

JOANNA ŚWIERK

*Rola ośrodków odpowiedzialności w zarządzaniu
przedsiębiorstwem*

The role of responsibility centers in managing a company

DECENTRALIZACJA SYSTEMU ZARZĄDZANIA

Obecne czasy, charakteryzujące się rosnącą konkurencją, ciągle zmieniającymi się warunkami otoczenia oraz procesem globalizacji działalności gospodarczej, wymuszają na przedsiębiorstwach stosowanie nowoczesnych instrumentów zarządzania. Systemem, który wspomaga kierownictwo firmy w podejmowaniu decyzji strategicznych i operacyjnych jest controlling. Jednym z podstawowych warunków implementacji controllingu w przedsiębiorstwie jest decentralizacja systemu zarządzania, która przejawia się w decentralizacji funkcji operacyjnych.¹

Decentralizacja polega na przekazywaniu władzy na niższe szczeble w hierarchii organizacyjnej. Oprócz przekazywania uprawnień decyzyjnych następuje równocześnie zwiększenie samodzielności jednostek organizacyjnych niższego szczebla. Dzięki temu stwarza się odpowiednie warunki do szybszego dostosowywania działalności przedsiębiorstwa do zmienności otoczenia i uwarunkowań lokalnych.²

Kardynalnym celem procesu decentralizacji zarządzania w przedsiębiorstwie jest redukcja kosztów działalności firmy oraz stworzenie warunków umożliwiających „zapanowanie” nad podejmowanymi w przedsiębiorstwie działaniami. Ponadto decentralizacja przedsiębiorstwa ułatwia realizację sześciu celów cząstkowych, do których należą:³

¹ E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003, s. 186.

² *Ibid.*, s. 186.

³ H. Błoch, *Zasady tworzenia centrów odpowiedzialności i regulacji ich działań przez zarząd przedsiębiorstwa*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003, nr 9.

* zwiększenie szybkości reakcji spowodowanych bliskim usytuowaniem zdecentralizowanych jednostek wobec problemów i rynków oraz skrócenie dróg i czasu przepływu niezbędnych informacji.

* zwiększenie elastyczności podejmowanych przez przedsiębiorstwo działań,

* poprawa orientacji całego przedsiębiorstwa na rynek i na klienta,

* redukcja ilości złych decyzji i niewłaściwych alokacji czynników produkcji, poprawa jakości decyzji,

* poprawa produktywności procesów podejmowanych w związku ze zmieniającymi się wymaganiami rynków i klientów,

* zwiększenie motywacji uczestników organizacji i akceptacji decyzji w następstwie lepszych możliwości obliczania wyników i strat spowodowanych przez decyzje zdecentralizowanych jednostek i ich kierowników.

ISTOTA OŚRODKÓW ODPOWIEDZIALNOŚCI

W procesie decentralizacji przedsiębiorstwa dokonywany jest nowy podział kompetencji dotyczących podejmowania decyzji. Następuje przesuwanie odpowiedzialności za rozwiązywanie problemów ze szczebla najwyższego w firmie (zarząd firmy) na niższy poziom decyzyjny (kierownicy poszczególnych jednostek organizacyjnych). Dzięki temu zarząd firmy nie skupia się na rozwiązywaniu bieżących problemów, a swoją uwagę kieruje na opracowywanie strategii działania firmy oraz na planowanie i koordynowanie planów. Działania takie wywołują konieczność wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie, jako konsekwencję dokonania podziału obowiązków i odpowiedzialności za wykonywaną pracę.

W literaturze przedmiotu występuje wiele określeń opisujących ośrodki odpowiedzialności. C. Drury określa ośrodek odpowiedzialności jako dział firmy, w którym odpowiedzialność za działalność i osiągnięcia ponosi właściwy kierownik działu.⁴ Ośrodek odpowiedzialności jest to każdy podmiot w organizacji, który sprawuje kontrolę nad powstawaniem kosztów, tworzeniem przychodów lub nad wykorzystaniem środków inwestycyjnych. Podmiotem tym może być jednostka, wydział, zakład, przedsiębiorstwo, grupa przedsiębiorstw lub sama organizacja jako całość.⁵ Wyodrębnione w firmie ośrodki mają za zadanie osiągnięcie takiego poziomu marży pokrycia, aby mógł być zrealizowany cel firmy jako całość.⁶

Istota ośrodków odpowiedzialności sprowadza się do faktu, iż funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości zależy bezpośrednio od wywiązywania się zdecentralizowanych jednostek z przyjętych do realizacji zadań. W celu prawidłowego

⁴ C. Drury, *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1996, s. 32.

⁵ G. K. Świdorska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa 2002, s. 12-8 i 9.

