

Marek Ossowski

Uniwersytet Gdański

**WYBRANE ZAGADNIENIA OCENY
OŚRODKÓW ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA ZYSKI
NA PRZYKŁADZIE PRZEDSIĘBIORSTWA HANDLOWEGO****1. Wstęp**

Wdrażanie systemu decentralizacji zarządzania, jakim niewątpliwie jest budżetowanie, wymaga oparcia go na sensownej strukturze ośrodków odpowiedzialności. Wydzielenie ośrodków odpowiedzialności nie jest proste, a od osób, które podejmują się tego zadania, wymaga się dużego zaangażowania oraz wiedzy o funkcjonowaniu przedsiębiorstwa. Powinno temu towarzyszyć poznanie specyfiki działalności jednostki, jej potencjału i możliwości, organizacji pracy (zależności wynikających ze stosowanej technologii produkcji), regulaminu organizacyjnego i wynagradzania pracowników (a zwłaszcza kierowników wydzielonych ośrodków odpowiedzialności), mechanizmów kształtowania ponoszonych kosztów, zasobów kadrowych i sprzętowych oraz podatności pracowników na wprowadzane zmiany.

Na proces decentralizacji mają więc wpływ nie tylko czynniki zewnętrzne, ale również wewnętrzne, którymi mogą być m.in.: cele przedsiębiorstwa, styl zarządzania, złożoność struktury organizacyjnej, różnorodność i liczba oferowanych produktów czy też postawa pracowników. Wymienione czynniki sprawiają, że w praktyce spotkać można różne rozwiązania proceduralne w zakresie budowy i realizacji systemu budżetowania. Z reguły jednak budżetowanie w podmiotach gospodarczych skoncentrowane jest wokół wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności, z których zasadnicze znaczenie dla sprawności organizacyjnej i finansowej jednostki gospodarczej mają ośrodki zysku.

2. Definicja ośrodka odpowiedzialności

W literaturze przedmiotu ośrodek odpowiedzialności definiowany jest jako:

- każdy podmiot (którym może być jednostka, wydział, zakład, przedsiębiorstwo lub grupa przedsiębiorstw) w organizacji, który sprawuje kontrolę nad powstawaniem kosztów, tworzeniem przychodów lub wykorzystaniem środków [6],
- część firmy, za której działalność i osiągnięcia odpowiada kierownik [3],
- segment organizacji gospodarczej, którego kierownik odpowiada za wykonanie przyjętych zadań, zarówno rzeczowych, jak i finansowych [10],
- miejsce przestrzennie wyodrębnionych, autonomicznych, zorientowanych na rynek organizmów gospodarczych w formie niezależnych modułów, wyposażonych w kompetencje decyzyjne [4],

Najczęściej jednak ośrodek (centrum) odpowiedzialności definiuje się jako wyodrębnioną ze struktury komórkę organizacyjną przedsiębiorstwa lub część tej komórki, na czele której stoi osoba zarządzająca (kierownik ośrodka odpowiedzialności), ponosząca odpowiedzialność za wykonanie zadań przypisanych tej jednostce.

Ośrodkiem odpowiedzialności może być zatem każdy zakład, oddział, wydział, dział, segment jednostki czy inny podmiot lub przedmiot organizacji, pod warunkiem, że jego kierownik został wyposażony w niezbędne umocowania decyzyjne. Segmentem jednostki mogą być rodzaje działalności, pojedyncze produkty, grupy produktów, rejony sprzedaży, grupy nabywców, które tworzone są jako ośrodki odpowiedzialności w jednostkach zorientowanych sprzedażowo, czy też rodzaje pełnionych funkcji gospodarczych (produkcja, zaopatrzenie, zbyt), rodzaje czynności technologicznych lub organizacyjnych, poszczególne linie technologiczne czy miejsce wykonywania zadań w jednostkach zorientowanych produkcyjnie.

Do ośrodków odpowiedzialności nie można zaliczyć tych podmiotów, które formalnie nie posiadają kierownika, albo których kierownicy nie mają kompetencji decyzyjnych współmiernych z charakterem ośrodka. Z drugiej strony należy pamiętać, że każdy ośrodek odpowiedzialności może mieć tylko jednego kierownika oraz tylko jeden określony zakres zadań do realizacji. Jeśli zakresy te są niejasne lub nakładają się na siebie, powodując rozmycie lub przenikanie się odpowiedzialności, nie można mówić o klasycznych centrach odpowiedzialności [8].

