

**Joanna Dynowska**

Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Ostrołęce

## **OŚRODKI ODPOWIEDZIALNOŚCI W PRZEDSIĘBIORSTWACH WOJEWÓDZTWA WARMIŃSKO-MAZURSKIEGO**

### **1. Wstęp**

Wdrożenie koncepcji controllingu bazującej na zdecentralizowanym modelu zarządzania wiąże się z wyodrębnieniem ośrodków odpowiedzialności. Tworzone w wyniku decentralizacji mniejsze jednostki organizacyjne zwiększają motywację i wydajność ich członków oraz ułatwiają koncentrację uwagi na najważniejszych działaniach. Umożliwia to każdej jednostce lepsze dostosowanie swojej struktury do wykonywanych przez nią zadań oraz do otoczenia. Delegowanie władzy na niższe szczeble umożliwia również szybkie i efektywne podejmowanie decyzji przez menedżerów kierujących bezpośrednio określonymi procesami czy działaniami, przy których wymagana jest wiedza ekspercka. Przekazanie większości decyzji (w zakresie działań operacyjnych przedsiębiorstwa) na niższe szczeble zarządzania powoduje, że naczelne kierownictwo może więcej uwagi poświęcić celom strategicznym i decyzjom długookresowym.

W literaturze z zakresu zarządzania, controllingu i rachunkowości zarządczej można znaleźć różne definicje ośrodków odpowiedzialności. W najprostszym ujęciu ośrodek odpowiedzialności (określany również jako centrum odpowiedzialności [4, s. 111], centrum gospodarności lub sekcja controllingu [1, s. 87]) C. Drury definiuje jako wydzieloną część firmy o określonych kosztach, wynikach i zasobach, w której odpowiedzialność za realizację wyznaczonych zadań ponosi właściwy kierownik [2, s. 32]. Centrum odpowiedzialności może obejmować całe przedsiębiorstwo bądź też jego zakłady, filie, wydziały, oddziały, komórki, zespoły pracowników lub indywidualne stanowiska.

Delegowanie uprawnień decyzyjnych nie tylko zwiększa samodzielność jednostek organizacyjnych niższych szczebli zarządzania, ale daje również możliwość rozwoju inicjatywy, efektywniejszego wykorzystania rezerw oraz zmniejszenia zatrudnienia.

## 2. Metodyka badań

Celem badań była ocena wykorzystania ośrodków odpowiedzialności w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Przebadano 169 przedsiębiorstw zatrudniających powyżej 50 pracowników i zlokalizowanych na terenie woj. warmińsko-mazurskiego. Do badań wybrano 59 przedsiębiorstw, które zadeklarowały stosowanie controllingu. Kryteriami różnicującymi badane firmy były: forma prawna, forma własności, rodzaj prowadzonej działalności, uzyskany wynik finansowy, przychody ogółem oraz wartość aktywów. Do opracowania danych uzyskanych z badań ankietowych wykorzystano analizę statystyczną współzależności cech niemierzalnych – badanie i ocenę istotności związków między wybranymi cechami (test  $\chi^2$ , oraz współczynnik V Cramera). Do weryfikacji hipotezy  $H_0$  przyjęto poziom istotności  $\alpha=0,05$ . Analizę korelacyjną kontynuowano jedynie w przypadku odrzucenia hipotezy zerowej o stochastycznej niezależności obserwowanych zmiennych.

## 3. Prezentacja wyników badań

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie jest pierwszym krokiem do utworzenia systemu planowania i kontroli w ramach controllingu. Ich wydzielenie ma sens jedynie wówczas, kiedy towarzyszy mu ponoszenie odpowiedzialności za powierzone do wykonania zadania oraz za wykorzystanie potencjału produkcyjnego, finansowego i ludzkiego.