⁶ R. Mann, E. Mayer, *Controlling w twojej firmie*, Wydawnictwo prawnicze, Warszawa 1992, s. 7.

i samodzielnego funkcjonowania wyodrębnione ośrodki odpowiedzialności powinny spełniać określone wymogi:⁷

- * wyodrębnienia chce kierownictwo i załoga,
- * ośrodki mają istotny wpływ na koszty i/lub wyniki ekonomiczne przedsiębiorstwa,
- * ośrodki stanowią technologicznie zamkniętą część procesów wytwórczych dokonywanych w przedsiębiorstwie,
- * łatwo można je wyodrębnić ze struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa,
- * kierownicy mają prawidłowo określony zakres samodzielnego działania (jest możliwe jednoznaczne sprecyzowanie zakresu zadań, uprawnień i odpowiedzialności),
- * możliwe jest planowanie i rozliczanie przydzielonych komórce zadań,
- * możliwe jest dokonanie pomiaru i rozliczania pobranych środków,
- * istnieje możliwość zorganizowania systemu informacji decyzyjnej,
- * występuje możliwość koordynacji pracy samodzielných jednostek.

Tworzenie ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie wymaga przestrzegania określonych zasad. Do zasad tych należą:⁸

– **zasada orientacji na obiekty i zasada całościowego ujmowania działań** oznacza, że kryterium wyodrębnienia zdecentralizowanych jednostek w organizacji w pierwszej kolejności powinny pełnić obiekty, takie jak produkt czy grupy produktów, a nie czynności. Zdecentralizowana jednostka organizacyjna powinna zatem zapewnić pełną realizację określonego zadania lub konkretnego produktu czy grupy produktów.

– **zasada autonomii** zakłada, iż zdecentralizowane jednostki powinny charakteryzować się wysokim stopniem autonomii. Oznacza to, iż kierownicy wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności mogą samodzielnie podejmować decyzje dzięki przekazaniu im określonych uprawnień w tym zakresie. Zasada ta określana jest również jako „zasada uprawniająca do działań właściwych przedsiębiorcom”. Zakres przekazanych uprawnień kierownikom ośrodków determinowany jest przez poziom autonomii.

– **zasada regulacji poprzez rynek** stwierdza, iż zadania zdecentralizowanych jednostek przedsiębiorstwa powinny być podporządkowane osiągnięciu głównego celu firmy, jakim jest zysk i muszą w istotnym zakresie opierać się na regulacji rynkowej. Zasada ta ma na celu przeorientowanie przedsiębiorstwa na sygnały pochodzące z rynku.

– **zasada sterowania poprzez wynik** powstaje z poprzednich zasad. Zdecentralizowane wyniki można ująć i przyporządkować zdecentralizowanym jednostkom dopiero, gdy: 1) wyniki zostały spowodowane przez ich samodzielne i autonomiczne decyzje przedsiębiorcze oraz 2), na gruncie obowiązywania zasady sterowania poprzez rynek, koszty i obroty lub wycenione świadczenia można

⁷ J. Mońka (red.), *Controlling – prezentacja i analiza przypadków*, Wydawnictwo AE im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2002, s. 39.

⁸ Szerzej na ten temat patrz: H. Błoch, *op. cit.*

obiektywnie uznać za komponenty ich wyniku. Na tej podstawie oceniane są decyzje podejmowane przez ośrodki odpowiedzialności w tworzenie wyniku całego przedsiębiorstwa. Tym samym wynik zdecentralizowanych jednostek staje się centralną wielkością zarządzania i kontroli w zdecentralizowanym przedsiębiorstwie.

– **zasada subsydiarności** wskazuje na to, że w przypadku braku możliwości samodzielnego podejmowania decyzji i rozwiązywania problemów przez zdecentralizowaną jednostkę, decyzje takie zapadają na wyższym szczeblu zarządzania. Oznacza to, iż jednostka zdecentralizowana nie może ponosić za nie odpowiedzialności.

– **zasada komplementarności** głosi, iż zarządzanie przedsiębiorstwem zdecentralizowanym wymaga stosowania nie tylko zdecentralizowanych instrumentów koordynacji, ale również tych, które w sposób centralny pozwolą sterować i kontrolować po to, aby:

* aktywnie alokować wewnętrzne czynniki produkcji,

* zapewnić zgodność wszystkich działań podejmowanych w sposób zdecentralizowany z systemem celów przedsiębiorstwa jako całości.

W tym przypadku komplementarność oznacza, iż obok autonomii jednostek zdecentralizowanych muszą funkcjonować w przedsiębiorstwie uzupełniające się struktury scentralizowane.

Uwzględniając powyższe zasady wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności, jak podaje S. Nowosielski,⁹ może dokonywać się na dwa sposoby:

1) „poprzez nakładanie”

2) „od podstaw”.

