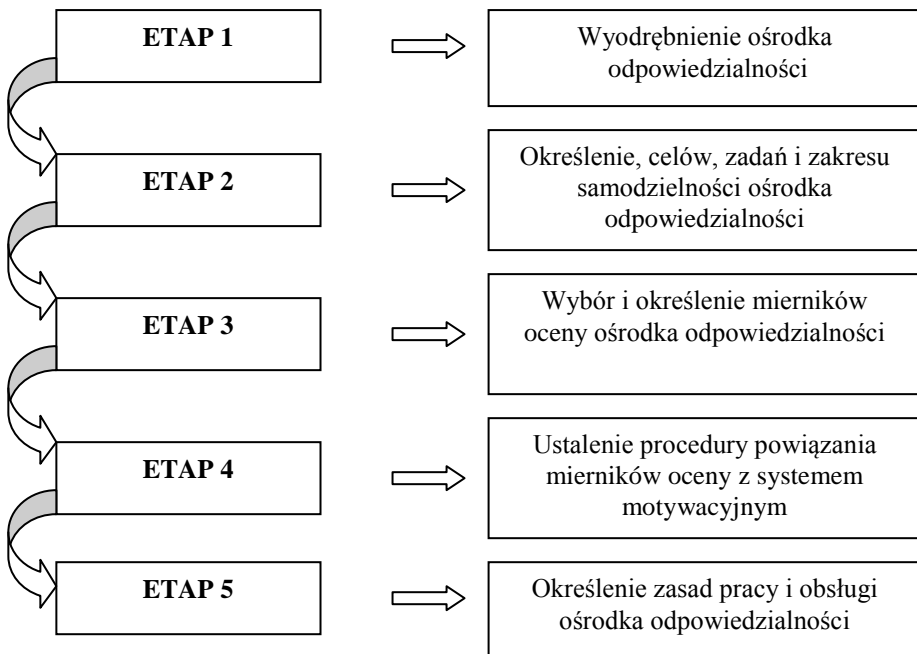
Pierwszy sposób nakładania na istniejącą strukturę przedsiębiorstwa opiera się na akceptacji dotychczasowych rozwiązań strukturalnych i proceduralnych, niezależnie od tego, czy taka decyzja była wynikiem głębszych analiz i celowego zachowania (istnieje uzasadnienie dla dalszego korzystania z tych rozwiązań), czy też pobieżnego (lub braku) oglądu stanu dotychczasowego. Istota tego sposobu sprowadza się do sprawdzenia, czy istniejąca komórka organizacyjna (wydział, zakład czy dział w zarządzie) spełnia wymagania

przyjęte w założeniach strategicznych oraz kryteriach formalno-merytorycznych wyodrębnionego ośrodka odpowiedzialności⁴.

Drugi sposób polegający na projektowaniu od podstaw ośrodków odpowiedzialności jest bardziej pracochłonny od pierwszego. Takie podejście w pewnym sensie kwestionuje zasadność podziału struktury przedsiębiorstwa, a w skrajnych przypadkach tworzy zupełnie nowe ośrodki (z nowym zamysłem i uzasadnieniem ekonomicznym).

Do wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie można zatem stosować różne kryteria i wybrać jeden ze sposobów tworzenia faktycznie obowiązujących centrów z przyporządkowaniem kierownika odpowiedzialnego za nową strukturę.

Wprowadzenie ośrodków odpowiedzialności można ogólnie wyrazić w pięciu etapach, co zaprezentowano na rysunku 1.



Rysunek 1. Etapy organizowania ośrodków odpowiedzialności

⁴ S. Nowosielski, *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław, 2002, s. 50.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: S. Nowosielski, *Controlling...* op. cit., s. 48.

Stosowane etapy wyłaniania i przygotowania do działania ośrodków odpowiedzialności są przyczynkiem do ostatecznego określenia rodzajów ośrodków w przedsiębiorstwie. Do ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie zalicza się:

- ośrodek odpowiedzialności odpowiadający za koszty,
- ośrodek odpowiedzialności odpowiadający za przychody,
- ośrodek odpowiedzialności odpowiadający za wyniki,
- ośrodek odpowiedzialności odpowiadający za inwestycje.

Każdy z wymienionych ośrodków odpowiedzialności ma inną rolę do spełnienia w przedsiębiorstwie, podlega innym kryteriom tworzenia i miernikom oceny oraz ma innych charakter zadań stawianych do realizacji. Cechą wspólną jest przynależność do struktury przedsiębiorstwa, motywacyjny system powiązań wyników ośrodka z oceną.

