Ośrodki odpowiedzialności w jednostkach gospodarczych – nowoczesne narzędzie zarządzania

<https://doi.org/10.33141/po.2005.11.08>

Przegląd Organizacji, Nr 11 (790), 2005, ss. 29-32

www.przegladorganizacji.pl

Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa (TNOiK)

Magdalena Ossowska

Zapewnienie sprawności i skuteczności w działaniu każdego przedsiębiorstwa działającego na globalnym rynku wymaga umiejętnego dostosowania swojej struktury organizacyjnej do potrzeb prowadzonej działalności. Taka struktura w całej swojej istocie powinna przyczyniać się w szczególności do zwiększania skuteczności zarządzania jednostką, co powinno mieć swoje konsekwencje w poprawie efektywności działania, umiejętności sprostania wymaganiom stawianym przez klientów, a także sprawności w dostosowywaniu się do wymogów konkurencyjnego rynku.

Jednym z kierunków zwiększenia skuteczności zarządzania przedsiębiorstwem jest decentralizacja ich systemów zarządzania. **Decentralizacja** zarządzania zorientowana jest przede wszystkim na decentralizację funkcji operacyjnych. Polega ona na wyodrębnieniu w ramach jednego przedsiębiorstwa wielu jednostek i przekazaniu (delegowaniu) uprawnień decyzyjnych na niższe szczeble zarządzania oraz na zwiększeniu samodzielności jednostek organizacyjnych szczebla niższego. Dzięki takiej dystrybucji uprawnień stworzone zostają warunki niezbędne do szybszego dostosowania się do zmienności otoczenia i lokalnych uwarunkowań¹⁾.

Jedną z form decentralizacji jest wyodrębnienie w przedsiębiorstwie jednostek nazywanych ośrodkami odpowiedzialności lub centrami odpowiedzialności.

Ośrodek odpowiedzialności to segment (fragment) obszaru funkcjonowania organizacji lub we-

wnętrzną jednostką organizacyjną, najczęściej zarządzaną w sposób jednoosobowy, której kierownik jest odpowiedzialny za realizację celu wyznaczonego przez kierownictwo wyższego poziomu zarządzania. Należą do nich jednostki wyodrębniane wewnątrz firmy, takie jak: wydział, zakład, fabryka, filia lub obszar działalności, np. działalność produkcyjna, handlowa, usługowa²⁾.

Przy podziale przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności są stosowane różne kryteria ich wyodrębniania. Najczęściej stosowane kryteria wydzielenia centrów odpowiedzialności przedstawia tabela.

Ze względu na zakres odpowiedzialności, autonomię działania oraz sposób pomiaru wykonania zadań finansowych w organizacjach zdecentralizowanych wyróżnia się pięć typów ośrodków odpowiedzialności, a mianowicie:³⁾

- ośrodki odpowiedzialności za koszty,
- ośrodki odpowiedzialności za limit wydatków,
- ośrodki odpowiedzialności za przychody,
- ośrodki odpowiedzialności za zysk,
- ośrodki odpowiedzialności za inwestowanie.

Ośrodki odpowiedzialności za koszty najczęściej pokrywają się z wydziałami produkcyjnymi, ale mogą również stanowić: działy, oddziały, grupy robót, brygady itp. Kierownik może wpływać tylko na poziom kosztów związanych z realizowaną działalnością i musi posiadać swobodę podejmowania w tym zakresie decyzji. Powinien otrzymywać wszelkie informacje niezbędne do podejmowania decyzji i kontroli ich

Tab. Kryteria wydzielenia ośrodków odpowiedzialności

Kryterium	Charakterystyka
terytorialne	Ośrodek powinien obejmować wyodrębniony teren działania (budynek, powierzchnia w budynku lub hali produkcyjnej, osobny obszar).
organizacyjne	Ośrodek stanowi element składowy struktury organizacyjnej jednostki z osobą wyznaczoną do kierowania.
informacyjne	Dokumenty źródłowe o ponoszonych kosztach i osiągniętych przychodach w ośrodku są ewidencjonowane na osobnych kontach analitycznych, a informacje o nich są dostępne dla danego kierownika.
przedmiotowe	Realizowane w podmiocie działania lub procesy stanowią pod względem technologicznym cykle zamknięte w obszarze ośrodka odpowiedzialności, a ich efektem jest produkt finalny, półfabrykat, usługa zewnętrzna, świadczenie wewnętrzne.
decyzyjne	Określony jest zakres swobody decyzyjnej kierownika podmiotu, co determinuje rodzaj ośrodka odpowiedzialności.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Rachunkowość zarządcza. Wybrane zagadnienia, testy i zadania*, red. E. Walińska, P. Urbanek. Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Łódź 2000, s. 127; *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza...*, op.cit., s. 112.