Praktyka pokazuje, iż częściej stosowanym sposobem tworzenia ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie jest „nakładanie” centrów na już istniejące komórki organizacyjne. W tej metodzie akceptuje się dotychczasowe rozwiązania strukturalne i proceduralne występujące w przedsiębiorstwie. Ogólna istota tej metody polega na:¹⁰

– wstępnym wytypowaniu tych spośród istniejących komórek, które można przekształcić w ośrodki odpowiedzialności,

– sprawdzeniu czy komórka organizacyjna (wydział, zakład czy dział w zarządzie) spełnia kryteria formalno-ekonomiczne wyodrębniania danego rodzaju ośrodka.

Druga metoda „od podstaw” jest bardziej pracochłonnym sposobem wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności. Tworzenie konkretnej samodzielnej jednostki organizacyjnej następuje w sposób krokowy w ścisłym związku z projektowaniem całego otoczenia.¹¹ Jest to metoda mająca charakter uniwersalny, gdyż dzięki praktycznym kryteriom, zasadom i sposobom postępowania może być przydatna przy tworzeniu ośrodków odpowiedzialności w różnych obszarach funkcjonowania przedsiębiorstwa.

⁹ S. Nowosielski, *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001, s. 48 i n.

¹⁰ *Ibid.*, s. 49.

¹¹ Twórcą tej koncepcji jest H. Wildemann: *Die modulare Fabrik. Kundennahe Produktion direkter Fertigungssegmentierung*, St. Gallen: GFMT 1992, podają za S. Nowosielski: *op. cit.*, s. 49.

RODZAJE OŚRODKÓW ODPOWIEDZIALNOŚCI

Przedsiębiorstwa mogą dokonywać wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności według różnych kryteriów. Jak podaje E. Nowak¹² do najistotniejszych kryteriów tworzenia ośrodków odpowiedzialności należą kryteria: organizacyjne, przestrzenne, funkcjonalne, procesowe, produktowe, zadaniowe, dystrybucyjne. Szczegółową charakterystykę poszczególnych kryteriów tworzenia ośrodków odpowiedzialności przedstawia tabela 1.

Odpowiedzialność kierownictwa w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności zależy przede wszystkim od przydzielonych kierownikom uprawnień, zakresu ich samodzielności, zadań postawionych im do realizacji, wewnętrznej organizacji oraz przyjętych mierników ocen ośrodków.¹³

Liczba tworzonych ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie zależy przede wszystkim od¹⁴:

- * przedmiotu i zakresu działalności przedsiębiorstwa,
- * formy organizacyjno-prawnej przedsiębiorstwa,
- * struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa,
- * złożoności procesów gospodarczych,
- * charakteru realizowanych zadań produkcyjnych,
- * zróżnicowania rynków zbytu,
- * możliwości określenia zakresu uprawnień i odpowiedzialności.

Najczęściej w przedsiębiorstwach zdecentralizowanych wyróżnia się cztery¹⁵ główne rodzaje ośrodków odpowiedzialności:

- 1) ośrodki odpowiedzialności za koszty (ang. *cost centers*),
- 2) ośrodki odpowiedzialności za przychody (ang. *revenue centres*),
- 3) ośrodki odpowiedzialności za zyski (ang. *profit centres*),
- 4) ośrodki odpowiedzialności za inwestycje (ang. *investment centres*).

Kluczowy zakres odpowiedzialności kierownictwa poszczególnych ośrodków odpowiedzialności przedstawia rycina 1.

Ośrodki odpowiedzialności za koszty określane są również jako centra kosztów. Są to jednostki charakteryzujące się najniższym stopniem odpowiedzialności, które sprawują kontrolę jedynie nad poziomem kosztów. Dlatego też typowymi centrami

¹² E. Nowak, *Kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 12.

¹³ M. Styczyński, *Wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2001, s. 39.

¹⁴ E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość...*, s. 193.

¹⁵ W literaturze przedmiotu można spotkać podział, w którym wyróżnia się 5 ośrodków odpowiedzialności: za koszty, limit wydatków, przychody, zysk, inwestycje (zob. K. Jędralska, B. Woźniak-Sobczak, *System wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie*, Katowice 2000, s. 36). Z kolei S. Nowosielski wyróżnia centrum produkcyjne, centrum kosztów, centrum przychodów, centrum zysku, centrum inwestycyjne (zob. S. Nowosielski, *Centra kosztów...*, *op. cit.*, s. 20). Natomiast E. Nowak wyróżnia tylko trzy rodzaje ośrodków odpowiedzialności: ośrodki odpowiedzialności za koszty, ośrodki odpowiedzialności za zyski, ośrodki odpowiedzialności za inwestowanie (zob. E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość...*, s. 198 i n.).