Decyzja o wyborze metody tworzenia budżetów w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności powinna uwzględniać specyfikę ich działalności (...) być kompromisem pomiędzy zastosowaniem najlepszej metody a koniecznością zachowania standardów procedur budżetowania we wszystkich centrach i budżecie centralnym⁵.

Istota centrum odpowiedzialności za koszty

Centrum odpowiedzialności za koszty stanowi najmniejszy segment wydzielonego zakresu odpowiedzialności. Idea tworzenia tego typu ośrodków tkwi w chęci pozyskania informacji do sterowania gospodarnością pojedynczego miejsca powstania kosztu MPK lub kilku takich miejsc. Istotą ośrodka jest ponoszenie odpowiedzialności za koszty, a nie tylko ich ewidencja według przyjętego MPK. Przyczynkiem do tworzenia ośrodków odpowiedzialności za koszty jest również możliwość szacowania wielkości kosztów, których nie można planować na podstawie wielkości sprzedaży czy produkcji mogą to być koszty remontów, zaopatrzenia, czy utrzymania czystości. Tworzenie ich powinno spełniać trzy zasadnicze warunki:

⁵ M. Foremna-Pilarska, *Budżetowanie i controlling w podmiotach gospodarczych*, Wydawnictwo Politechniki Koszalińskiej, Koszalin 2007, s. 77.

- umożliwić wyrażenie efektu rzeczowego (rezultatu) ośrodka w postaci miernika odzwierciedlającego powstanie kosztów w centrum (pomiar input-output),
- być wyraźnie wyodrębnionym obszarem odpowiedzialności,
- ułatwić sporządzanie dowodów księgowych⁶.

Tworzenie ośrodków odpowiedzialności za koszty poza wymienionymi warunkami jakie ma zasadniczo do spełnienia w trakcie funkcjonowania może być rozpatrywane w dwóch sferach: organizacyjnej i ekonomicznej. Sfera organizacyjna polega na doborze sposobu tworzenia ośrodka (na nakładkę lub od podstaw) i funkcjonowania organizacyjnego już po utworzeniu. Organizacja jest zatem ujęta w horyzoncie czasu polegającym na założeniu ośrodka za koszty i jego trwaniu w zorganizowanej formie.

Sfera ekonomiczna polega na wypełnieniu sfery organizacyjnej dokumentacją obrachunkowo-księgową, która pozwoli na planowanie, rejestrację i kontrolę kosztów ośrodka kosztów. Sfera ta jest spójna ze sferą organizacyjną, bo opiera się o procedury przyjęte w fazie organizowania centrum. Realizowane zadania sfery ekonomicznej z punktu widzenia czasu następują po zakończeniu sfery organizacyjnej, która ma charakter przygotowawczy do działania ośrodka kosztów jak i samego pomiaru oraz jego oceny.

Wyodrębnienie ośrodka odpowiedzialności za koszty wymaga doboru i zastosowania właściwych kryteriów, do których zalicza się:

1. miejsce powstania kosztu kryterium to pozwala przypisywać koszty do wcześniej „przygotowanych” miejsc ich ponoszenia. Pozwala na budżetowanie kosztów z uwzględnieniem wcześniej określonych miejsc ich powstania. Tworzy odpowiedzialność za koszty osób, którym przekazana jest decyzyjność w zakresie MPK i ośrodka kosztów je obejmujące.
2. organizację przestrzenną (terytorialną), kryterium pozwala wziąć pod uwagę różnorodność kosztów ponoszonych w ramach produkcji, które są ponoszone w jednym pomieszczeniu (hali fabrycznej).
3. wymogi techniczne i obrachunkowe, kryterium skutkuje specyfiką ilości przekazywanych w ośrodku wyrobów, które wymagają mniejszej liczby ośrodków przy niezbyt skomplikowanym procesie wytworzenia niż produkty wymagającej złożonego procesu wytworzenia bo wówczas tworzy się konieczność zwiększenia liczby wzajemnych rozliczeń pomiędzy ośrodkami.

⁶ H. Błoch, *Zapanować nad kosztami*, Oficyna Controllingu Profit, Katowice 1997, s. 72.