Tabela 1. Ośrodki odpowiedzialności wyodrębnione w badanych firmach

Ośrodki odpowiedzialności	<i>n</i>	%
Centrum kosztów	34	57,2
Centrum zysków	21	35,6
Centrum inwestycyjne	10	16,9
Firmy stosujące controlling – razem	59	100,0

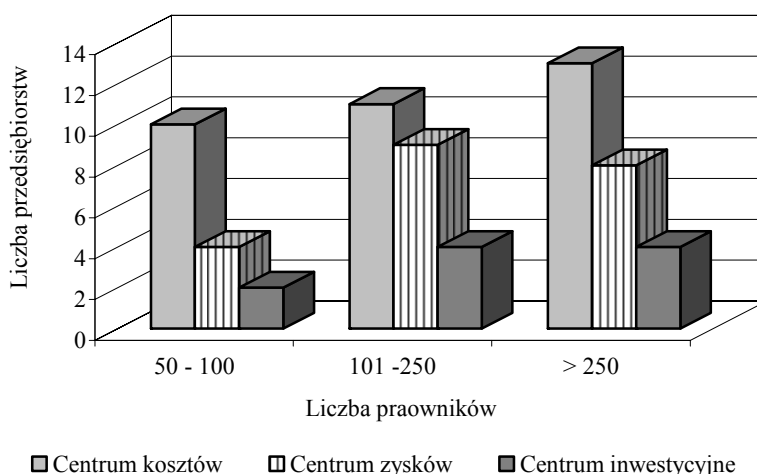
Źródło: opracowanie własne.

Z analizy odpowiedzi uzyskanych na pytanie o wyodrębnione w ramach systemu controllingu jednostki organizacyjne wynika (tab. 1), że w strukturze organizacyjnej badanych przedsiębiorstw dominowały ośrodki odpowiedzialności za koszty, które wyodrębniło blisko 57,2% ankietowanych podmiotów. Rzadziej natomiast decentralizowano odpowiedzialność za zysk (35,6%) i inwestycje (16,9%)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Badania ankietowe przeprowadzone w latach 1999-2000 wykazały również dominację centrów kosztów (22 z 48 firm), natomiast kilka centrów odpowiedzialności (za koszty, przychody, zysk, inwestowanie) było wyodrębnionych w 18 firmach [6, s. 11; 4, s. 395-497]. Te same spostrzeżenia odnotowano, badając 85 przedsiębiorstw [3, s. 26-27]. Z kolei według wyników badań przeprowadzonych w 1998 r. na większej liczbie podmiotów (200 przedsiębiorstw) centra kosztowe istniały w 59,8%, cen-

Dominacja centrum kosztów nad innymi ośrodkami odpowiedzialności wynika z najniższego zakresu odpowiedzialności tych ośrodków oraz generowania kosztów przez wszystkie jednostki wewnętrzne, bez względu na typ i charakter. Popularność centrów odpowiedzialności za koszty związana jest również z tym, że są one relatywnie łatwe do wyodrębnienia w firmach. Tworzenie ośrodków odpowiedzialności zależy również od stopnia złożoności zadań i możliwości ich wyodrębnienia i przyporządkowania pracownikom, skomplikowania dotychczasowej organizacji przedsiębiorstwa, kwalifikacji pracowników itp.

Analizując ankietowane przedsiębiorstwa z punktu widzenia formy organizacyjno-prawnej, nie zauważono istotnych różnic w stosunku do przeciętnych odpowiedzi udzielonych przez wszystkie podmioty. Natomiast jeśli weźmie się pod uwagę wielkość przedsiębiorstwa, to zauważalna jest tendencja do wzrostu decentralizacji podejmowanych decyzji (rys. 1).



