

Konrad Kochański

Uniwersytet Szczeciński

e-mail: konrad.kochanski@wzieu.pl

KONCEPCJA RAPORTOWANIA REZULTATÓW CENTRUM ZYSKÓW W PRZEDSIĘBIORSTWIE HANDLOWYM – STUDIUM PRZYPADKU

THE CONCEPT OF REPORTING THE RESULTS OF THE PROFIT CENTER IN A TRADING ENTERPRISE – A CASE STUDY

DOI: 10.15611/pn.2018.514.15

JEL Classification: M41

Streszczenie: Podstawowym i najbardziej ogólnikowym miernikiem efektywności przedsiębiorstwa handlowego jest wypracowana marża brutto, która musi pokrywać wielostopniowe koszty stałe. Zarządzający o wysokiej świadomości menedżerskiej poszukują jednocześnie metod zapewniających pozyskiwanie użytecznych informacji o kosztach i efektywności poszczególnych handlowców oraz całego działu, jak również podstaw do budowy skutecznego systemu motywowania. Takich rozwiązań dostarcza rachunkowość odpowiedzialności. Postawionym i zrealizowanym celem artykułu jest w związku z powyższym zaprezentowanie koncepcji raportowania rezultatów centrum zysków w konkretnym przedsiębiorstwie handlowym ze wskazaniem determinantów jej opracowania i wdrażania. Aplikacyjny charakter rozważań poparty teoretyczną deliberacją skutkował wykorzystaniem metod: indukcji i dedukcji, analizy literatury oraz dydaktycznego i praktycznego doświadczenia autora.

Słowa kluczowe: raportowanie, rachunkowość odpowiedzialności, centrum zysków, przedsiębiorstwo handlowe.

Summary: The basic and the most general measure of the trading enterprise effectiveness is the gross margin, which must cover multi-stage fixed costs. Managers with high managerial awareness seek simultaneously methods that provide useful information about costs and effectiveness of particular traders and the entire department as well as the basis for building effective motivation system. Such solutions are provided by responsibility accountancy. The set and realized aim of the article is therefore to present the concept of reporting the results of the profit center in a specific trading enterprise with an indication of the determinants of its development and implementation. The practical character of the considerations supported by theoretical deliberation resulted in the use of methods: induction and deduction, literature analysis as well as the author's didactic and empirical experience.

Keywords: reporting, responsibility accounting, profit center, trading enterprise.

1. Wstęp

Przedsiębiorstwa *stricte* handlowe odznaczają się szczególnymi atrybutami na tle pozostałych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. W odróżnieniu bowiem od przedsiębiorstw produkcyjnych nie wytwarzają wyrobów gotowych, a w przeciwieństwie do przedsiębiorstw usługowych – nie świadczą usług. Efektywność ich podstawowej działalności odzwierciedlana jest jednocześnie wypracowaną marżą brutto ze sprzedaży towarów – składników majątku będących przedmiotem obrotu w stanie nieprzetworzonym. Wynik musi jednocześnie pokrywać wielostopniowe koszty stałe, a uwarunkowany jest wieloma czynnikami o charakterze endogenicznym i egzogenicznym. Kapitał ludzki wydaje się w tej strukturze najważniejszym determinantem wewnętrznym, zewnętrznym zaś jest kanał dystrybucji. Wysoka świadomość menedżerska zarządzających powoduje poszukiwanie metod zapewniających generowanie użytecznych odpowiedzi na pozornie oczywiste pytania:

- Jakie są koszty utrzymania konkretnego handlowca i całego działu?
- Jaka jest efektywność jego i całego działu?
- Jak stworzyć skuteczny system motywacji (głównie premiowania)?
- Jaki jest koszt utrzymania całego kanału dystrybucji (i konkretnego klienta)?
- Które podstawowe mierniki rezultatów są najbardziej wiarygodne?

Wydaje się, że najodpowiedniejszym rozwiązaniem jest system rachunkowości wspomagany w praktyce licznymi nowoczesnymi rozwiązaniami informatycznymi. Tak, ale pod warunkiem, że ugruntowany zostanie na odpowiednio „dopasowanym” podsystemie rachunkowości finansowej oraz wdrożonych wybranych rozwiązaniach podsystemu rachunkowości zarządczej.

W związku z powyższym celem artykułu jest przedstawienie controllingowej koncepcji raportowania rezultatów centrum zysków w przedsiębiorstwie handlowym Alfa¹ z omówieniem determinantów jej opracowania i wdrażania. Aplikacyjny charakter rozważań poparty teoretyczną deliberacją skutkował wykorzystaniem metod: indukcji i dedukcji, analizy literatury oraz dydaktycznego i praktycznego doświadczenia autora.