4. funkcje przedsiębiorstwa, za tak przyjętym kryterium czynności tworzące ośrodki za koszty skupiają się na wyłonieniu i pogrupowaniu takich, wspólnych czynności wykonywanych w ramach różnych funkcji i obszarów przedsiębiorstwa aby mogły stanowić jeden ośrodek za koszty.
5. ilość ośrodków kosztów w każdym przedsiębiorstwie będzie inna, jest to zależne od wielu czynników do których zalicza się:
 - wielkość przedsiębiorstwa, rodzaju działalności przedsiębiorstwa,
 - programu produkcji,
 - dokładność ujęcia kosztów,
 - zakresu kontroli kosztów.

Wskazanie liczby ośrodków kosztów w przedsiębiorstwie jest kwestią znalezienia pewnego optimum, które pogodzi liczbę utworzonych ośrodków kosztów z optymalnym rozliczaniem kosztów. Skrajny przypadek wydzielenia ośrodków jest wówczas gdy ośrodek odpowiedzialności za koszty odpowiada pojedynczemu MPK.

Budżetowanie kosztów w centrach odpowiedzialności za koszty

Współcześnie budżetowanie stosowane jest jako przewidywanie działań mających na celu realizację strategicznych celów przedsiębiorstwa (...) są to wszystkie aspekty (...)uzyskiwania w przyszłości przychodów i ponoszenia kosztów⁷.

W przedsiębiorstwie koszty stanowią ważne zagadnienie zarówno na etapie planowania jak i rozliczania. W systemie rachunkowości na poziomie ewidencji księgowej stosowany jest rachunek kosztów rzeczywistych, uwzględniający ujmowanie kosztów w zespole czwartym lub piątym planu kont. Jest to jednak podejście *ex post*. W controllingu nastawionym na przyszłość prace skupiają się na dokładnym zaplanowaniu kosztów przyszłych okresów i późniejszą ich analizę wykonania. Aby budżetowanie kosztów mogło stać się skutecznym narzędziem wyznaczania zadań dla centrów, musi odznaczać się wysokim stopniem realności⁸. Budżet jako narzędzie controllingu operacyjnego stwarza możliwości grupowania realnych kosztów nie tylko ze względu na miejsce powstania czy rodzaj kosztu. Daje możliwość poprzez zastosowanie wielkości

⁷ A. Karmańska, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006, s. 384.

⁸ J. Nesterak, *Controlling, System oceny centrów odpowiedzialności*, Wydawnictwo ANVIX, Wydanie III, Kraków 2004, s. 146.

regulującej, pewnego standardu kosztu łączenie nakładu z efektem jego zastosowania. Wówczas można określić już na etapie budżetowania proporcję zależności zachodzących między konkretnym kosztem lub kombinacją kosztów a efektem ich poniesienia.

Budżetowanie w ośrodkach kosztów mogą dotyczyć:

- budżetowania kosztów procesów podstawowych,
- budżetowania kosztów procesów pomocniczych,
- budżetowania kosztów procesów obsługi.

Budżetowania kosztów procesów podstawowych polega na planowaniu i analizie wykonania kosztów budżetów dotyczących działalności operacyjnej przedsiębiorstwa. Mogą to być między innymi budżety produkcji wyrażone w sztukach (plan produkcji) i w złotówkach (budżet produkcji), budżety materiałów bezpośrednich, budżety robocizny bezpośredniej. Cechą wspólną jest powiązanie kosztów z centrum kosztu przyporządkowanego do działalności statutowej przedsiębiorstwa. Jak również możliwość określenia wielkości regulującej koszty.

Budżetowania kosztów procesów pomocniczych w przeciwieństwie do kosztów procesów podstawowych nie opiera się na określonej wcześniej wielkości regulującej koszty. Ze względu na ich specyfikę jest to nie możliwe. Trudno jest wskazać konkretną wielkość „techniczną” wskazującą aktywność takiego centrum. Koszty ponoszone w nim są ponoszone w wyniku świadczeń usług na rzecz działalności operacyjnej przedsiębiorstwa, a więc produkcji czy też sprzedaży towarów lub usług.

Budżetowania kosztów procesów obsługi co do zasady przebiega podobnie do budżetowania kosztów procesów pomocniczych, dzieje się tak dlatego, że w obu przypadkach grupowane są koszty wspomagające realizację procesu podstawowego. Ponadto są to koszty o charakterze ogólnym. W celu ich budżetowania można zastosować podział kosztów ogólnych na:

- koszty o dokładnie określonej wielkości, związane z realizacją umów – płace pracowników administracyjnych, stawki ubezpieczeniowe, raty leasingu, itp.;
- koszty powstałe w wyniku decyzji zarządu o budżetowanej wielkości, której zachowanie jest możliwe do skontrolowania przed wystąpieniem kosztu – np. koszty reklamy;
- koszty uzależnione w dużym stopniu od rozwoju portfela klienta i zamówień oraz formy płatności – np. koszt finansowe;
- pozostałe koszty ogólne powodujące wydatki;
- koszty kalkulacyjne (niepowodujące wydatków)⁹.