Rys. 1. Wyodrębnione ośrodki odpowiedzialności a wielkość badanych firm

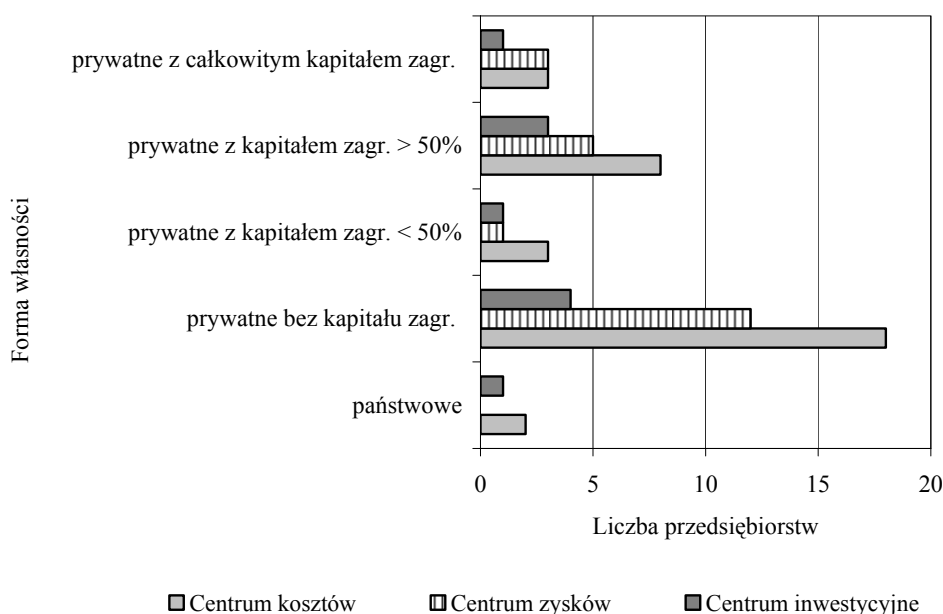
Źródło: opracowanie własne.

Wszystkie przedsiębiorstwa zatrudniające 50-100 pracowników (10 firm) posiadały centra kosztów, 40% z nich wyodrębniło dodatkowo centra zysku i 20% centra inwestycyjne. Z 14 firm zatrudniających 101-250 pracowników 64,3% posiadało centra zysku oraz 28,6% wyodrębniło centra inwestycyjne. W większych przedsiębiorstwach tworzone centra odpowiedzialności miały relatywnie wyższy stopień autonomii. Wszystkie 13 firm zatrudniających powyżej 250 pracowników

tra zysku w 54,9%, a centra inwestycyjne – w 29,9% firm [5, s. 67]. W badaniach przeprowadzonych również w 1998 r. wśród 60 przedsiębiorstw wskaźniki wyodrębniania ośrodków odpowiedzialnych za koszty, zyski i inwestycje kształtowały się odpowiednio: 80%, 35% i 26,7% [7, s. 109].

utworzyło centra kosztów, 61,5% zgłosiło posiadanie ośrodków zysku, natomiast 4 przedsiębiorstwa tej grupy wyodrębniły ośrodki inwestycyjne.

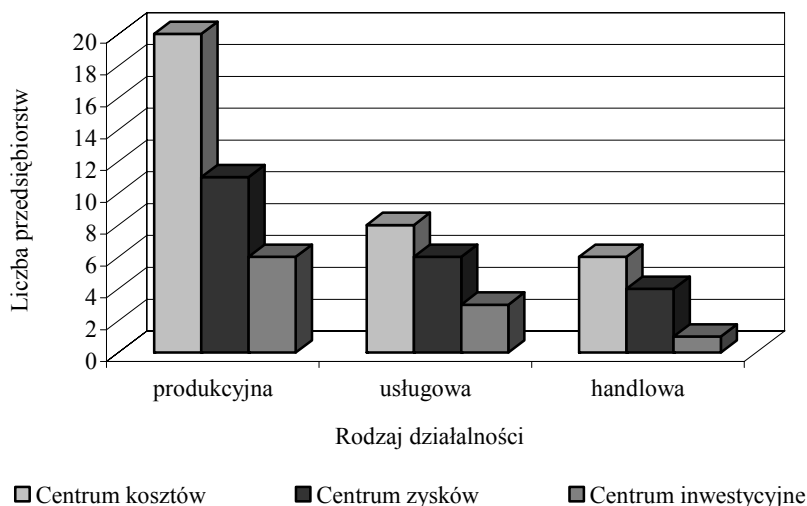
Grupując ankietowane przedsiębiorstwa według formy własności (rys. 2), zauważamy, że centra inwestycyjne najrzadziej (20% z 20 firm) były wyodrębniane przez firmy prywatne, bazujące wyłącznie na rodzimym kapitale. Natomiast 5 z 9 przedsiębiorstw o przewadze kapitału zagranicznego wyodrębniło jednostki wewnętrzne, odpowiadające zarówno za stronę przychodów, jak i zysków. Z kolei wszystkie 3 firmy całkowicie przejęte przez kapitał zagraniczny posiadały centra kosztów i zysków, natomiast centra inwestycyjne wyodrębniono zaledwie w 1 badanej jednostce.