realizacji oraz wyznaczonego poziomu kosztów. Kierownictwo tego ośrodka nie kontroluje wysokości osiągniętych przychodów ze sprzedaży efektów pracy przedsiębiorstwa, tym bardziej wyników finansowych, ani nie podejmuje decyzji powodujących zmiany w posiadanych zasobach danego ośrodka czy całej jednostki. Ośrodki odpowiedzialności za koszty są stosunkowo łatwe do wyodrębnienia, jednak ich tworzenie nie może być mechanicznym zabiegiem administracyjnym, utrwalającym dotychczasowy podział przedsiębiorstwa na komórki organizacyjne. Każdorazowo powinna być przeprowadzona dogłębna analiza warunków działania, połączona z weryfikacją zakresu rozdysponowanych już wcześniej obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności. W tworzeniu centrów kosztowych mogą wystąpić pewne ograniczenia, zarówno o charakterze indywidualnym, właściwym dla danego przedsiębiorstwa, jak i ogólnym. Dlatego też, przy tworzeniu ośrodka kosztów należy zapewnić⁴⁾:

- możliwość planowania kosztów ze szczegółowością, z jaką wydzielono centra kosztowe;
- możliwość jednoznacznego przypisania poniesionych kosztów do wyodrębnionego ośrodka;
- objęcie zakresem odpowiedzialności przedmiotu wydzielonego takiego segmentu działalności, aby można było dokonać identyfikacji i pomiaru stanów na jego styku z otoczeniem zewnętrznym i wewnętrznym („wejście” i „wyjście”);
- dostosowanie zasad pomiaru stanów „wejść” i „wyjść” do zakresu swobody decyzyjnej i odpowiedzialności danego ośrodka oraz związanych z tym mierników oceny.

Jeżeli nie zostaną spełnione wszystkie wymagania, wówczas każda próba uczynienia z takiego centrum sprawnie działającego ośrodka odpowiedzialności nie zakończy się spodziewanym rezultatem.

Pod kontrolą tego ośrodka odpowiedzialności znajdują się ponoszone koszty. Jednak przy dokonywaniu oceny działań kierownika ośrodka ważne jest rozróżnienie dwóch kategorii kosztów ponoszonych przez dany ośrodek, a mianowicie kosztów kontrolowanych i kosztów nie kontrolowanych⁵⁾. **Koszty kontrolowane** to koszty, które kształtują się pod wpływem decyzji kierownika ośrodka, są od niego zależne. Natomiast **koszty nie kontrolowane** ponoszone są w związku z działalnością ośrodka, jednak na ich kształtowanie kierownik nie ma wpływu. Mają one jedynie charakter informacyjny i nie są wykorzystywane w ocenie dokonań ośrodka. Zatem dla prawidłowej oceny działań kierownictwa ośrodka odpowiedzialności kosztów, powinny być one poprawnie wyodrębnione.

Ocena ośrodków odpowiedzialności za koszty odbywa się poprzez porównanie kosztów rzeczywistych z kosztami planowanymi. Kryterium oceny dokonań centrum kosztów jest odchylenie kosztów rzeczywistych od kosztów planowanych (koszty planowane – koszty rzeczywiste = odchylenie kosztów), które poddawane jest szczegółowej analizie⁶⁾.

Ośrodki odpowiedzialności za limit wydatków są to takie komórki przedsiębiorstwa, w których nie ma wyraźnej zależności między działalnością a jej kosztami, w związku z czym ocena poziomu kosztów jest bardzo subiektywna. Limit wydatków wynika zazwyczaj z negocjacji lub też jest narzucany. Przekro-

czenie jednak określonego limitu nie zawsze świadczy na niekorzyść ośrodka i nie jest wynikiem niegospodarności. Dlatego też konieczne jest stosowanie dodatkowych miar oceny, często niefinansowych. Dotyczy to głównie komórek administracji i zarządu, a także ogólnoprodukcyjnych⁷⁾.

Ośrodki odpowiedzialności za przychody są to wewnętrzne podmioty, których kierownicy są odpowiedzialni, a także rozliczani, za poziom osiągniętego przychodu w danym okresie. Są to najczęściej podmioty zajmujące się marketingiem i sprzedażą produktów. Od nich w dużym stopniu zależą rozmiary i struktura sprzedaży, jak również cena sprzedaży. W ośrodkach tych mogą być wyodrębniane obiekty przychodów uporządkowane hierarchicznie, jak na przykład: grupa produktowa, obszar rynku, kanał dystrybucji, klienci indywidualni lub grupa klientów czy stanowisko sprzedaży. Ich ranga jest znacząca z uwagi na istotną rolę przychodów ze sprzedaży w całej działalności jednostki gospodarczej⁸⁾.

