

Barbara Piotrowska

Przedsiębiorstwo Higieny Komunalnej TRANS-FORMERS Wrocław Sp. z o.o.

OŚRODKI ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA KOSZTY W PRZEDSIĘBIORSTWACH GOSPODARKI KOMUNALNEJ

1. Charakterystyka i podstawy prawne funkcjonowania przedsiębiorstw gospodarki komunalnej

Gospodarka komunalna obejmuje zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące, nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. Wymieniona definicja została określona w Ustawie o gospodarce komunalnej z dnia 20 grudnia 1996 r. [7]. Tak ogólnie zdefiniowany zakres gospodarki komunalnej obejmuje przede wszystkim usługi związane z:

- dostarczaniem energii cieplnej,
- zaopatrzeniem w wodę i odprowadzaniem ścieków,
- wywozem i utylizacją odpadów,
- oczyszczaniem miast i utrzymaniem terenów zielonych,
- komunikacją miejską.

Wymienione usługi należą do zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego. Jednostki samorządu terytorialnego mogą, zgodnie z obowiązującymi przepisami, zlecać wykonanie zadań w zakresie gospodarki komunalnej uprawnionym do tego podmiotom. Podstawę prawną funkcjonowania przedsiębiorstw gospodarki komunalnej stanowią:

- Ustawa o gospodarce komunalnej,
- Ustawa o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i odprowadzaniu ścieków,
- Ustawa „Prawo energetyczne”,
- Ustawa o odpadach,
- Ustawa o utrzymaniu porządku i czystości w gminach,

- Ustawa o transporcie,
- Ustawa „Prawo przewozowe”.

Przedsiębiorstwa komunalne przez wiele lat były postrzegane jako ostoja zacofania technicznego i konserwatyizmu ekonomicznego. Począwszy od lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku ulegają stopniowym przemianom. Tempo przekształceń własnościowych i restrukturyzacyjnych w poszczególnych rodzajach usług w latach dziewięćdziesiątych było różne. Restrukturyzacja i implementacja reguł rynkowych zostały przeprowadzone przede wszystkim na rynku usług:

- wywozu i utylizacji odpadów,
- oczyszczania ulic,
- utrzymania terenów zielonych.

Pozostałe usługi do chwili obecnej są wykonywane w warunkach rynku monopolistycznego.

Problem efektywnego wykorzystania czynników produkcji jest istotny zarówno w przypadku ukształtowania się rynku konkurencyjnego, jak też w przypadku działań w warunkach rynku monopolistycznego. Konkurencja na rynku usług wywozu i utylizacji odpadów, oczyszczania miast i utrzymania terenów zielonych zmusiła przedsiębiorstwa wykonujące te usługi do poszukiwań takich systemów zarządzania, które pozwalają na zajęcie konkurencyjnej pozycji na rynku. Nie oznacza to, że przedsiębiorstwa świadczące usługi w warunkach monopolu nie są zainteresowane poprawą efektywności działania, a co się z tym wiąże – zmianą systemu zarządzania. Regulacje prawne oraz zmieniające się otoczenie wymuszają zmiany w działaniach i zachowaniach ludzi, wykształconych w przeszłości. Należy pamiętać, że podmioty te świadczą usługi powszechnie dostępne i że na poziom cen jest wywierana silna presja społeczna. W stosunku do niektórych usług zastosowano system odgórnego regulowania cen (np. ceny wody i odbioru ścieków). Nowe technologie pozwalają na zastosowanie alternatywnych źródeł wytwarzania i dystrybucji ciepła. Na rynku usług komunikacyjnych pojawiają się nowi przewoźnicy.

Biorąc pod uwagę wymienione uwarunkowania, aktualną sytuację na rynku komunalnym oraz tendencje do jego dalszych przeobrażeń, należy stwierdzić, że zagadnienia efektywności gospodarowania, nacisku na optymalny poziom kosztów powinny być w centrum zainteresowania naczelnego kierownictwa w każdym przypadku. Niniejsza praca ma na celu przedstawienie jednej z możliwych koncepcji zarządzania – zarządzania przez ośrodki odpowiedzialności, gdzie głównymi ośrodkami odpowiedzialności są ośrodki odpowiedzialności za koszty.