Rys. 2. Wyodrębnione ośrodki odpowiedzialności a forma własności badanych firm

Źródło: opracowanie własne.

Ze względu na rodzaj dominującej działalności otrzymane wyniki niewiele różniły się między wyodrębnionymi grupami (rys. 3). Blisko 95% z 21 firm produkcyjnych oraz 89% z 9 przedsiębiorstw usługowych i 86% z 7 handlowych posiadało ośrodki kosztów. Centra zysku istniały w 52% badanych podmiotów o przewadze profilu produkcji oraz w 67% firm o działalności usługowej i 57% o działalności handlowej. Najczęściej decentralizowano odpowiedzialność za inwestycje w przedsiębiorstwach usługowych (33%), natomiast najniższy odsetek firm wyodrębniających ośrodki inwestycyjne (14%) uzyskano dla jednostek handlowych.

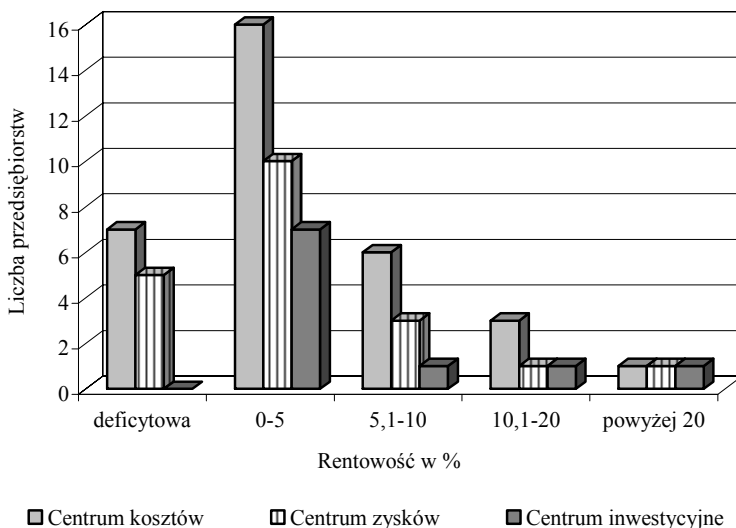


Rys. 3. Wyodrębnione ośrodki odpowiedzialności a rodzaj działalności badanych firm

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku firm o skomplikowanym procesie produkcyjnym podział dochodu między poszczególne podmioty wewnętrzne związane z wytworzeniem wyrobu finalnego jest trudny i pracochłonny, wymaga wyznaczenia i zastosowania cen transferowych. Dlatego też przedsiębiorstwa te często rezygnują z wyodrębnienia centrów zysku, pozostając przy centrach kosztów. Z kolei specyfika działalności handlowej stwarza dogodne warunki do tworzenia ośrodków odpowiedzialności za zysk, stąd też odsetek firm wyodrębniających jednostki odpowiedzialne jednocześnie za poziom ponoszonych kosztów i generowanych przychodów był dość wysoki, mimo relatywnie najmniejszego zastosowania controllingu ogółem. To samo odnosi się do przedsiębiorstw usługowych, gdzie stosunkowo łatwo jest ustalić koszty i przychody ze sprzedaży w danym zakresie działalności.

Analizując badane przedsiębiorstwa ze względu na uzyskane wyniki finansowe (rys. 4), można zaobserwować, że żadna ankietowana firma ponosząca straty nie posiadała ośrodka odpowiedzialności za inwestycje. Centra zysku istniały w połowie z 10 tych przedsiębiorstw, natomiast 70% posiadało centra kosztów. Wśród 24 przedsiębiorstw osiągających rentowność od 0 do 10% blisko 54% wyodrębniło centra zysków. Natomiast najwyższy odsetek firm wyodrębniających centra inwestycyjne zanotowano dla podmiotów, których zyski nie przekraczały 5%. Wygospodarowanie dodatniej różnicy przychodów nad kosztami ich uzyskania pozwala planować ulokowanie tej nadwyżki w przedsięwzięcia inwestycyjne, zapewniające zwiększenie zdolności firmy do generowania zysków w okresach przyszłych.