Ośrodki odpowiedzialności za zysk, lub inaczej za wyniki finansowe, są to podmioty, których kierownictwo dysponuje znaczącym zakresem uprawnień i odpowiedzialności. Pod ich kontrolą znajdują się ponoszone koszty i osiągnięte przychody, a w ostatecznym rezultacie wyniki finansowe, w szczególności zaś zyski. Dlatego też kierownictwo odpowiedzialności za zysk oceniane jest na podstawie odchylenia kwoty zysku rzeczywistego osiągniętego od zysku planowanego.

Aby można było jednak mówić o odpowiedzialności jednostki za wygenerowane przychody ze sprzedaży efektów jej pracy, muszą zostać spełnione następujące warunki⁹⁾.

■ W gestii kierownictwa jednostki leży decyzja, jakie wyroby czy usługi będą produkowane w danym okresie. Ma to szczególne znaczenie w przypadku wykorzystywania do produkcji zapasów, którymi przedsiębiorstwo dysponuje w ograniczonej ilości, a mogą one zostać zużyte w produkcji mniej lub bardziej rentownych produktów.

■ Jednostka decyduje o poziomie ceny, kierunkach sprzedaży, w przypadku kiedy ceny dyktuje rynek, i tym samym może wybierać rynki, na których realizowana jest największa marża, a także o wysokości i kryteriach udzielania rabatów i upustów.

■ Produkt będący przedmiotem sprzedaży jest:

- w całości wytwarzany w jednostce produkcyjnej,
- wytwarzany etapowo w kilku jednostkach, przy czym tylko jednostka realizująca ostatni etap produkcyjny stanowi centrum zysku, natomiast pozostałe centra kosztów,
- wytwarzany etapowo w kilku jednostkach będących centrami zysku i obowiązuje w przedsiębiorstwie system cen wewnętrznych negocjowanych lub opartych na cenach rynkowych.

Głównym motywem wprowadzenia w przedsiębiorstwie centrów zysku jest dążenie do maksymalizacji zysku osiąganego przez jednostkę. Oznacza to, że przy wprowadzeniu centrów zysku jako kryterium optymalizacji decyzji ekonomicznych podejmowanych przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności występuje zysk. W ośrodkach zysku będzie więc miało miejsce optymalizowanie takich wielkości ekonomicznych, które wiążą się z osiąganiem przez te centra zysku.

Ośrodki odpowiedzialności za zysk to najczęściej zakłady w przedsiębiorstwie wielooddziałowym. Centrami zysku mogą być również wydziały produkcji podstawowej czy produkcji pomocniczej, które mogą jednak decydować o sprzedaży swoich produktów¹⁰.

Ośrodki odpowiedzialności za inwestowanie są to wewnętrzne jednostki organizacyjne, którym przydzielony został największy zakres decyzyjny i odpowiedzialności. W ramach wyznaczonej, przez generalne kierownictwo firmy, swobody decyzyjnej, w gestii kierownika ośrodka leży sterowanie poziomem kosztów i przychodów, kontrola procesów produkcji i sprzedaży, dokonywanie zmian w zdolnościach produkcyjnych firmy oraz odpowiednie wykorzystanie posiadanych funduszy inwestycyjnych.

Ośrodki odpowiedzialności za inwestowanie wprowadza się zazwyczaj w dużych przedsiębiorstwach o złożonej strukturze organizacyjnej, w przedsiębiorstwach wielooddziałowych, gdzie takim ośrodkiem mogą być poszczególne oddziały przedsiębiorstwa (konglomeratu).

Główną przesłanką wprowadzenia w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności za inwestowanie jest maksymalizacja zwrotu zainwestowanego kapitału. Kierownicy tych centrów ponoszą odpowiedzialność za podjęte decyzje o charakterze inwestycyjnym, a więc są rozliczani z kształtowania się relacji między dochodem osiągniętym przez ośrodek a wysokością zainwestowanych w jego działalność kapitałów¹¹.

Ośrodki te zostały uporządkowane według zakresu samodzielnie podejmowanych decyzji w kolejności – od najmniejszego do największego. Najmniejszy zakres odpowiedzialności mają działy odpowiedzialne za koszty, natomiast najszerszy zakres odpowiedzialności przypisany jest do centrów inwestycji, a zatem do

zarządu czy akcjonariuszy przedsiębiorstwa. Hierarchia odpowiedzialności każdego ośrodka odpowiedzialności została przedstawiona na rysunku.