⁹ M. Sierpińska, B. Niedbała: *Controlling...* op. cit. s. 151.

W tabeli 2 przedstawiono podział kosztów ogólnych. Wyodrębniono dla każdego elementu kosztów ogólnych po jednym przykładzie rodzaju kosztów i określono podstawę budżetowania dla takiego rodzaju kosztu, a także wskazano możliwe centrum kosztu do którego można go zakwalifikować.

Tabela 2. Przykłady kosztów w różnych centrach kosztów

Podział kosztów ogólnych	Rodzaj kosztu	Podstawa budżetowania	Rodzaj centrum kosztów
Koszty o określonej wielkości	Płace	Umowa ze stosunku pracy, umowa zlecenie itp.	Centrum kosztów administracji
Koszty decyzji zarządu	Oplata, raty leasingowe na samochód osobowy	Umowa leasingu	Centrum kosztów zarządu
Koszty uzależnione od rozwoju portfela i klienta zamówień i formy płatności	Reklama	Umowy marketingowe, Umowy targowe, Koncepcja marketingowa	Centrum kosztów marketingu
Pozostałe koszty ogólne	Wyposażenie	Plan zapotrzebowania na wyposażenie poszczególnych działów	Centrum kosztów administracji

Źródło: Opracowanie własne.

Budżetowanie w zależności od rodzaju kosztu będzie dokonywane w oparciu o inną podstawę (dowód księgowy lub prawny). Sposoby liczenia i planowania rodzajów kosztów w centrach będą określone w procedurze budżetowania czyli dokumencie gdzie poza metodą budżetowania kosztów zostanie określona m.in. i podstawa ich planowania. Po właściwym ujęciu planistycznym i sporządzeniu budżetów po ich realizacji następuje równie ważny etap kontroli wykonania kosztów zawartych w budżetach. Ocena poza kontrolą i weryfikacją założeń budżetowych powinna dostarczyć informacji o systemie zarządzania centrum.

Zarządzanie działalnością ośrodków odpowiedzialności jest elementem (podsystemem) systemu zarządzania przedsiębiorstwem i jego podmiotami wewnętrznymi odbywa się najogólniej rzecz ujmując przez:

- ustalenie celów i zadań dla tych obiektów (planowanie),
- powodowanie aby były one zrealizowane (organizowanie i motywowanie),
- weryfikację (kontrola)¹⁰.

Ocena centrum kosztów

Ocena centrum kosztów oparta jest o wcześniej przygotowany system jej dokonywania. System oceny z jednej strony powinien umożliwiać jak sama nazwa wskazuje kontrolę i ocenę realizacji zadań w zakresie kosztów, a z drugiej zaś wzmacniać motywację do prawidłowej pracy centrum. Istotnym jest aby liczby ujęte w systemie budżetowania centrum kosztów jak i jego oceny były ujmowane z punktu widzenia potrzeb zarządzania, a nie księgowości. Ta bowiem prowadzi swoją, odrębną regulowaną przepisami prawa i rozporządzeniami wewnętrznymi spójną ewidencję.

Centra kosztów otrzymują do wykonania zadania rzeczowe wraz z odpowiadającymi im kosztami wzorcowymi. Podstawowym zadaniem każdego centrum kosztów będzie więc dotrzymanie budżetu kosztów. Jest on ustalony na okresy kwartalno-miesięczne, w trybie planowania ciągłego, analogicznie do zadań rzeczowych. Powinno się w nim wyodrębnić koszty na które komórka ma wpływ (koszty kontrolowane przez kierownika dane o centrum) i koszty niekontrolowane (niezależne od kierownika). Umieszczenie w budżecie kosztów niekontrolowanych ma cel informacyjny, nie zaś rozliczeniowy. Taki sposób ujęcia kosztów w budżecie warunkuje sposób oceny centrum, przy którym uwaga musi być skupiona na podstawowych pozycjach kosztów kontrolowanych¹¹.

Do oceny wszystkich centrów odpowiedzialności w tym omawianych ośrodków odpowiedzialności za koszty wyróżnia się:

- mierniki ilościowe,
- mierniki jakościowe.