3. Rodzaje ośrodków odpowiedzialności

Przyjmując za kryterium podziału przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności stopień odpowiedzialności i zakres uprawnień decyzyjnych osób

zarządzających, wyróżnia się następujące rodzaje ośrodków odpowiedzialności (por. z [9]):

- za efekty produkcyjne,
- za koszty,
- za wydatki,
- za przychody,
- za zyski,
- za inwestycje.

Odpowiedzialność kierownictwa poszczególnych rodzajów ośrodków odpowiedzialności jest różna, jak różne są cedowane na nich uprawnienia, zakres ich samodzielności, zadania postawione im do realizacji, wewnętrzna organizacja oraz przyjęte mierniki oceny dokonań. W tabeli 1 przedstawiono szczegółowe charakterystyki wszystkich rodzajów ośrodków odpowiedzialności (por. z [1]).

Jak łatwo zauważyć, jednym z warunków wydzielenia ośrodka odpowiedzialności jest ustalenie stopnia samodzielności decyzyjnej poszczególnych kierowników oraz zapewnienie pomiaru realizacji zadań kosztowych. Tym samym kategoria ta staje się miernikiem służącym ocenie dokonań danego podmiotu. Stwarza to możliwość uczynienia z ośrodków odpowiedzialności pełnoprawnych obiektów zarządzania. W ten sposób każdy z wydzielonych ośrodków odpowiedzialności dysponuje właściwym sobie zakresem zadań do wykonania i zostaje odpowiednio umiejscowiony w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa. Od zidentyfikowania rodzajów i charakteru powiązań na wejściu i wyjściu każdego podmiotu oraz określenia jego zadań może w przyszłości zależeć skuteczność zarządzania całym przedsiębiorstwem.

Każda jednostka wewnętrzna ma wpływ na parametry finansowe i niefinansowe całej organizacji, a więc każda z nich powinna ponosić za nie odpowiedzialność. Osiągnięcie celów przyjętych przez przedsiębiorstwo oraz wykonanie zadań przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności stanowią podstawę oceny pracy danego ośrodka. Do jej właściwego przeprowadzenia należy dokonywać kontroli wykonania planowanych zadań. Aby kontrola ta była skuteczna, należy m.in. [2]:

- określić obciążenie każdego kierownika odpowiedzialnością w stopniu odpowiadającym delegowaniu uprawnień,
- zatwierdzić zakres i ograniczenia kontroli funkcjonalnej,
- umożliwić kierownikom ośrodków odpowiedzialności wpływ na te części planu przedsiębiorstwa, za których wykonanie są odpowiedzialni,
- udostępnić kierownikom ośrodków odpowiedzialności raporty dotyczące kształtowania się parametrów finansowych,
- rozliczyć ośrodki odpowiedzialności z wykonania zadań przyjętych w planie.

Tabela 1. Charakterystyka ośrodków odpowiedzialności

Rodzaj ośrodka odpowiedzialności	Charakterystyka ośrodka odpowiedzialności
Za efekty produkcyjne	<ul style="list-style-type: none"> • kierownik jest odpowiedzialny za rozmiary i jakość produkcji, a także za zachowanie ciągłości procesu wytwarzania • miernikiem oceny jest najczęściej wielkość produkcji mierzona jednostkami naturalnymi, liczba braków • najmniejszy zakres odpowiedzialności • usytuowane najczęściej w sferze wykonawczej (produkcyjnej)
Za koszty	<ul style="list-style-type: none"> • kierownik jest odpowiedzialny za rodzaj i poziom ponoszonych kosztów • miernikiem oceny jest najczęściej wartość ponoszonych kosztów, ze szczególnym uwzględnieniem kosztów kontrolowanych • najczęściej spotykany zakres przyznanych odpowiedzialności • usytuowane zarówno w sferze wykonawczej (produkcyjnej), jak i w sferze zarządczej (regulacyjnej)
Za wydatki	<ul style="list-style-type: none"> • kierownik jest odpowiedzialny za poziom wydatków • miernikiem oceny jest najczęściej poziom realizacji przyznanych limitów wydatków, wzmocniony dodatkowymi niefinansowymi miernikami oceny wykonania zadań (zakres rzeczowy) • zakres odpowiedzialności przypisywany tam gdzie brakuje wyraźnej zależności między rozmiarami działalności a jej kosztami • usytuowane zarówno w sferze wykonawczej (produkcyjnej), jak i w sferze zarządczej (regulacyjnej)
Za przychody	<ul style="list-style-type: none"> • kierownik jest odpowiedzialny za poziom przychodów • miernikiem oceny jest najczęściej wielkość przychodów z uwzględnieniem struktury sprzedaży, kierunków sprzedaży, średni poziom cen sprzedaży, jak również mierniki niefinansowe, tj. znajomość marki, udział w rynku • zakres odpowiedzialności zdeterminowany polityką sprzedaży firmy i zawartymi umowami handlowymi • usytuowane w jednostkach sfery handlowej (działach sprzedaży i marketingu)
Za zyski	<ul style="list-style-type: none"> • kierownik jest odpowiedzialny za wielkość osiąganego zysku • miernikiem oceny jest poziom pokrycia finansowego (marży brutto), a także grupa mierników niefinansowych, jak udział w rynku, pozycja na rynku • duża samodzielność decyzyjna – nie tylko co produkować i jak produkować (technologia i jakość), ale także gdzie i za jaką cenę sprzedawać – ale jednocześnie duża odpowiedzialność • wydziały pomocnicze czy oddziały działające na zasadach rynkowych w ramach jednostki (quasi-przedsiębiorstwa)
Za inwestycje	<ul style="list-style-type: none"> • kierownik jest odpowiedzialny za wielkość osiąganego nadwyżki ponad wartość zainwestowanego kapitału • miernikiem oceny jest najczęściej stopa zwrotu z inwestycji, a także inne wskaźniki finansowe i niefinansowe charakterystyczne dla oceny podmiotów gospodarczych • najwyższy poziom odpowiedzialności – jednocześnie największa samodzielność (w zasadzie brak ograniczeń decyzyjnych) • filie, oddziały, jednostki zależne wchodzące w skład grupy kapitałowej