Hierarchiczna struktura ośrodków odpowiedzialności charakteryzuje się wzrastającym zakresem odpowiedzialności w miarę przechodzenia na coraz wyższy poziom. Wzrost odpowiedzialności powinien być proporcjonalny do zakresu przyznanych kompetencji, zaś uprawnienia decyzyjne kierowników ośrodków powinny być tak zwiększone, aby mieli oni rzeczywisty wpływ na funkcjonowanie komórek, którymi zarządzają. Tylko wtedy egzekwowanie odpowiedzialności może być skuteczne. Równocześnie konieczne jest rozgraniczenie kompetencji poszczególnych ośrodków odpowiedzialności tak, aby wyeliminowane zostały zjawiska krzyżowania się niekiedy sprzecznych interesów kierowników i powstających z tego tytułu niejasności w procesie funkcjonowania przedsiębiorstwa. Nie można bowiem przypisywać kierownikom komórek organizacyjnych określonych zakresów odpowiedzialności, jeżeli realizacja przydzielonych im zadań w dużej mierze zależy od decyzji podejmowanych w innych komórkach¹².

W związku z tym, że największym zakresem odpowiedzialności z reguły obarczane jest kierownictwo ośrodków odpowiedzialności za zysk, osiągane przychody i ponoszone koszty jednostek wewnętrznych powinny być kształtowane w taki sposób, aby kwota płaconego podatku dochodowego była dla organizacji jak najmniejsza. Ważnym czynnikiem staje się również racjonalnie wypracowana długookresowa polityka stabilizująca procesy zbytu, zaopatrzenia, zapewnienia dostaw czynników wytwórczych o odpowiedniej jakości, minimalizowania wpływu fluktuacji czy tarć rynkowych. Dlatego też w jednostkach powiąza-

Rys. Hierarchia ośrodków i zakresu odpowiedzialności

Źródło: opracowanie własne na podstawie: D. HABELA, R. POLACZEK, *Podstawy rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie*, Wyższa Szkoła Komunikacji i Zarządzania, Poznań 2001, s. 67.

nych lub o zdecentralizowanych strukturach zarządzania część produktów (półfabrykatów) podlega wewnętrznej wymianie. Sprzedaż wewnętrzna, czyli nabywanie przez jedne podmioty wewnętrzne produktów innych podmiotów wewnętrznych, po określonych cenach, ma wpływ na poziom wyniku realizowanego przez ośrodki odpowiedzialności za zysk, jak również umożliwia zwiększenie wyniku finansowego całego przedsiębiorstwa.

Produkt, który jeden podmiot przekazuje drugiemu w ramach transakcji wewnętrznych, jest nazywany produktem przekazywanym lub produktem pośrednim, natomiast cena, po której to przekazanie następuje, to cena wewnętrzna, określana również jako cena transferowa¹³).

Stosowanie cen transferowych w sprzedaży wewnętrznej wynika z decentralizacji przedsiębiorstw. Jednocześnie przyczynia się do harmonijnej realizacji celów całego przedsiębiorstwa, jak i celów poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Największą korzyścią wynikającą ze stosowania tych cen jest możliwość dokonywania ocen działania ośrodków, a także, w szczególności, wspieranie podmiotów wewnątrz całej firmy w celu poprawy ich wyników finansowych, jak i pozostałych efektów (ilościowych i jakościowych) funkcjonowania całej firmy w konkurencyjnym otoczeniu.

Reasumując należy zauważyć, że podstawową korzyścią wynikającą z tworzenia centrów odpowiedzialności jest możliwość dokonywania oceny każdego kierownika (menedżera) odpowiadającego za dany obszar na podstawie efektów osiąganych przez jego ośrodek. Aby można było tego dokonać, każdy z ośrodków odpowiedzialności powinien mieć własny system planowania i obserwacji działalności, zawierający również rachunkowość. Rachunkowość prowadzona na użytek danego centrum odpowiedzialności jest określana mianem rachunkowości odpowiedzialności.