2. Istota rachunku odpowiedzialności

Przeprowadzone zmiany w zakresie form organizacyjnych funkcjonowania przedsiębiorstw gospodarki komunalnej oraz przekształcenia własnościowe spowo-

dowały konieczność zmian w zakresie zarządzania. Przedsiębiorstwa gospodarki komunalnej są traktowane przez właścicieli kapitału jako inwestycje, które powinny generować oczekiwane zyski w określonym czasie.

Jednocześnie zmieniły się warunki działania podmiotów gospodarczych. Wzrost wymagań kontrahentów oraz konkurencja na rynku ujawniły rozbieżności pomiędzy dotychczasowym sposobem zarządzania a współczesnymi wymaganiami rynku w zakresie jakości świadczonych usług, szybkości reagowania, a także poziomu cen.

Brak racjonalności w wykorzystaniu czynników produkcji może stanowić zagrożenie kontynuacji działania. Przedsiębiorstwa gospodarki komunalnej pozyskują zlecenia na wykonywanie usług w drodze przetargów organizowanych w trybie Ustawy „Prawo zamówień publicznych”. Podstawowym, a niekiedy jedynym kryterium wyboru wykonawcy jest cena. Podmioty gospodarcze o wysokich kosztach świadczonych usług chcąc utrzymać rentowność zlecenia przestają być konkurencyjne w procedurze przetargowej.

Wprowadzenie zasad gospodarki rynkowej na rynku usług komunalnych wymusiło konieczność dostosowania systemów zarządzania do nowych warunków. Dotychczasowy nakazowo-rozdzielczy sposób zarządzania należy zastąpić systemem zdecentralizowanym. Możliwą do zastosowania formą zarządzania jest zarządzanie przez ośrodki odpowiedzialności. Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności jest efektem decentralizacji zarządzania i powinno obejmować:

- 1) weryfikację dotychczasowych struktur organizacyjnych pod kątem wyodrębnienia szczebli zarządzania,
- 2) określenie wymagań w stosunku do kadry kierowniczej (ocena kwalifikacji pod kątem predyspozycji do podejmowania decyzji),
- 3) przejmowanie odpowiedzialności przez niższe szczeble zarządzania.

Warunkiem niezbędnym przed wprowadzeniem ośrodków odpowiedzialności jest podział realizowanego procesu na odrębne, ale powiązane ze sobą zakresy działalności.

W przedsiębiorstwach komunalnych proces świadczonych usług da się w prosty sposób podzielić na odrębne zakresy działalności. Przykładowo można wyodrębnić następujące procesy:

- wywóz odpadów komunalnych,
- wywóz odpadów przemysłowych,
- oczyszczanie miast,
- utrzymanie zieleni.

Proces decentralizacji prowadzi do konieczności wprowadzenia odpowiedniego systemu rachunkowości zarządczej. Koncepcją rachunkowości zarządczej na potrzeby zdecentralizowanego systemu zarządzania jest rachunek odpowiedzialności. W literaturze przedmiotu pojęcie rachunku odpowiedzialności jest różnie definiowane. Na potrzeby niniejszego opracowania rachunek odpowiedzialności jest ro-

zumiany jako system grupowania oraz prezentowania informacji uwzględniających zakres uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych ośrodków odpowiedzialności [4, s. 190]. Według przyjętej definicji podstawowym zadaniem rachunku odpowiedzialności jest wspieranie naczelnego kierownictwa przedsiębiorstwa w motywowaniu, kontrolowaniu i wynagradzaniu ośrodków odpowiedzialności na podstawie obiektywnych mierników.

W rachunku odpowiedzialności istotnym zagadnieniem jest przepływ informacji pomiędzy naczelnym kierownictwem a kierownikami ośrodków odpowiedzialności. Strumienie informacji powinny przepływać w dwóch kierunkach:

- 1) informacje płynące od naczelnego kierownictwa do kierowników ośrodków odpowiedzialności w zakresie zadań i celów,
- 2) informacje od kierowników ośrodków odpowiedzialności do naczelnego kierownictwa dotyczą poziomu ustalonych mierników.