Mierniki ilościowe powinny wspomagać ocenę i system motywacyjny pracowników. Należą do nich mierniki:

¹⁰ K. Jedrańska, *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem międzynarodowym*, Prace Naukowe, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2003, s. 138.

¹¹ M. Sierpińska, B. Niedbała: *Controlling...* op. cit. s. 181.

- rzeczowe np. stopień lub procent wykonania planu sprzedaży,
- sprawnościowe np. rotacja zapasów produkcji w dniach,
- kosztowe np. procentowe lub wartościowe odchylenie planu od wykonania.

Mierniki jakościowe powinny wspomagać ocenę wychodzącą poza wartościowanie działań centrum ilościowo, wartościowo lub procentowo. Mogą odnosić się do oceny obszarów wewnętrznych np. satysfakcja pracowników i zewnętrznych centrum np. satysfakcja klientów.

Do oceny efektywności centrum kosztów można przyjąć kilka wariantów doboru mierników. Dobór zależny będzie od faktycznych potrzeb analityczno – sprawozdawczych w controllingu. Propozycja doboru mierników i ich oceny pozytywnego kierunku szacowania zaprezentowano w tabeli 3.

Tabela 3. Mierniki oceny centrum kosztów

Miernik	Konstrukcja miernika	Kierunek oceny	Rodzaj miernika
Wykonanie budżetu kosztów kontrolowanych [%]	$\frac{\text{koszty kontrolowane wykonane} \times 100\%}{\text{koszty kontrolowane budżetowane}}$	constans	Miernik ilościowy – kosztowy
Wydajność pracy na jednego pracownika [szt.]	$\frac{\text{wielkość produkcji}}{\text{liczba zatrudnionych}}$	wzrost	Miernik ilościowy – rzeczowy
Długość cyklu operacyjnego	czas od pobrania surowców i materiałów do przyjęcia wyrobów gotowych do magazynu	constans lub spadek	Miernik ilościowy – rzeczowy
Cykl zapasów produkcji w toku (w dniach)	$\frac{\text{średni stan zapasów produkcji w toku} \times \text{liczba dni w okresie}}{\text{koszty wytworzenia}}$	constans lub spadek	Miernik ilościowy – sprawnościowy
Terminowość realizacji zadań	czas opóźnień w przekazaniu półproduktu do następnego etapu obróbki	spadek	Miernik jakościowy

Źródło: Opracowanie własne.

W tabeli 3 zaprezentowano przykłady mierników, które mogą służyć ocenie centrum kosztów. Ważne jest aby liczba mierników nie była zbyt duża, bo może to w efekcie doprowadzić do niewydolności kontroli i oceny poprzez zaciemnienie obrazu pracy i wyników centrum.

Podsumowanie

Nasuającym się wnioskiem po napisaniu artykułu jest określenie porządkującej funkcji controllingu w organizacji procesów w przedsiębiorstwie polegającej na zastosowaniu centrowi odpowiedzialności. Artykuł ze względu na objętość traktuje przede wszystkim o centrum kosztów i dowodzi, że wyodrębnienie takiego ośrodka stwarza poprawę nie tylko w procesie budżetowania, ale i w porządkowaniu struktury przedsiębiorstwa. Zdaniem autorki ważnym ogniwem poza wyodrębnianiem i stosowaniem centrum kosztów jest właściwy dobór wskaźników jego oceny. Dlatego też zaproponowała pewne optimum mogące posłużyć za drogowskaz w projektowaniu systemu oceny centrum kosztów.

Bibliografia

1. Błoch H., *Zapanować nad kosztami*, Oficyna Controllingu Profit, Katowice 1997.
2. Drury C, *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1998.
3. Foremna-Pilarska M., *Budżetowanie i controlling w podmiotach gospodarczych*, Wydawnictwo politechniki koszalińskiej, Koszalin 2007.
4. Jedrańska K., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem międzynarodowym*, Prace Naukowe, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2003.
5. Karmańska A., *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006.
6. Nesteruk J., *Controlling, System oceny centrów odpowiedzialności*, Wydawnictwo ANVIX, Wydanie III, Kraków 2004.
7. Nowosielski S., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2002.
8. Sierpińska S., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN Warszawa 2003.

CENTRES COST ORGANIZATION OF THE STRUCTURES AND PROCESSES IN CONTROLLING

Outline of contents: In the article there was presented essence and methods of creating cents of the costs and stages of creating. Described budgeting of the costs in cents of costs. Furthermore, the principles and evaluation measures of the results of costs centres were appeared.

Key words: costs centre, cost, budgeting, controlling.