Źródło: opracowanie na podstawie [7].

4. Ocena ośrodka odpowiedzialności za zyski na przykładzie przedsiębiorstwa handlowego

Przedstawione przedsiębiorstwo jest jedynym dystrybutorem pewnego urządzenia wykorzystywanego do podtrzymywania pracy urządzeń elektrycznych. Dzięki umowie podpisanej z producentem tego urządzenia firma ma zapewnioną wyłączność nie tylko na sprzedaż tego towaru, ale także na serwis i sprzedaż części zamiennych do niego.

Pozyskiwanie nabywców tego towaru odbywa się na podstawie pracy powołanego zespołu sprzedaży, w którego skład wchodzi:

- czterech menedżerowie sprzedaży regionalnej,
- czterech przedstawicieli handlowych powołanych w każdym z regionów,
- personel sklepu firmowego,

natomiast sprzedaż akcesoriów i części zamiennych, a także serwis gwarancyjny i pogwarancyjny nadzorowany jest przez powołanego do tego menedżera. Od niedawna prowadzone są także starania o sprzedaż tego produktu na eksport – za co odpowiedzialny jest menedżer zajmujący się sprzedażą akcesoriów i części zamiennych.

Warto w tym miejscu zaznaczyć, że menedżerowie i przedstawiciele powołani do danego regionu (zachód-wschód-południe-północ) zajmują się sprzedażą towarów wyłącznie w swoim regionie, a podział klientów został ustalony przez zarząd przedsiębiorstwa na podstawie wielkości klienta.

Powyższe czynniki, zarówno organizacyjne, jak i rynkowe, w decydującej mierze legły u podstaw opracowanej i przyjętej w tej firmie do realizacji koncepcji systemu budżetowania. Przyjęto bowiem rozwiązanie, w którym poszczególne osoby zajmujące się sprzedażą w regionach, jak również oferowane produkty i usługi w sklepie firmowym przedsiębiorstwa, zostały powołane do roli centrów zysku. Pozostałe zespoły i sekcje, niezależnie od stopnia samodzielności ich kierowników, pogrupowano w centra kosztów.

W hierarchii firmy wyróżniono więc trzy typy ośrodków odpowiedzialności, właściwe trzem poziomom zarządzania:

- zarząd firmy – jako ośrodek odpowiedzialności za inwestycje – poziom zarządzania strategicznego,
- powołani menedżerowie, przedstawiciele, sklep firmowy oraz menedżer zajmujący się sprzedażą części zamiennych i eksportem jako ośrodek odpowiedzialności za zyski – poziom zarządzania taktycznego,
- pozostałe zespoły i sekcje – organizacyjnie pogrupowane w ośrodki odpowiedzialności za koszty – poziom zarządzania operacyjnego.