2. Centrum zysków jako podmiot rachunkowości odpowiedzialności

Jednym z kluczowych czynników osiągnięcia szeroko rozumianego „sukcesu rynkowego” jest z pewnością strategiczne podejście menedżerów przejawiające się posiadaniem wizji, misji i skonkretyzowanych celów strategicznych. Wiele determinantów zewnętrznych, takich jak: turbulentnie zmieniające się warunki otoczenia,

¹ Nazwa ma charakter fikcyjny i została przyjęta z uwagi na podpisaną i obowiązującą klauzulę poufności.

globalizacja, swoboda przepływu towarów, usług, kapitału i osób, wysoka konkurencja, stale rosnące wymagania klientów, wielowymiarowość segmentów rynków i kanałów dystrybucji, powoduje konieczność dostosowania struktur organizacyjnych przedsiębiorstw. Wyodrębnienie obszarów funkcyjnych z prawidłowo oddelegowanymi uprawnieniami i odpowiedzialnością w fundamentalnym stopniu warunkuje efektywność zarządzania, rozumianego jako podejmowanie decyzji realizujących cele operacyjne skorelowane z celami strategicznymi. Omawiane zjawisko nazywane jest decentralizacją funkcji zarządzania.

Należy podkreślić, że decentralizacja nie jest, a przynajmniej nie powinna być celem sama w sobie, a jedynie sposobem przeniesienia miejsca podejmowania wybranych decyzji z góry w dół hierarchii organizacyjnej. Argumenty za decentralizacją wynikają z niedostatków struktur scentralizowanych, trafnie wskazanych przez G. Lwa [2012]. Stwierdził on jednoznacznie, że w podmiocie scentralizowanym odpowiedzialność za uzyskane wyniki jest istotnie rozproszona. W przypadku niepowodzeń trudno wskazać odpowiedzialnego, co z jednej strony ogranicza bądź pogłębia brak odpowiedzialności przy jednoczesnym wzroście poziomu roszczeńowości [Lew 2012, s. 83].

Przedsiębiorstwa wdrażają decentralizację z kilku powodów, wśród których należy wymienić m.in.: łatwość pozyskiwania i wykorzystania wewnętrznych informacji, zwiększenie koncentracji na centralnym zarządzaniu, możliwość trenowania i motywowania menedżerów poszczególnych obszarów funkcyjnych, podniesienie ich konkurencyjności oraz skonfrontowanie z wyzwaniami stawianymi przez rynek. Jednocześnie systemem, który zapewnia pomiar rezultatów poszczególnych centrów odpowiedzialności w stosunku do potrzeb informacyjnych nimi zarządzających, jest rachunkowość odpowiedzialności (*responsibility accounting*). Co więcej, odzwierciedla i wspiera strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa, także handlowego [Hansen, Mowen 2006, s. 418-419].

Sformułowanie *responsibility accounting* w literaturze polskiej jest tłumaczone relatywnie niejednoznacznie. E. Nowak porządkuje, wskazuje i definiuje stosowane terminy: rachunkowość odpowiedzialności, rachunek odpowiedzialności, rachunkowość zarządcza według ośrodków odpowiedzialności [Nowak 2009, s. 195-196]. Na potrzeby referatu przyjęto termin: rachunkowość odpowiedzialności z uwagi na podkreślenie służebnej roli nie tylko podsystemu rachunkowości zarządczej, lecz także podsystemu rachunkowości finansowej w generowaniu użytecznych informacji na potrzeby zarządzania komórką odpowiedzialną zarówno za przychody, jak i koszty.

Fundamentem rachunkowości odpowiedzialności jest przyporządkowanie poszczególnych obszarów funkcyjnych przedsiębiorstwa do jednego z czterech centrów odpowiedzialności [Hilton 2010, s. 506-507]:

- centrum kosztów – wewnętrzna jednostka typu dział lub wydział, której menedżer jest rozliczany za wygenerowane koszty, np. magazyn;

- centrum przychodów – wewnętrzna jednostka, której menedżer jest rozliczany przez przypisane osiągnięte przychody, np. dział sprzedaży detalicznej;
- centrum zysków – wewnętrzna jednostka, której menedżer jest rozliczany za wypracowane zyski (zarówno osiągnięte przychody, jak i wygenerowane koszty), np. jedna z kawiarni w całym łańcuchu gastronomicznym;
- centrum inwestycji – wewnętrzna jednostka, której menedżer jest rozliczany za wypracowane zyski i zainwestowany kapitał, który umożliwił ich wypracowanie, np. wyodrębniony dział w strukturze dużej korporacji.