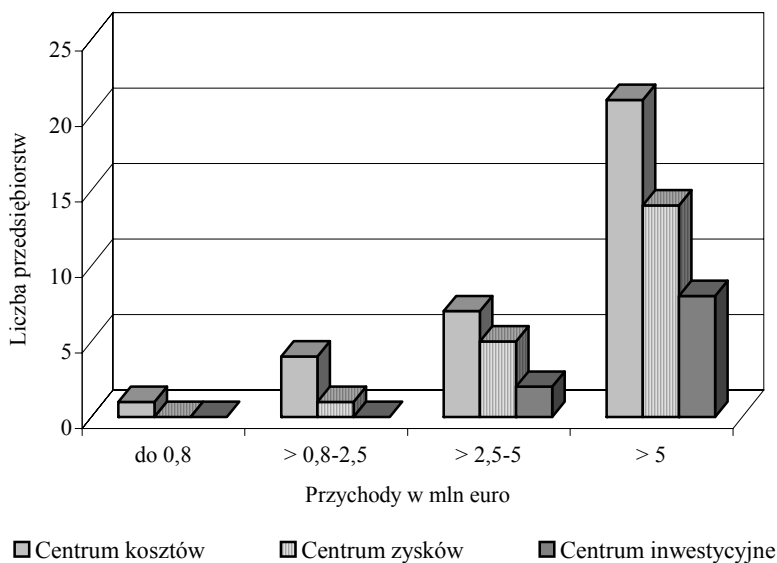
Rys. 4. Wyodrębnione ośrodki odpowiedzialności a rentowość uzyskana przez badane firmy

Źródło: opracowanie własne.

Rozróżnienie badanych przedsiębiorstw z punktu widzenia osiągniętych przychodów z całokształtu działalności pozwala zauważyć tendencję do wzrostu stopnia autonomii wraz ze wzrostem przychodów (rys. 5). Żadna z 6 ankietowanych firm o obrotach do 2,5 mln euro nie wyodrębniła ośrodków odpowiedzialności za inwestycje, natomiast ośrodki te wyodrębniała co trzecie z 23 przedsiębiorstw, których obroty przekraczały 5 mln euro. Centra zysku posiadała co piąta firma o przychodach od 0,8 do 2,5 mln euro. Nadal najliczniejszą grupę stanowiły centra kosztów wyodrębniane przez ponad 80% badanych podmiotów.

Jeśli chodzi o wartość posiadanych aktywów, to najbardziej skłonne (66,7%) do powierzenia odpowiedzialności zarówno za generowane zyski, jak i za decyzje w obszarze nakładów inwestycyjnych były przedsiębiorstwa o wartości majątku z przedziału 1,5-2,5 mln euro. Z kolei brak centrów inwestycyjnych zanotowano we wszystkich badanych firmach, których majątek nie przekraczał 1,5 mln euro oraz mieścił się w przedziale 2,5-5 mln euro.

Ciekawe wyniki otrzymano, analizując liczbę wyodrębnionych w ramach systemu controllingu ośrodków odpowiedzialności (tab. 2). Blisko 44% firm stosujących controlling nie wypowiedziało się na temat liczby utworzonych ośrodków odpowiedzialności. Prawie 12% przedsiębiorstw wyodrębniło tylko jeden ośrodek (centrum kosztowe). Najwięcej firm (18,6%) posiadało od 2 do 5 ośrodków odpowiedzialności, natomiast najmniej (8,5%) firm wyodrębniło od 6 do 10 jednostek wewnętrznych. Powyżej 10 centrów odpowiedzialności istniało w zaledwie 16,9% ankietowanych podmiotów.



Rys. 5. Wyodrębnione ośrodki odpowiedzialności a wartość przychodów uzyskanych przez badane firmy

Źródło: opracowanie własne.

Wzorem poprzednich rozważań przeprowadzono analizę statystyczną, która pozwoliła na zweryfikowanie hipotez dotyczących powiązania badanych cech z liczbą wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności. Wyniki analizy statystycznej przedstawiono w tab. 3. Czynniki warunkującymi liczbę wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach były: liczba pracowników i oferowanych produktów oraz wartość uzyskanych przychodów ( $p < 0,05$ ). Pozostałe cechy nie wykazały istotnej zależności ( $p > 0,05$ ), co oznacza, że ich rozkłady odpowiedzi nie odbiegały od wielkości otrzymanych dla wszystkich respondentów.