Budżetowanie taktyczne polega na przekazaniu szefom centrów zysku pełnej odpowiedzialności za wypracowanie planowanych parametrów finansowych w postaci kwoty efektywnego pokrycia finansowego 1 (PF1-EF) i kwoty efektywnego pokrycia finansowego 2 (PF2-EF). Z kolei budżetowanie operacyjne obliguje

szefów centrów kosztów do utrzymania się w wyznaczonym i zaakceptowanym przez zarząd budżecie kosztów. Sposób ustalania kwoty efektywnego pokrycia finansowego 1 i 2 zawiera tab. 2.

Tabela 2. Przykład ustalania kwoty efektywnego pokrycia finansowego 1 i 2

Lp.	Kategoria wynikowa	Skrót	Algorytm
1	Przychody netto ze sprzedaży towarów	PST	
2	Wartość sprzedanych towarów	WST	
3	Pokrycie finansowe 1	PF1	$PF1 = PST - WST$
4	Koszty finansowania	KFS	
5	Pokrycie finansowe 1 – po odjęciu KFS	PF1-F	$PF1-F = PF1 - KFS$
6	Koszty dostaw do klienta	TRA	
7	Pokrycie finansowe 1 – po odjęciu KFS i TRA	PF1-TF	$PF1-TF = PF1-F - TRA$
8	Dodatkowe koszty transakcyjne	DKT	
9	Pokrycie finansowe 1 – efektywne	PF1-EF	$PF1-EF = PF1-TF - DKT$
10	Koszty sprzedaży, w tym:	KSP	$SUMA(KSP-1:KSP-5)$
	promocja	KSP-1	
	reklama	KSP-2	
	organizacja pokazów i prezentacji	KSP-3	
	pozostałe bezpośrednie koszty sprzedaży	KSP-4	
	rozliczone koszty wspólne sprzedaży	KSP-5	
11	Pokrycie finansowe 2	PF2	$PF2 = PF1-EF - KSP$
12	Koszty osobowe, w tym:	KOS	$SUMA(KOS-1:KOS-5)$
	wynagrodzenia	KOS-1	
	utrzymanie samochodów	KOS-2	
	podróże służbowe	KOS-3	
	telefony	KOS-4	
	pozostałe bezpośrednie koszty osobowe	KOS-5	
13	Koszty handlowe – KSP + KOS	KHA	$KHA = KSP + KOS$
14	Pokrycie finansowe 2 – efektywne	PF2-EF	$PF2-EF = PF2 - KOS$

Źródło: opracowanie własne.

Po oszacowaniu przychodów netto ze sprzedaży towarów (przychody pomniejszone o rabaty i upusty) odejmowana jest od nich wartość sprzedanych towarów, dzięki czemu możliwe jest wyznaczenie pokrycia finansowego 1 (PF1). Pokrycie finansowe 1 wyliczane jest po to, aby uzyskać informację, jaki jest zysk przedsiębiorstwa przy aktualnie ponoszonych kosztach nabycia towarów. Jednak w celu ustalenia kwoty efektywnego pokrycia finansowego 1 (PF1-EF) niezbędne jest odjęcie dodatkowych kosztów związanych z zawartą transakcją, do których zalicza się:

- koszty finansowania,
- koszty wysyłki,
- dodatkowe koszty transakcyjne.

Koszty finansowania doliczane są przede wszystkim do tych transakcji, w których odbiorcy wybrali jako formę płatności weksel i firma ponosi dodatkowe koszty związane nie tylko z czasem oczekiwania na zapłatę, ale również z obsługą finansową tej transakcji. Z kolei koszty wysyłki to koszty dostarczenia towarów do klienta, na które składają się przede wszystkim koszty transportu. Natomiast dodatkowe koszty transakcyjne to koszty wydanych towarów w zamian za transakcję (np. przy zakupie dwudziestu sztuk towarów – jedna gratis) lub innych towarów zakupionych i wydanych kontrahentowi w celu realizacji transakcji.

Następną grupę kosztów, która odjęta od efektywnego pokrycie finansowego 1 da nam kwotę efektywnego pokrycia finansowego 2 (PF2-EF), stanowią koszty handlowe. W analizowanym przedsiębiorstwie koszty handlowe podzielone zostały na dwie grupy:

- koszty sprzedaży,
- koszty osobowe.

Rozróżnienie kosztów handlowych na te dwie grupy nie tylko ma uzasadnienie rodzajowe, ale jest również konieczne ze względu na różne ich zachowanie się w zależności od pracy handlowca i przeprowadzonych akcji marketingowych w regionie. Do kosztów sprzedaży zalicza się przede wszystkim koszty akcji reklamowych i promocyjnych, a także koszty organizacji pokazów wykorzystania produktu, dzięki czemu możliwa jest w jednym miejscu prezentacja towaru szerszej grupie klientów. Koszty osobowe to przede wszystkim koszty wynagrodzeń handlowca oraz jego narzędzi pracy. Zalicza się do nich koszty utrzymania samochodu, rozmów telefonicznych, stałego łącza internetowego i eksploatacji sprzętu biurowego oraz komputera.