Z uwagi na podmiot referatu dalsze rozważania zostaną ukierunkowane na centrum zysków. Na wstępie należy zaznaczyć, że w polskiej literaturze pojawiają się różne terminy określające omawiany ośrodek odpowiedzialności. Przykładowo G.K. Świdorska [Karwowski i in. 2010, s. 393] wskazuje na sformułowanie „ośrodek rentowności”, A. Piosik [2006, s. 231] wykorzystuje termin „ośrodek odpowiedzialności za zyski operacyjne lub marże pokrycia”, E. Nowak [2011, s. 250] „centrum wyników”, a A. Karmańska [2006, s. 169-170] „centrum zysku/zysków”. Z uwagi na powyższe różnice należy wskazać podstawowe atrybuty funkcjonowania określonego centrum zysków (działu Sales) w przedsiębiorstwie handlowym Alfa:

- jest najważniejszym działem z kilku realizujących działalność podstawową – handlową, nie stanowi zatem komórki realizującej działalność pomocniczą;
- skoncentrowany jest na konkretnym kanale dystrybucji – B2B;
- odpowiedzialny jest za realizację procesu sprzedaży i wypracowanie zaplanowanych przychodów i jednocześnie marż;
- nie generuje i nie generował strat;
- posiada największy udział w przychodach całkowitych przedsiębiorstwa;
- generuje istotne koszty, które w większości mają charakter kontrolowany;
- znacząco determinuje funkcjonowanie wybranych ośrodków odpowiedzialności, w związku z czym częściowo obciążony jest jego kosztami;
- incydentalnie realizuje zadania niezwiązane *stricte* z działalnością, dla której został wyodrębniony;
- ugruntowany jest na różnych formach współpracy z pracownikami i dwumiesięcznej koncepcji premiowania;
- wymaga odpowiedniego systemu motywowania i kontroli.

Czynniki te powodują, że dział Sales określany jest syntetycznie mianem centrum zysków, rozumianego jako nadrzędny z punktu widzenia prowadzonej działalności ośrodka odpowiedzialności ukierunkowanego finalnie na maksymalizację zysków i optymalizację kosztów przy jednoczesnym budowaniu trwałej relacji z klientem. Osiągnięcie wskazanego rezultatu realizowane jest w następującym cyklu: wypracowanie zaplanowanego obrotu (przychodów ze sprzedaży towarów), maksymalizowanie marży brutto (przychody ze sprzedaży towarów minus wartość sprzedanych towarów), optymalizowanie kosztów działu Sales (w większości o charakterze kontrolowanym), osiągnięcie odpowiedniej marży netto (marża brutto minus koszty działu Sales).

Co ciekawe, impulsem do kompleksowego wdrożenia rachunkowości odpowiedzialności w przedsiębiorstwie handlowym Alfa wyjściowo nie była potrzeba uzyskiwania informacji o omawianych przychodach ze sprzedaży towarów, ich wartości i marży brutto (te są uzyskiwane z systemu CRM), lecz pytanie: ile kosztuje konkretny handlowiec i cały dział Sales oraz jakie są marże pokrycia netto tego ośrodka? Opracowanie koncepcji raportowania wyników działu Sales zostało poprzedzone wewnętrznym audytem finansowo-księgowym oraz zarządczym, które umożliwiły zidentyfikowanie potrzeb menedżerskich w relacji do rozpoznanych determinantów, głównie o charakterze endogenicznym, ale także egzogenicznym.

3. Determinanty koncepcji raportowania w przedsiębiorstwie Alfa

Zrealizowany audyt odznaczał się dwuwymiarowością, tzn. z jednej strony miał za zadanie określić poziom świadomości menedżerów oraz zidentyfikować i zdefiniować ich potrzeby zarządcze, z drugiej zaś wskazać, jaka jest użyteczność informacji generowanej z systemu rachunkowości finansowej w kontekście zaspokajania ujawnionych potrzeb. Skatalogowanie wyników w grupy czynników o charakterze wewnętrznym i zewnętrznym pozwoliło na określenie controllingowych celów w wymiarze strategicznym i operacyjnym – zarówno w kontekście organizacji systemu controllingu, jak i implementacji rozwiązań podnoszących poziom użyteczności informacyjnej pochodzącej z systemu rachunkowości (finansowej i zarządczej). Wybrane kluczowe determinanty endogeniczne kształtujące opracowaną koncepcję raportowania rezultatów działu Sales zostały ujęte w tabeli 1.