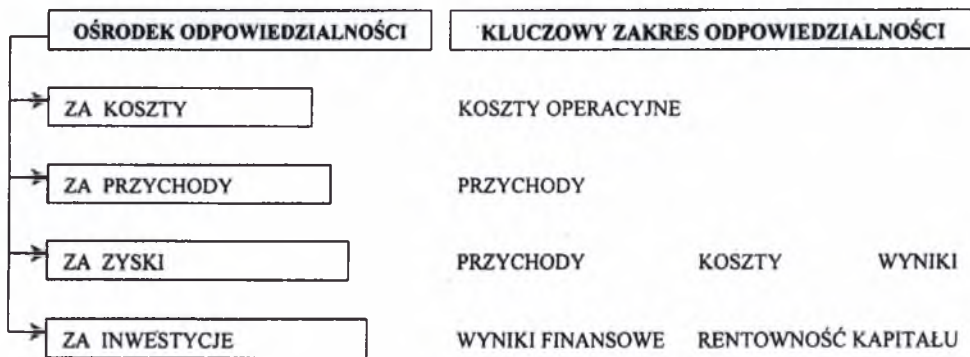
Tab. 1. Kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności
Standards of distinguishing the responsibility centers

Rodzaj kryterium	Charakterystyka
Organizacyjne	Najczęściej stosowany sposób wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności. Ośrodki odpowiedzialności pokrywają się ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa. Najczęściej ośrodkami odpowiedzialności są: oddziały przedsiębiorstwa, wydziały produkcji podstawowej, wydziały działalności pomocniczej, dział zaopatrzenia, dział zbytu, dział kadr, dział księgowości, dział controllingu, dział marketingu.
Przestrzenne	Ośrodki odpowiedzialności zostają przyporządkowane rejonom geograficznym bądź terenom przedsiębiorstwa. Rejonem geograficznym przy tworzeniu ośrodków odpowiedzialności może być: kraj, rejon kraju, jednostki terytorialne (województwo, powiat, gmina, miasto). W przypadku terenów przedsiębiorstwa ośrodkami odpowiedzialności mogą być: budynki, hale produkcyjne itp.
Funkcjonalne	Ośrodki odpowiedzialności wyodrębniane są dla określonych jednorodnych funkcji sprawowanych w przedsiębiorstwie. Przykładem ośrodków odpowiedzialności mogą być takie funkcje w przedsiębiorstwie, jak produkcja, marketing, zaopatrzenie, administracja, badania i rozwój.
Procesowe	Wprowadzanie ośrodków odpowiedzialności polega na powiązaniu ich ze strukturą procesów gospodarczych realizowanych w przedsiębiorstwie, na które składają się określone działania. Koniecznym warunkiem wyodrębnienia procesowego ośrodków odpowiedzialności jest możliwość sprawowania kontroli nad przebiegiem działań i ich wynikami.
Produktowe	Ośrodki odpowiedzialności zostają przyporządkowane różnym zakresom przedmiotowym działalności przedsiębiorstwa. Przykładowymi ośrodkami odpowiedzialności mogą być rodzaje działalności przedsiębiorstwa, grupy asortymentowe produktów, indywidualne asortymenty produktów.
Zadaniowe	Ośrodkami odpowiedzialności stają się określone zadania produkcyjne realizowane przez przedsiębiorstwo, np. zlecenia produkcyjne, roboty budowlane, prace remontowe, prace projektowe, projekty inwestycyjne, prace naukowo-badawcze.
Dystrybucyjne	Ośrodki odpowiedzialności zostają przyporządkowane różnym segmentom dystrybucji produktów i towarów. Przykładowymi ośrodkami odpowiedzialności są: asortymenty sprzedanych produktów lub towarów, obszary sprzedaży, grupy klientów, kanały dystrybucji.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. Nowak, *Kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 12.

kosztów są wydziały produkcyjne bądź wyodrębnione części wydziału, np. grupa maszyn, wydziały działalności pomocniczej, jak też komórki zarządu, dla których możliwe jest dokonanie rozliczenia poniesionych kosztów. Tego rodzaju ośrodki wprowadza się wówczas, gdy dla każdego z nich można ustalić budżet kosztów dla odpowiednich zadań realizowanych w ośrodku.¹⁶ Ocena ośrodka jest dokonywana na podstawie analizy odchylenia kosztów planowanych w porównaniu do kosztów

¹⁶ E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość...*, s. 198.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: J. Nesterak, *Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s. 75.

Ryc. 1. Rodzaje ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie
Sorts of responsibility centres in the company

faktycznie poniesionych przez ten ośrodek. Głównym celem wprowadzania ośrodków odpowiedzialności za koszty jest poprawa kontroli kosztów działalności.