O ile efektywne pokrycie finansowe 1 informuje o tym, w jakim procencie sprzedaż towarów pokrywa koszty bezpośrednio związane z transakcją, o tyle efektywne pokrycie finansowe 2 zawiera informacje o tym, w jakim procencie sprzedaż towarów pokrywa wszystkie koszty związane ze sprzedażą (włącznie z kosztami osobowymi pracowników działu sprzedaży). Wielkość efektywnego pokrycia finansowego 2 powinna być stale monitorowana, jednak ocenę jej wielkości należy poprzedzić dogłębną analizą. Może się bowiem zdarzyć, że spadek kwoty efektywnego pokrycia finansowego 2 został wywołany czynnikami zewnętrznymi, a nie spadkiem wewnętrznej efektywności.

5. Zakończenie

Podsumowując podejście do organizacji oceny ośrodków odpowiedzialności za zyski w przedstawionej firmie handlowej, trzeba mieć na uwadze fakt, że budowa systemu oceny tych ośrodków nie byłaby możliwa, gdyby nie odpowiednie przy-

gotowanie bazy informacyjnej przedsiębiorstwa. Należy bowiem stwierdzić, że bez podziału firmy na ośrodki odpowiedzialności, a także bez poprawnie funkcjonującego rachunku kosztów nie byłoby możliwe skonstruowanie tak szczegółowego rachunku pokryć finansowych.

Jednak takie podejście do oceny pracy pracowników handlowych może budzić pewne kontrowersje. A mianowicie, jak wynika z przedstawionego opisu, w jednostce tej kwestie spływu należności przesunięto na dalszy plan. Pracownicy działu sprzedaży będą zainteresowani zdobyciem klienta, nie interesując się jego wiarygodnością i zdolnością do obsługi zadłużenia. Ta niepokojąca kwestia mogłaby ulec zmianie w momencie przejścia przez nich odpowiedzialności za odzyskiwanie należności.

Analiza opłacalności sprzedaży oparta jedynie na badaniu kwoty odpowiednich pokryć finansowych wydaje się niewystarczająca, a uwzględnienie w rachunku efektywności danego handlowca czynnika biorącego pod uwagę spływ należności czy też stan zalegających w magazynie zapasów towarów wydaje się wręcz konieczne. Po uwzględnieniu tych czynników będzie się można spodziewać, że handlowcy zaczną myśleć i działać kompleksowo – tzn. że ustalając warunki sprzedaży, zaczną brać pod uwagę wszystkie warunki transakcji, a nie podchodzić do sprzedaży jak do czynności, która kończy się z chwilą wystawienia faktury.

Literatura

- [1] Bamberka J., *Ośrodki odpowiedzialności w zarządzaniu przedsiębiorstwem – klasyfikacja i ogólna charakterystyka*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 947, AE, Wrocław 2002.
- [2] Buk H., *Kontrola parametrów finansowych według ośrodków odpowiedzialności*, „Przegląd Organizacji” 1995, nr 11.
- [3] Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995.
- [4] Falas B., *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości w organizacji opartej na centrach odpowiedzialności*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 868, AE, Wrocław 2000.
- [5] Gabruszewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2001.
- [6] Garrison R.H., *Managerial Accounting, Concepts for Planning, Control, Decision Making*, Irwin, Boston 1991.
- [7] Ossowski M., *Budżetowanie*, WSiFiR, Sopot 2005.
- [8] Ossowski M., *Rachunkowość zarządcza*, WSiFiR, Sopot 2004.
- [9] Postrach K., *Ośrodki odpowiedzialności w zarządzaniu przedsiębiorstwem – stan obecny i perspektywy*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Kraków 2001.
- [10] Wermut J., *Rachunkowość zarządcza – rachunek kosztów i wyników w podejmowaniu decyzji*, ODDK, Gdańsk 1995.

THE SELECTED PROBLEMS OF RATING PROFIT CENTERS IN THE COMMERCE COMPANY

Summary

The following article is devoted to profit centers in the commerce company. In the first part, the author presents theoretical basis connected with the decentralization of management, explains definitions and types of responsibility centers found in literature. The second part concerns the system of marking the tradesmen's work in the commerce company.