Należy podkreślić, że w referacie pominięto rozważania dotyczące wynikającego z uprzednio zrealizowanego audytu finansowo-księgowego wielowymiarowego dostosowania na potrzeby koncepcji systemu rachunkowości finansowej, w tym opracowania: polityki rachunkowości, planu kont, systematycznego rachunku kosztów, instrukcji obiegu dokumentów, założeń wewnętrznej kontroli finansowo-księgowej, co będzie stanowić przedmiot osobnej publikacji. Co więcej, zrezygnowano z omówienia zidentyfikowanych determinantów egzogenicznych, wśród których najważniejsze są: funkcjonowanie przedsiębiorstwa na rynkach: lokalnym i globalnym w różnych ich segmentach przy wykorzystaniu różnych kanałów dystrybucji, dywersyfikacja dostawców (głównie globalnych), turbulentnie zmieniające się warunki otoczenia, wysoka konkurencja w branży, ewoluująca moda i preferencje klientów.

Tabela 1. Syntetyczna charakterystyka wybranych determinantów endogenicznych wypracowanej koncepcji raportowania

Lp.	Determinant	Charakterystyka
1	Wysoka świadomość menedżerska	Przejawia się przede wszystkim w otwartości, poszukiwaniu i wdrażaniu nowoczesnych rozwiązań poprawiających efektywność zarządzania oraz koncentracji na budowaniu trwałej relacji z klientami, pracownikami i kontrahentami zgodnie z założeniami społecznej odpowiedzialności biznesu. Stosowanie benchmarkingu – uczenie się od liderów w branży, segmentach i kanałach dystrybucji.
2	Potrzeba posiadania informacji użytecznych do zarządzania	Ukierunkowanie na implementację rozwiązań zapewniających użyteczne informacje do raportowania rezultatów ośrodków odpowiedzialności i całego przedsiębiorstwa, kosztów pracowników, działów, utrzymania klientów czy kanałów dystrybucji.
3	Rozwinięta struktura organizacyjna	Mimo że Alfa jest przedsiębiorstwem małym, dwa uprzednie czynniki skutkowało zbudowaniem dojrzałej struktury zarówno w wymiarze poziomym, jak i pionowym, co sprzyja wdrażaniu rachunkowości odpowiedzialności.
4	Różne formy współpracy z pracownikami	Menedżerowie ukierunkowani są na nowoczesne formy współpracy z wykwalifikowanymi pracownikami i budowanie z nimi trwałej relacji. W wybranych działach umożliwiają pracę zdalną na podstawie stosunku pracy bądź własnej działalności.
5	Wydzielone działy handlowe	Ukierunkowanie na trzy podstawowe kanały dystrybucji (B2B, B2C oraz stacjonarne punkty sprzedaży) skutkowało wyodrębnieniem ośrodków odpowiedzialności, których działalność w całości bądź części pokrywa się z obsługiwanym kanałem (dział Sales w pełni obsługuje kanał B2B).
6	Znaczny outsourcing usług finansowo-księgowych	Prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz obsługi kadrowo-płacowej wyodrębnione częściowo w ramach outsourcingu z jednoczesną działalnością wspierającą działu wewnętrznego.
7	Przyjazne otoczenie informatyczne/wdrażany ERP	Wdrożone nowoczesne rozwiązania informatyczne, wspomagające działalność logistyczną, sprzedaż i obsługę klientów. Rozpoczęty proces implementacji kompleksowego systemu ERP.
9	Brak rozwiązań z systemu rachunkowości zarządczej	Stosowane autorskie rozwiązania w zakresie raportowania wyników oraz kosztów, oparte na posiadanym oprogramowaniu. Pierwotnie brak konkretnych narzędzi rachunkowości zarządczej.
10	Rozwinięte działy wspomagające	Wyodrębnione, względnie autonomiczne centra odpowiedzialności, jak: magazyn, logistyka, marketing, IT czy <i>office</i> , częściowo realizują działalność wspomagającą, generując koszty dla działu Sales, przy czym w zakładowym planie kont z uwagi na działalność handlową zrezygnowano z zespołu 5, rejestrując rezultaty ich funkcjonowania przez kolejny poziomy analityki w zespole 4.

Źródło: opracowanie własne.