3. Kryteria wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialnych za koszty

Podjmując decyzje o wprowadzeniu w przedsiębiorstwie rachunku odpowiedzialności, należy podjąć działania mające na celu wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności. Najczęściej wyodrębnionymi w praktyce ośrodkami odpowiedzialności są ośrodki odpowiedzialności za koszty. Ośrodki odpowiedzialne za koszty są wprowadzane w celu zwiększenia skuteczności kontroli kosztów działalności przedsiębiorstwa [3, s. 277], co wynika z tego, że poziom kosztów jest jednym z parametrów, na podstawie których ocenia się działalność podmiotu gospodarczego oraz jego pozycję na rynku.

Proces wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności za koszty zostanie przedstawiony na przykładzie przedsiębiorstw gospodarki komunalnej, wykonujących usługi w zakresie gospodarki odpadami i oczyszczania ulic. W literaturze przedmiotu ośrodki odpowiedzialności za koszty, zwane również centrami kosztów, definiuje się jako wyodrębnione segmenty organizacji, w których kierownik podejmuje decyzję w zakresie zarządzania jedynie kosztami i odpowiada za ich racjonalny poziom [2, s. 179].

Przystępując do wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności za koszty, należy pamiętać o tym, że dla każdego wyodrębnionego ośrodka odpowiedzialności powinno się ustalić budżet kosztów, który będzie dotyczył zadań realizowanych przez dany ośrodek. Kierownik danego ośrodka powinien mieć możliwość kontroli nad kosztami i muszą istnieć mierniki oceniające jego działalność.

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności za koszty powinno się odbywać według ustalonego kryterium. Za najważniejsze kryteria uznaje się [4, s. 193]:

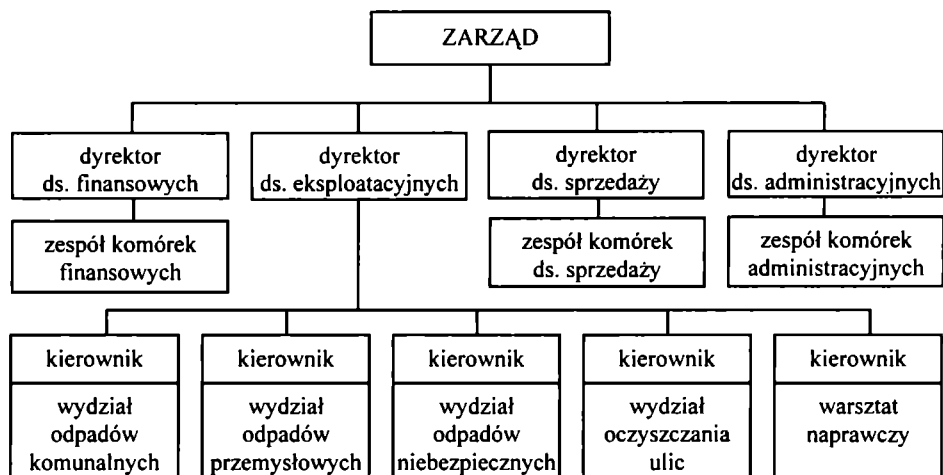
- kryterium organizacyjne,
- kryterium funkcjonalne,

- kryterium produktowe,
- kryterium przestrzenne,
- kryterium procesowe,
- kryterium dystrybucyjne,
- kryterium zadaniowe.

Na wybór określonego kryterium wpływa wiele czynników, takich jak:

- przedmiot działalności,
- wielkość przedsiębiorstwa,
- struktura organizacyjna,
- forma organizacyjno-prawna

Uwzględniając te czynniki, za kryterium wyodrębnienia przyjęto kryterium organizacyjne.



Rys. 1. Schemat organizacyjny przedsiębiorstwa higieny komunalnej

Źródło: opracowanie własne.