Ośrodki odpowiedzialności za przychody to jednostki zajmujące się głównie sprzedażą wytworzonych w przedsiębiorstwie wyrobów, czyli działy marketingu i sprzedaży. Są one odpowiedzialne za rozmiar, jakość, strukturę asortymentową sprzedaży oraz za poziom cen i warunki płatności zawarte w umowach z klientami. Ośrodek rozliczany jest na podstawie osiągniętych przychodów, zaś główną przyczyną wyodrębnienia tego ośrodka odpowiedzialności w strukturze przedsiębiorstwa jest zwiększenie obrotu oraz wzrost udziału firmy na rynku.

Ośrodki odpowiedzialności za zyski (centra zysku) mogą stanowić miniaturowe przedsiębiorstwa wydzielone z organizacji, które są odpowiedzialne za kształtowanie się wyniku finansowego. Centra zysku wyodrębnia się w sytuacji, gdy ośrodek ma możliwość wpływania na ponoszone koszty oraz na poziom osiąganych przychodów ze sprzedaży. Istotnym kryterium, które musi być spełnione przy tworzeniu centrum zysku jest to, iż jednostka wewnętrzna powinna mieć bezpośredni kontakt z rynkiem, wpływając zarówno na koszty, jak i na ceny sprzedawanych wyrobów. Ośrodki odpowiedzialności za zyski rozliczane są z wypracowanego przez nie wyniku w postaci marży pokrycia, opartej na ewidencji kosztów w układzie stałym i zmiennym.¹⁷ Daje to możliwość kierownikowi danego ośrodka odpowiedzialności dokonywania oceny skutków podejmowanych przez siebie decyzji.

Ośrodki odpowiedzialności za inwestycje charakteryzują się największym zakresem odpowiedzialności i uprawnień decyzyjnych. Według H. Buk¹⁸ centrum inwestycji jest to segment organizacji odpowiedzialny za większą liczbę parametrów finansowych niż centrum zysku, które steruje tylko wynikami finansowymi.

¹⁷ J. Nesterak, *Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s. 77.

¹⁸ H. Buk, *Kontrola parametrów finansowych według ośrodków odpowiedzialności*, „Przegląd Organizacji” 1995, nr 1.

Kierownicy centrów inwestycji posiadają uprawnienia do podejmowania decyzji w obszarze kosztów, przychodów i przedsięwzięć inwestycyjnych.¹⁹ Wyodrębnienie ośrodka odpowiedzialności za inwestycje wymaga przekazania kierownikowi kontroli nad aktywami znajdującymi się w posiadaniu jednostki. Przy ocenie centrum inwestycji wykorzystuje się dwa mierniki: stopę zwrotu z zainwestowanego kapitału (ROI – stosunek zysku operacyjnego do aktywów ośrodka inwestycyjnego) oraz zysk rezydualny (zysk operacyjny pomniejszony o odsetki ustalone dla wykorzystywanych przez ośrodek kapitałów).

Zadania ośrodków odpowiedzialności są wkomponowane w system celów przedsiębiorstwa w następujący sposób²⁰:

- * przedsiębiorstwo ma ustalony zbiór celów (cel) ogólnych na dany okres,
- * cele te są podzielone na subcele,
- * subcele są zgodne między sobą oraz z celem długookresowym,
- * pracownicy akceptują cele i zadania,
- * wykonanie zadań jest związane z celem motywacyjnym.

Realizowane zadania przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności muszą zatem być spójne z celami głównymi całego przedsiębiorstwa. Jak zauważa S. Nowosielski²¹ cele przedsiębiorstwa i wynikające z nich cele ośrodków odpowiedzialności powinny łączyć sprzeczne orientacje: potrzebę zadowolenia klientów z przymusem usatysfakcjonowania właściciela (uzyskania wysokiej rentowności kapitałów) oraz chęć zadowolenia kierowników i pracowników przedsiębiorstwa (odpowiednie wynagrodzenie, partycypacja w zarządzaniu). Relacje występujące pomiędzy celami przedsiębiorstwa a celami ośrodków odpowiedzialności przedstawia tabela 2.

POMIAR I OCENA DZIAŁALNOŚCI OŚRODKÓW ODPOWIEDZIALNOŚCI

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie powinno sprowadzać się przede wszystkim do określenia zasad i mierników oceny ich funkcjonowania. Skuteczność i efektywność pracy ośrodków odpowiedzialności powinna podlegać okresowej kontroli i ocenie przez zarząd firmy. Ocena realizacji zadań postawionych przed ośrodkami odpowiedzialności powinna zostać powiązana z systemem motywacyjnym.²² Ocenie powinien podlegać ustalony wcześniej okres pracy ośrodka odpowiedzialności, np. miesiąc, kwartał, półrocze. Istota systemu oceny ośrodków odpowiedzialności przedstawiona jest na rycinie 2.