Rachunkowość odpowiedzialności jest innowacyjnym systemem finansowej oceny działalności segmentów przedsiębiorstwa. Polega ona na monitorowaniu działalności ośrodków w celu uzyskania wyspecjalizowanej informacji wspomagającej proces podejmowania decyzji. Pozyskane sygnały są odpowiednio przetwarzane, aby nadać im cechy informacji przydatnej w zarządzaniu. Opracowywane przez różne ośrodki odpowiedzialności raporty i meldunki są zatem generowane w zbiory, które stają się podstawą do określania przez zarządzających planów strategicznych, z uwzględnieniem zmiennych warunków otoczenia. Rezultaty monitorowania umożliwiają również wczesne reagowanie na pojawienie się zjawisk o charakterze destrukcyjnym, które niekorzystnie mogą wpływać na przebieg procesów gospodarczych, a nawet zagrażać dotychczasowej pozycji rynkowej firmy. Wdrożenie rachunkowości odpowiedzialności może w znaczący sposób przyczynić się do poprawy jakości procesu decyzyjnego i procedur delegowania uprawnień na niższe szczeble. W odpowiedni sposób zaprojektowana i zastosowana rachunkowość odpowiedzialności jest skutecznym narzędziem angażowania pracowników w realizację strategicznych celów organizacji. Zapewnia także odpowiednią kontrolę i motywację pracowników¹⁴).

Racjonalne wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności wymusza często zmiany w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa. Konieczne staje się wówczas zmodyfikowanie istniejącej, często tradycyjnej hierarchii zarządzania. Punktem wyjścia powinno być w szczególności dostosowanie przyjętego podziału na ośrodki odpowiedzialności do odpowiedniego przekroju rachunkowości prowadzonej w jednostce gospodarczej. Zaistnienie bowiem „zjawiska harmonii” pomiędzy systemem informacyjnym rachunkowości a odpowiednim obszarem decyzyjnym pozwoli na wykształcenie wzajemnie się zazębiających i tworzących logiczną całość, sprawnych i efektywnych obszarów informacyjno-decyzyjnych. Wykreowane w ten sposób struktury, gdzie każdy ośrodek podlega ciągłemu monitorowaniu, przyczynią się skutecznie do bardziej wiarygodnego i poprawnego przypisania odpowiedzialności menedżerowi oraz pozwolą na ocenę jego pracy na podstawie analizy wykonanych zadań. Jednocześnie ocena dokonywana przez zarząd przedsiębiorstwa będzie bardziej precyzyjna, co może mieć praktyczne przełożenie na adekwatny dobór systemu motywowania.

Warunkiem uzyskania pozytywnych wyników w organizacji zdecentralizowanej jest jednak gotowość dyrekcji do przekazania na niższe szczeble, obok odpowiedzialności, również odpowiednich uprawnień i niezbędnych kompetencji.

dr Magdalena Ossowska
Uniwersytet Szczeciński

Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług

PRZYPISY

- ¹ E. NOWAK, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001, s. 160.
- ² Por.: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, red. I. SOBĄŃSKA, C.H.BECK, Warszawa 2003, s. 111.
- ³ W. GABRUSEWICZ, A. KAMELA-SOWIŃSKA, H. POETSCHKE, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2001, s. 208.
- ⁴ *Budżetowanie kosztów...*, op.cit., 65.
- ⁵ Szerzej: E. NOWAK, *Rachunkowość zarządcza...*, op.cit., s. 28–31.
- ⁶ *Ibidem*, s. 168.
- ⁷ W. GABRUSEWICZ, A. KAMELA-SOWIŃSKA, H. POETSCHKE, *Rachunkowość zarządcza...*, op.cit., s. 208–209.
- ⁸ Por.: *Rachunek kosztów i rachunkowość...*, op.cit., s. 112; W. GABRUSEWICZ, A. KAMELA-SOWIŃSKA, H. POETSCHKE, *Rachunkowość zarządcza...*, op.cit., s. 209.
- ⁹ *Rachunkowość zarządcza. Wybrane zagadnienia...*, op.cit., s. 126–127.
- ¹⁰ E. NOWAK, *Rachunkowość zarządcza...*, op.cit., s. 169.
- ¹¹ Szerzej: *Rachunkowość zarządcza. Wybrane zagadnienia...*, op.cit., s. 127; E. NOWAK, *Rachunkowość zarządcza...*, op.cit., s. 172–176.
- ¹² Szerzej: S. NAHOTKO, S. AYYOUB, *Budżetowanie operacyjne i finansowe w przedsiębiorstwie. Metody i przykłady*, Biblioteka Menedżera i Służby Pracowniczej, zeszyt 231, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 2002, s. 250.
- ¹³ Szerzej na temat cen transferowych: A.A. JARUGA, W. A. NOWAK, A. SZYCHTA, *Rachunkowość zarządcza...*, op.cit., s. 483; *Zarządcze aspekty rachunkowości...*, op.cit., s. 341; *Rachunek kosztów i rachunkowość...*, op.cit., s. 118–119.
- ¹⁴ *Ibidem*, s. 391.