Istniejące struktury organizacyjne w przedsiębiorstwach komunalnych realizujących zadania w zakresie wywozu odpadów i oczyszczania miast, zwanych dalej przedsiębiorstwami higieny komunalnej, mogą stanowić podstawę wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialnych za koszty bez dokonywania organizacyjnych zmian w funkcjonowaniu podmiotu.

Strukturę organizacyjną, na bazie której będzie można wyodrębnić ośrodki odpowiedzialne za koszty przedstawia rys. 1.

Jak wynika z przedstawionego schematu organizacyjnego, ośrodkami odpowiedzialnymi za koszty są:

- komórki nieprodukcyjne
- komórki finansowe,

- komórki ds. sprzedaży,
- komórki administracyjne;
- komórki eksploatacyjne
- wywóz odpadów komunalnych,
- wywóz odpadów przemysłowych,
- wywóz odpadów niebezpiecznych,
- oczyszczanie ulic,
- warsztat naprawczy.

W każdym wyodrębnionym ośrodku odpowiedzialności istnieje możliwość sprawowania kontroli nad kosztami i rozliczania poniesionych kosztów.

Szczególnym zainteresowaniem powinny być objęte ośrodki odpowiedzialności za koszty w zakresie komórek eksploatacyjnych, gdzie generowana jest zdecydowana większość kosztów.

Wyodrębnione ośrodki odpowiedzialności za koszty na bazie struktury organizacyjnej zapewniają:

- zaplanowanie kosztów każdego wyodrębnionego ośrodka,
- możliwość przypisania kosztów każdego ośrodka,
- jednoznaczne określenie mierników pomiaru wyników każdego ośrodka i powiązanie ich z systemem motywacyjnym ośrodków odpowiedzialności,
- możliwość oddziaływania kierowników poszczególnych ośrodków na poziom ponoszonych kosztów.

Komórki finansowe są ośrodkami odpowiedzialności, w których dyrektor ds. finansowych odpowiada za:

- koszty osobowe pracowników komórek finansowych,
- koszty szkoleń,
- koszty zużycia materiałów biurowych.

Dyrektor ds. sprzedaży odpowiada za koszty w zakresie:

- wynagrodzeń pracowników,
- kosztów prowizji dla akwizytorów,
- kosztów reklam,
- kosztów przewozu odpadów do utylizacji, w zakresie odpadów przemysłowych i niebezpiecznych (dział sprzedaży jest zobowiązany do wyszukiwania miejsc utylizacji).

Kierownicy komórek eksploatacyjnych odpowiadają za koszty w zakresie:

- wynagrodzeń pracowników,
- zużycia paliwa,
- kosztów napraw samochodów.

Warsztat naprawczy, który świadczy usługi na potrzeby wewnętrzne, zaliczony jest do centrum kosztów. Jeśli w danej jednostce warsztat naprawczy wykonuje usługi na zewnątrz, to możemy go zaliczyć do ośrodka odpowiedzialności za wynik.

Przyjęte kryterium wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności za koszty, nie będące jedynym z możliwych do zastosowania w przedsiębiorstwach higieny komunalnej, jest stosunkowo łatwe do wdrożenia.

4. Ocena wyników ośrodków odpowiedzialności za koszty

Wyodrębnione ośrodki odpowiedzialności i przyznane im zadania w postaci budżetów kosztów, aby spełniały swoją funkcję, muszą być monitorowane i oceniane według ustalonych kryteriów. Kryteriami tymi są parametry ekonomiczne, za które kierownik danego ośrodka odpowiedzialności odpowiada, mając wpływ na jego kształtowanie. Jest to warunek, aby rachunek odpowiedzialności był skutecznym narzędziem motywacji. Przy doborze mierników oceny ważnym zagadnieniem jest rozróżnianie dwóch kategorii parametrów: parametrów kontrolowanych i parametrów niekontrolowanych [4, s. 197]. Podział na parametry kontrolowane i niekontrolowane wynika z podziału kosztów w danym ośrodku odpowiedzialności na koszty kontrolowane i koszty niekontrolowane [3, s. 283].