¹⁹ D. Sołtys, *Ceny rozliczeniowe w controllingu operacyjnym*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, Wrocław 1995, nr 698, s. 67.

²⁰ K. Jędralska, B. Woźniak-Sobczak, *Metoda controllingu strategicznego i jej implementacja w zarządzaniu biznesem*, Katowice 2001, s. 157.

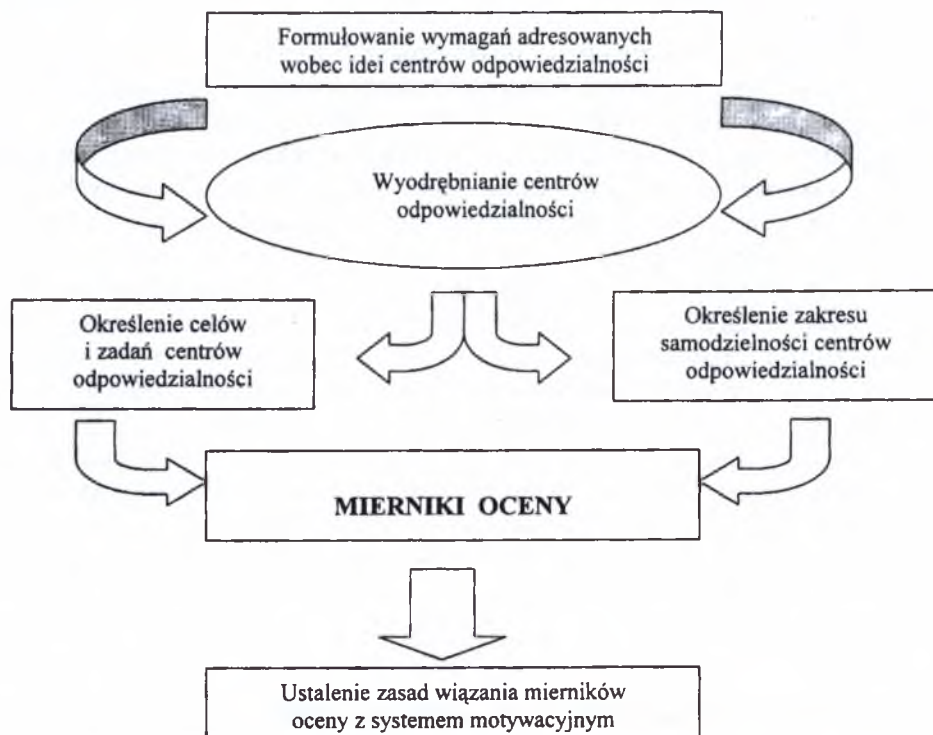
²¹ S. Nowosielski, *Centra kosztów...*, s. 90.

²² *Ibid.*, s. 151.

Tab. 2. Relacje między celami przedsiębiorstwa a celami ośrodka odpowiedzialności
Relations between aims of company and aims of responsibility center

Cele główne przedsiębiorstwa	Cele pośrednie, poprzez które ośrodek odpowiedzialności ma wpływ na cele przedsiębiorstwa
Zorientowane na właściciela kapitału: – wzrost wartości firmy – stopa zwrotu kapitału	Stopa zwrotu majątku zaangażowanego w ośrodku, zysk operacyjny, sprzedaż i koszty operacyjne, produktywność składników majątku (szczególnie obrotowego)
Zorientowane na proces wewnętrzny: – płynność, – sprawność	Czas wykonania zadań, rotacja zapasów, wykorzystanie zdolności produkcyjnej
Zorientowane na klientów i dostawców: – zadowolenie klientów i dostawców – zwiększenie rozmiarów współpracy	Terminowość dostaw, jakość procesów, produktów, uwzględnianie szczególnych wymagań
Zorientowane na pracowników: – satysfakcja z pracy – bezpieczeństwo pracy	Zapewnienie miejsca, warunków pracy i dochodów pracowniczych

Źródło: S. Nowosielski, *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001, s. 90.



Źródło: J. Nesterak, *Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s. 94.

Ryc. 2. Idea systemu oceny ośrodków odpowiedzialności
Idea of the system of estimation of responsibility centres

Do najczęściej wykorzystywanych mierników pozwalających w sposób obiektywny mierzyć efektywność pracy ośrodków odpowiedzialności zalicza się²³:

– *mierniki produktywności*, ustalone jako relacja rzeczywistego efektu do rzeczywistego nakładu określonych zasobów (np. marża pokrycia kosztów do liczby roboczogodzin), porównuje się planowane relacje z osiągniętymi;

– *mierniki wykorzystania zasobów*, które stanowią stosunek rzeczywistego nakładu do normy bądź wzorca związanego z danym zasobem (np. rzeczywiste zużycie surowca do produkcji w porównaniu z jego normą lub wzorcem zużycia), dzięki temu możliwa jest ocena stopnia przekroczenia norm lub osiągnięcia oszczędności;

– *mierniki skuteczności*, które są stosunkiem rzeczywistego efektu do przyjętego w przedsiębiorstwie wzorca w postaci normy lub standardu (np. ilość pozyskanych nowych zamówień a środki przeznaczone na reklamę), przydatność tych mierników determinowana jest trafnością przyjętej normy lub standardu.