Tabela 2. Liczba ośrodków odpowiedzialności wyodrębnionych w badanych firmach

Liczba ośrodków odpowiedzialności	<i>n</i>	%
1	7	11,9
2-5	11	18,6
6-10	5	8,5
Powyżej 10	10	16,9
Brak odpowiedzi	26	44,1
Firmy stosujące controlling – razem	59	100,0

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3. Liczba ośrodków odpowiedzialności a cechy charakteryzujące badane firmy

Badane cechy	Ocena niezależności stochastycznej		
	$\chi^2$	$p$	V-Cramera
Forma organizacyjno-prawna	16,650	0,340	–
Liczba pracowników	<b>13,049</b>	<b>0,042</b>	<b>0,385</b>
Forma własności	13,769	0,316	–
Rodzaj przeważającej działalności	5,795	0,446	–
Rentowność	14,677	0,260	–
Przychody	<b>17,171</b>	<b>0,046</b>	<b>0,389</b>
Wartość aktywów	12,161	0,204	–
Liczba oferowanych produktów	<b>18,422</b>	<b>0,031</b>	<b>0,444</b>

Źródło: opracowanie własne.

Liczba wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności w poszczególnych przedsiębiorstwach była zróżnicowana ze względu na ich wielkość i liczbę oferowanych produktów (tab. 4). Ponad połowa przedsiębiorstw o zatrudnieniu powyżej 250 pracowników wyodrębniła ponad 10 ośrodków odpowiedzialności, podczas gdy w żadnej firmie zatrudniającej do 100 osób liczba centrów nie przekroczyła 10. Firmy oferujące do 3 produktów wyodrębniły 2-5 ośrodków odpowiedzialności. Posiadanie większej liczby produktów w ofercie wymagało wyodrębnienia większej liczby centrów odpowiedzialności.

Tabela 4. Liczba ośrodków odpowiedzialności a wybrane cechy charakteryzujące badane firmy

Cechy charakteryzujące badane firmy	Liczba ośrodków odpowiedzialności								Razem badane firmy	
	1		2-5		6-10		> 10		<i>n</i>	%
	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%		
Liczba zatrudnionych										
50-100 osób	4	33,3	6	50,0	2	16,7	0	0,0	<b>12</b>	<b>100</b>
101-250 osób	2	20,0	2	20,0	2	20,0	4	40,0	<b>10</b>	<b>100</b>
powyżej 250 osób	1	9,01	3	27,3	1	9,1	6	54,5	<b>11</b>	<b>100</b>
Wartość przychodów (w mln euro)										
do 0,8	1	100	0	0,0	0	0,0	0	0,0	<b>1</b>	<b>100</b>
> 0,8-2,5	2	50,0	2	50,0	0	0,0	0	0,0	<b>4</b>	<b>100</b>
> 2,5-5	0	0,0	5	62,5	2	25,0	1	12,5	<b>8</b>	<b>100</b>
powyżej 5	4	20,0	4	20,0	3	15,0	9	45,0	<b>20</b>	<b>100</b>
Liczba oferowanych produktów										
1-3 produkty	0	0,0	4	100	0	0	0	0	<b>4</b>	<b>100</b>
4-9 produktów	0	0,0	2	66,7	0	0,0	1	33,3	<b>3</b>	<b>100</b>
10-50 produktów	0	0,0	2	25,0	3	37,5	3	37,5	<b>8</b>	<b>100</b>
> 50 produktów	4	33,3	2	16,7	2	16,7	4	33,3	<b>12</b>	<b>100</b>

Źródło: opracowanie własne.

Analizując otrzymane wyniki z punktu widzenia wielkości przychodów z całości kształtu działalności (tab. 4), można zauważyć tendencję do wzrostu liczby wyod-



wębnionych ośrodków odpowiedzialności wraz ze wzrostem wielkości obrotów. Połowa firm, których przychody nie przekraczały 2,5 mln euro, wyodrębniła 1-5 ośrodków odpowiedzialności, natomiast 45% przedsiębiorstw osiągających obroty powyżej 5 mln euro posiadało ponad 10 centrów odpowiedzialności.