Koszty kontrolowane są to koszty, na które wpływ ma kierownik ośrodka odpowiedzialności, a więc ich poziom zależy od jego decyzji. Kosztami niekontrolowanymi są koszty, których poziom nie jest zależny od decyzji kierownika ośrodka odpowiedzialności.

Na przykład w ośrodkach odpowiedzialności za wywóz odpadów kosztami kontrolowanymi są:

- koszty osobowe podległych pracowników,
- koszty zużycia paliwa,
- koszty napraw samochodów.

Kosztami niekontrolowanymi są:

- koszty utylizacji odpadów (kierownik ośrodka odpowiedzialności nie decyduje o miejscu utylizacji odpadów, o cenie utylizacji i o ilości utylizowanych odpadów),
- koszty amortyzacji lub leasingu środków trwałych (decyzje inwestycyjne nie są podejmowane przez kierownika ośrodka).

Ustalenie kosztów kontrolowanych pozwala na ocenę wyników ośrodków odpowiedzialności. Ocena jest przeprowadzana poprzez porównanie ustalonego wzorca kosztów w postaci budżetu z kosztami faktycznie poniesionymi. Kontrola działalności centrów kosztowych określana jest jako kontrola poprzez budżety, której zadaniem jest ustalenie zakłóceń w procesie poniesionych kosztów.

Kontrola kosztów w poszczególnych centrach powinna obejmować następujące fazy:

- opracowanie budżetów kosztów,
- ustalenie rzeczywistego stanu poniesionych kosztów,

- porównanie budżetu z kosztami rzeczywiście poniesionymi,
- ustalenie odchyleń kosztów rzeczywistych w stosunku do budżetu,
- analiza przyczyn odchyleń,
- podjęcie działań korygujących.

Podstawą dokonania oceny mogą być sporządzane raporty. Przykładowy raport dla ośrodków odpowiedzialności za wywóz odpadów został przedstawiony na rys. 2.

Lp.	Pozycje kosztów	Budżet			Wykonanie			Odchylenia ilościowe	Odchylenia wartościowe
		jednostka miary	ilość	wartość	jednostka miary	ilość	wartość		
1	Koszty wynagrodzeń	godz.							
2	Narzuty na wynagrodzenia	%							
3	Zużyte paliwo	l							
4	Zużyte oleje	l							
5	Zużyte ogumienie	szt.							
6	Koszty naprawy samochodów	zł							

Rys. 2. Raport wykonania budżetu

Źródło: opracowanie własne.

Analiza odchyleń kosztów rzeczywistych od kosztów ustalonych w budżecie powinna dać odpowiedź na pytanie, jakie czynniki spowodowały powstanie rozbieżności. Na przykład w przypadku odchyleń w zużyciu paliwa przyczynami mogą być: wzrost liczby przejechanych km, przekroczenie normy zużycia paliwa, cena paliwa.

Prawidłowo ustalone budżety i konsekwencja w analizie odchyleń w zakresie budżetów mogą stać się skutecznym narzędziem polityki kosztów, a tym samym wzrostu efektywności przedsiębiorstwa.

Podstawą oceny komórek nieprodukcyjnych powinny być preliminarze kosztów, które pełnią funkcję budżetów kosztów. Analiza będzie obejmowała porównanie preliminarza z kosztami rzeczywiście poniesionymi i ustalenie przyczyn powstałych odchyleń.

LITERATURA

- [1] *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2002.
- [2] *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2003.
- [3] Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- [4] Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Wrocław 2003.
- [5] *Rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdorska, Poltext, Warszawa 1992.
- [6] Sojak S., Józwiak H., *Zarządzanie przez cele*, Oficyna Ekonomia, Kraków 2004.
- [7] Ustawa o gospodarce komunalnej z dnia 20 grudnia 1996 r., DzU 1997 nr 9, poz. 43.

RESPONSIBILITY COSTS CENTERS FOR MUNICIPAL COMPANY

Summary

In the article it had been presented a conception to the isolation of responsibility costs centers for municipal company. The most important thing in this process are changes in the managements and application of responsibility accounting. Responsibility accounting gives opportunity to take a better position on increasing market competition.