Poza wymienionymi miernikami oceny ośrodków odpowiedzialności do realizacji celów długookresowych mogą być stosowane także niefinansowe kryteria oceny, takie jak: poziom jakości produktów i jego poprawa, zdobycie nowych rynków zbytu, innowacje produkcyjne, kształcenie pracowników, zapewnienie klientom dobrego serwisu itp.²⁴

Dzięki dokonywaniu oceny pracy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności możliwa jest szybka reakcja kierownictwa i podjęcie działań korygujących w przypadku wystąpienia niekorzystnych odchyień od zaplanowanych zadań.

Z badań przeprowadzonych przez S. Sojaka²⁵ wynika, iż występują znaczne różnice w zakresie tworzenia ośrodków odpowiedzialności i stosowanych mierników do ich oceny w przypadku przedsiębiorstw krajowych i wielonarodowych. Badania²⁶ dotyczyły 41 przedsiębiorstw, z czego 25 stanowiły przedsiębiorstwa krajowe, a 16 przedsiębiorstwa wielonarodowe. W badanych przedsiębiorstwach istniały wszystkie analizowane ośrodki odpowiedzialności (centra kosztów, przychodów, zysków i inwestycyjne). Tabela 3 przedstawia liczbę i typy ośrodków odpowiedzialności przypadających na przedsiębiorstwa krajowe i wielonarodowe.

Należy zauważyć, iż większa ilość ośrodków odpowiedzialności niż badanych przedsiębiorstw oznacza, iż w ramach jednego przedsiębiorstwa występują jednocześnie różne typy ośrodków. Podkreślenia wymaga fakt, iż istnieje istotna różnica w wyodrębnianiu ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach krajowych i wielonarodowych. Otóż wśród przedsiębiorstw krajowych dominują centra zysków i centra inwestycyjne, co wynika z dużej autonomii podejmowania decyzji

²³ M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s. 117.

²⁴ K. Jędralska, B. Woźniak-Sobczak, *System wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie*, Katowice 2000, s. 39.

²⁵ S. Sojak, *Rozrachunek wewnętrzny – wycena transferów i pomiar oceny działalności w praktyce*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2001, nr 4.

²⁶ Badania ankietowe przeprowadzone zostały w IV kwartale 1999 r. i I kwartale 2000 r. Obejmowały one przedsiębiorstwa krajowe i wielonarodowe wybrane według próby losowej.

Tab. 3. Charakterystyka badanej grupy przedsiębiorstw według rodzajów ośrodków odpowiedzialności
 Characteristics of studied group of companies according to kinds of centres of responsibility

Ośrodki odpowiedzialności	Krajowe		Wielonarodowe		Razem	
	liczba	%	liczba	%	liczba	%
Kosztów	15	60,0	3	18,8	18	43,9
Przychodów	6	24,0	7	43,8	13	31,7
Zysków	10	40,0	16	100,0	26	63,4
Inwestycyjne	18	72,0	3	18,8	21	51,2
Liczba przedsiębiorstw	25	–	16	–	41	–

Źródło: S. Sojak, *Rozrachunek wewnętrzny – wycena transferów i pomiar oceny działalności w praktyce*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2001, nr 4.

cenowych i inwestycyjnych o charakterze długookresowym. Natomiast wśród przedsiębiorstw wielonarodowych wszystkie są centrami zysków, co świadczy o tym, iż ich kierownicy są odpowiedzialni zarówno za przychody, jak i koszty. Inaczej jest w przypadku centrów inwestycyjnych. Ich mała liczba oznacza, iż w przedsiębiorstwach wielonarodowych decyzje dotyczące inwestycji w majątek trwały są podejmowane przez spółki-matki zlokalizowane w kraju pochodzenia, a nie w Polsce.²⁷

Ważnym aspektem funkcjonowania ośrodków odpowiedzialności jest pomiar i ocena ich działalności. Tabela 4 prezentuje wykaz mierników stosowanych do oceny i pomiaru efektywności gospodarowania poszczególnych ośrodków odpowiedzialności w zależności od rodzaju badanego przedsiębiorstwa.