4. Prezentacja koncepcji raportowania rezultatów działu Sales

Z uwagi na zidentyfikowaną pierwotnie nadrzędną potrzebę uzyskania odpowiedzi na pytanie: jaki jest koszt handlowca i całego działu Sales, przedstawiona w tabeli 2 struktura koncepcji raportowania rezultatów ugruntowana została na kategorii kosztu w układzie:

- wielostopniowym – ustrukturyzowanym kolejnymi poziomami kosztów o charakterze bezpośrednim i pośrednim, w tym kosztami wyłączonymi;
- wieloblokowym – odzwierciedlającym poszczególnych handlowców i formy współpracy z nimi.

Jednocześnie w strukturze raportu należało uwzględnić koszty ośrodków odpowiedzialności realizujących zadania wspomagające dział Sales (z pominięciem metod rozliczania kosztów działalności pomocniczej), rozliczane pośrednie koszty o charakterze administracyjnym i ogólnozakładowym oraz koszty wynikające z realizacji zadań na rzecz innych działów (tzw. wyłączone). Dane o przychodach, marżach brutto, liczbie zamówień importowane są z systemu sprzedażowego.

Struktura przedstawionej w tabeli 2 koncepcji uwzględnia zidentyfikowane uprzednio atrybuty funkcjonowania działu Sales oraz rozpoznane determinanty. Z uwagi na obowiązującą klauzulę poufności część pozycji oraz wartości została celowo pominięta. Koszty bezpośrednie uszczegółowiono kolejnymi stopniami:

- pierwszym, do którego odnoszone są koszty wynagrodzeń podstawowych netto wraz z obowiązkowymi bądź dobrowolnymi narzutami finansowanymi przez pracodawcę i pracownika;
- drugim, do którego zaliczane są koszty pozostałych składników wynagrodzeń (głównie premiami), z analogicznymi narzutami i szeregiem pozostałych bezpośrednich pozycji kosztowych generowanych przez danego handlowca;
- trzecim, w ramach którego wyodrębniane są incydentalne koszty wynikające z realizowanego przez danego handlowca zadania niezwiązanego z działem Sales, np. organizacja eventu, transport towarów do klienta.

Bliźniaczo podzielono koszty pośrednie, przy czym stopień:

- pierwszy odzwierciedla rozliczone na poszczególnych handlowców koszty funkcjonowania działu Sales jako całości;
- drugi ujmuje rozliczone koszty innych ośrodków na dział Sales, np. koszty zleconego przez handlowców niestandardowego pakowania towarów w magazynie;
- trzeci obejmuje wyłączone koszty pośrednie działu rozliczone na inne ośrodki.

Trzy kolejne sumy kosztów (IV, VIII, IX) pomijają koszty III stopnia – wyłączone (te pozycje w całości odnoszone są do raportów pozostałych centrów). Pozycje: Xa, Xb, Xc importowane są z systemu sprzedażowego, przy czym marża brutto stanowi jednocześnie pierwszy miernik rezultatów pracowników i działu. Z uwagi na transfer kosztów wyłączonych i jednoczesne przyjmowanie kosztów innych centrów szczególną rolę odgrywa bilansowanie pierwotnej puli kosztów, tzn. koszty

Tabela 2. Struktura koncepcji raportowania rezultatów działu Sales przedsiębiorstwa Alfa

Raport rezultatów działu SALES przedsiębiorstwa ALFA za miesiąc.....		Pracownik A	Pracownik B	...	Razem
Forma współpracy Pozycja		Umowa o pracę	Działalność		
I	Koszty bezpośrednie I stopnia (1~4)				
1	Wynagrodzenie podstawowe netto/wartość netto usługi				
2	ZUS+NFZ (płaca podstawowa)				
3	Podatek dochodowy (płaca podstawowa)				
4	PZU i inne (płaca podstawowa)				
II	Koszty bezpośrednie II stopnia (1~...)				
1	Premie i inne				
2	ZUS+NFZ (premie i inne)				
3	Podatek dochodowy (premie i inne)				
4	Delegacje				
5	...				
III	Koszty bezpośrednie III stopnia (1)				
1	Koszty bezpośrednie wyłączone				
IV	Koszty bezpośrednie I i II stopnia razem (I+II)				
V	Koszty pośrednie I stopnia (1~...)				
1	Obsługa zamówień				
2	...				
3	Pozostałe koszty pośrednie				
VI	Koszty pośrednie II stopnia (1~...)				
1	Magazyn				
2	Marketing				
3	...				
VII	Koszty pośrednie III stopnia (1)				
1	Koszty pośrednie wyłączone				
VIII	Koszty pośrednie I i II stopnia razem (V+VI)				
IX	Koszty całkowite (IV+VIII)				
Xa	Liczba zamówień B2B				
Xb	Obrót (przychody ze sprzedaży B2B)				
Xc	Marża brutto B2B				
XI	Koszt jednostkowy zamówienia B2B (IX:Xa)				x
XII	Koszty całkowite do obrotu B2B (IX:Xb)				x
XIII	Koszty całkowite do marży brutto B2B (IX:Xc)				x
XIV	Marża netto (Xc-IX)				