Podobne tendencje występowały w powiązaniu liczby ośrodków odpowiedzialności z formą własności, rodzajem przeważającej działalności oraz wartości posiadanego majątku, ale ze względu na małą liczbę firm w niektórych grupach nie zostały one potwierdzone statystycznie. Można jednak zauważyć, że w miarę wzrostu udziału kapitału zagranicznego lub wartości posiadanego majątku wzrastała liczba wyodrębnionych jednostek wewnętrznych. Świadczy to o bardziej rozwiniętym systemie controllingu w firmach bazujących na kapitale zagranicznym niż polskim. Majątek o wartości przekraczającej 5 mln euro posiadają z reguły przedsiębiorstwa duże, stąd też występuje tutaj podobna tendencja jak przy liczbie zatrudnionych pracowników.

Pod względem rodzaju przeważającej działalności najbardziej rozbudowaną sieć ośrodków odpowiedzialności miały przedsiębiorstwa produkcyjne. W co trzecim takim przedsiębiorstwie istniało ponad 10 ośrodków odpowiedzialności. Taką samą liczbą wyodrębnionych jednostek wewnętrznych dla celów controllingu może się wykazać jedynie 28,6% firm usługowych i 12,5% handlowych.

#### 4. Podsumowanie i wnioski końcowe

Reasumując, zakres odpowiedzialności kierownictwa poszczególnych komórek organizacyjnych w badanych podmiotach można ocenić jako średnio zaawansowany. Wskazuje to na powszechność stosowania centrów odpowiedzialności za koszty, rzadziej za zysk i inwestycje, przy czym im większe przedsiębiorstwo i wyższe obroty, tym bardziej wyraźna była tendencja do wzrostu decentralizacji podejmowanych decyzji. W dużych przedsiębiorstwach liczba ośrodków odpowiedzialności była wyższa, więcej było też ośrodków o większym zakresie odpowiedzialności (centrów zysku i inwestycji). W jednostkach mniejszych zakres odpowiedzialności najczęściej ograniczał się do odpowiedzialności za koszty działalności.

Jak wykazały wyniki badań, firmy niechętnie wyodrębniały wiele ośrodków odpowiedzialności, zazwyczaj ograniczając się do maksymalnie 5 ośrodków. Niechęć do wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności może wynikać z konieczności dzielenia przedsiębiorstwa na niewielkie komórki. Przeciwno wprowadzaniu wielu ośrodków odpowiedzialności przemawiają także kwestie gospodarności. Im więcej jest ich w przedsiębiorstwie, tym bardziej pracochłonne są sprawozdania.

Trudność może stanowić również dobór odpowiednich mierników oceny działalności ośrodków odpowiedzialności oraz koszt ich wdrożenia (np. koszt zakupu nowoczesnych maszyn i urządzeń z bezpośrednim pomiarem zużycia energii czy też systemów komputerowych). Innym problemem pojawiającym się przy wdraża-

niu ośrodków odpowiedzialności może być konieczność wstrzymania działalności produkcyjnej w związku z zainstalowaniem nowych urządzeń, liczników itp., która w pewnych przedsiębiorstwach może powodować poważne kłopoty finansowe.

## Literatura

- [1] Chaberek M., *Logistyka informacji zarządczej w kontrolingu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2001.
- [2] Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995.
- [3] Lichtarski J.M., Nowosielski K., *Pomiar zaawansowania controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004, nr 9.
- [4] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [5] Radek M., Schwartz R., *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego (na podstawie badań empirycznych)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2000, t. 1(57).
- [6] Sobańska I., *Jak zmienia się praktyka rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku (część II – Polska)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 1.
- [7] Szychta A., *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2001, t. 5(61).

## RESPONSIBILITY CENTRES IN ENTERPRISES IN WARMIA AND MAZURY VOIVODESHIP

### Summary

The implementation of controlling system, which is based on the decentralized management model, requires the existence of responsibility centres. A survey, which was carried out among 169 firms with the employment of over 50 workers, indicates that the range of responsibility is intermediate, which confirms the popularity of the occurrence of costs centres in the analyzed firms. The bigger the company and its revenue, the bigger the range of responsibility centres and the bigger the number of the centres.