Tab. 4. Mierniki finansowe stosowane do oceny i pomiaru efektywności gospodarowania
 Applied financial measures for estimation and measurement of managing efficiency

Wskaźnik finansowy	Krajowe		Wielonarodowe	
	liczba odpowiedzi	%	liczba odpowiedzi	%
Zysk netto	21	84,0	5	31,3
Zysk brutto	16	64,0	4	25,0
ROI, ROE	6	24,0	8	50,0
ROA	4	16,0	6	37,5
Nadwyżka dochodu (RI)	1	4,0	1	6,3
Rentowność sprzedaży	20	80,0	6	37,5
Redukcja kosztów	19	76,0	6	37,5
Wzrost sprzedaży	22	88,0	8	50,0
Marża brutto	11	44,0	4	25,0
Udział w rynku	8	32,0	9	56,3
Liczba przedsiębiorstw	25	–	16	–

Źródło: S. Sojak, *Rozrachunek wewnętrzny – wycena transferów i pomiar oceny działalności w praktyce*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2001, nr 4.

²⁷ *Ibidem*.

Z analizy danych zamieszczonych w tabeli wynika, iż wśród przedsiębiorstw krajowych najczęściej wykorzystywanymi wskaźnikami finansowymi są: dynamika przychodów ze sprzedaży (88% badanych przedsiębiorstw), redukcja kosztów (76% przedsiębiorstw) oraz miary bezwzględne – zysk netto (84% przedsiębiorstw) i rentowność sprzedaży (80% przypadków), zysk brutto (64%). Przedsiębiorstwa krajowe przywiązują małą uwagę do miar rentowności kapitałów, tj. ROA, ROI, ROE oraz nadwyżki dochodu (RI). Porównując wyniki przedsiębiorstw wielonarodowych z przedsiębiorstwami polskimi okazuje się, iż w mniejszym zakresie stosują one mierniki takie jak zysk brutto czy netto. Natomiast duże znaczenie przywiązują do wskaźników rentowności (ROI, ROE, ROA) oraz do procentowego udziału w rynku swojej produkcji (56,3% badanych przedsiębiorstw).²⁸

PODSUMOWANIE

Jak wynika z przeprowadzonych rozważań proces decentralizacji przedsiębiorstwa, który przejawia się we wprowadzaniu ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie, może spowodować poprawę wyników osiąganych przez zdecentralizowane jednostki, a poprzez to doprowadzić do poprawy efektów działalności całej firmy.

Jednak prawidłowe funkcjonowanie zdecentralizowanych jednostek (ośrodków odpowiedzialności) zdeterminowane jest nie tylko zdefiniowaniem kryteriów, jakie muszą spełniać analizowane komórki, aby samodzielnie funkcjonować. Konieczne jest także szczegółowe sprecyzowanie celów i zadań dla ośrodków odpowiedzialności, których realizacja musi być ukierunkowana na spełnianie celu głównego przedsiębiorstwa. Oczywiście właściwe działanie ośrodków odpowiedzialności nie jest możliwe bez delegowania odpowiednich uprawnień decyzyjnych kierownikom tych centrów, po to aby mogli skutecznie wypełniać zakres swoich obowiązków.

SUMMARY

This article presents the role of responsibility centres in managing a company. There are four kinds of responsibility centers: cost centers, revenue centres, profit centres and investment centres which can be distinguished in a company.

The process of decentralization of a company which manifests with using in a company the responsibility centers can cause the improvement of results achieved by decentralized units and leads to improvement of effects of activity of the whole firm.

²⁸ *Ibidem*.

BIBLIOGRAFIA

- Błoch H., *Zasady tworzenia centrów odpowiedzialności i regulacji ich działań przez zarząd przedsiębiorstwa*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003, nr 9.
- Buk H., *Kontrola parametrów finansowych według ośrodków odpowiedzialności*, „Przegląd Organizacji” 1995, nr 1.
- Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1996.
- Jędralska K., Woźniak-Sobczak B., *Metoda controllingu strategicznego i jej implementacja w zarządzaniu biznesem*, Katowice 2001.
- Jędralska K., Woźniak-Sobczak B., *System wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie*, Katowice 2000.
- Mann R., Mayer E., *Controlling w twojej firmie*, Wydawnictwo prawnicze, Warszawa 1992.
- Mońka J. (red.), *Controlling – prezentacja i analiza przypadków*, Wydawnictwo AE im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2002.
- Nesterak J., *Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002.
- Nowak E., *Kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 12.
- Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- Nowosielski S., *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo AE im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.
- Sojak S., *Rozrachunek wewnętrzny – wycena transferów i pomiar oceny działalności w praktyce*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2001, nr 4.
- Sołtys D., *Ceny rozliczeniowe w controllingu operacyjnym*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, Wrocław 1995, nr 698.
- Styczyński M., *Wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2001.
- Świdarska G. K. (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa 2002.