Źródło: opracowanie własne.

rozliczane muszą być równe kosztom odniesionym na wszystkie ośrodki odpowiedzialności. Ponadto poza marżą brutto dla oceny rezultatów wyszczególniono:

- koszt jednostkowy zamówienia B2B,
- wskaźnik kosztów całkowitych do obrotu,
- wskaźnik kosztów całkowitych do marży brutto,
- wartość marży netto.

Należy podkreślić, że przyjęte parametry wynikały z wielowymiarowej analizy potrzeb informacyjnych menedżerów, wykazując wysoką użyteczność w zarządzaniu operacyjnym².

Omawiana koncepcja została uporządkowana kolejnymi arkuszami odzwierciedlającymi: miesiące (12 arkuszy), dwumiesięczne okresy premiowania (6 arkuszy) i cały rok obrotowy (1 arkusz zbiorczy). Przyjęty kształt koncepcji stanowi jednocześnie podstawę kolejnych poziomów jej dojrzałości, uwzględniających:

- udział w parametrze ogółem (np. poszczególnych kosztów w kosztach całkowitych),
- perspektywę kosztów zmiennych i stałych,
- perspektywę kosztów kontrolowanych i niekontrolowanych,
- perspektywę kosztów wykorzystanych i niewykorzystanych zasobów,
- perspektywę kosztów klienta i segmentów klientów.

Istotna jest również m.in. możliwość realizacji cyklu planistyczno-kontrolnego, tj. budżetowania zintegrowanego z raportowaniem (bieżąca wersja ma wyłącznie charakter raportu *ex post*).

5. Zakończenie

W referacie zrealizowano cel polegający na przedstawieniu controllingowej koncepcji raportowania rezultatów centrum zysków w przedsiębiorstwie Alfa i omówieniu determinantów jej opracowania i wdrażania. Koncepcja stanowi połączenie rozwiązań teoretycznych i praktycznych, a jej struktura i parametry zostały ściśle dostosowane do potrzeb menedżerów przedsiębiorstwa Alfa. Implementacja koncepcji już w podstawowej wersji umożliwiła pozyskiwanie użytecznych informacji na temat kosztów i efektywności poszczególnych handlowców oraz całego działu, jak również zapewniła narzędzie dla wydajnego systemu premiowania. Koncepcja sama w sobie jest bodźcem do prac nad kolejnymi jej ewolucjami dla działu Sales oraz pozostałych ośrodków odpowiedzialności przedsiębiorstwa Alfa. Referat stanowi więc przyczynek do cyklu publikacji na temat raportowania rezultatów ośrodków odpowiedzialności rozliczanych przez wyniki, koszty, przychody i inwestycje.

² Szerzej na temat mierników dokonań: [Skoczylas 2016].

Literatura

- Hansen D.R., Mowen M.M., 2006, *Managerial Accounting*, 8th edition, Thomson South-Western, USA.
- Hilton R.W., 2010, *Managerial Accounting, Creating Value in a Dynamic Business Environment*, ninth edition, McGraw-Hill/Irwin, USA.
- Karmańska A., 2006, *Rachunkowość ośrodków odpowiedzialności i jej miejsce w systemie informacyjnym*, [w:] A. Karmańska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
- Karwowski M., Świdorska G.K., Świdorska M., 2010, *Kontrola w zarządzaniu operacyjnym*, [w:] G.K. Świdorska (red.), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Lew G., 2012, *Pomiar dokonań w ośrodkach odpowiedzialności*, [w:] E. Nowak (red.), *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa.
- Nowak E., 2009, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Nowak E., 2011, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Piosik A., 2006, *Zasady rachunkowości zarządczej*, PWN, Warszawa.
- Skoczylas W., Niemiec A. (red.), 2016, *Leksykon mierników dokonań*, CeDeWu, Warszawa.