

Łukasz SZYDEŁKO
Politechnika Rzeszowska

RACHUNEK ODPOWIEDZIALNOŚCI W STRATEGICZNYCH JEDNOSTKACH BIZNESOWYCH

Podział przedsiębiorstwa na strategiczne jednostki biznesowe jest z punktu widzenia efektywności organizacyjnej bardzo wskazany. Jednak samo wyodrębnienie takich komórek organizacyjnych w trakcie przeprowadzania decentralizacji systemu zarządzania, bez powiązania z rachunkiem odpowiedzialności może się okazać jedynie dobrą koncepcją zarządzania. Powiązanie tych dwóch instrumentów pozwala menedżerom sterować jednostkami gospodarczymi i nakierowywać je na realizację celów ujętych w budżetach.

1. Wprowadzenie

W gospodarce globalnej coraz częściej powstają podmioty, które są przedsiębiorstwami wielonarodowymi i wielooddziałowymi. Firmy te składają się ze względnie samodzielnych jednostek organizacyjnych.

Efektywność zarządzania takimi podmiotami zależy od:

- rozdziału zadań,
- delegowania uprawnień i odpowiedzialności na niższe szczeble struktury organizacyjnej (decentralizacja),
- nieustannego nadzoru i koordynacji działań,
- oceny wyników tych wewnętrznych podmiotów.

W zależności od koncepcji decentralizacji mogą powstawać przedsiębiorstwa, które będą zorganizowane według następujących kryteriów¹:

- funkcjonalnego,
- produktowego,
- geograficznego.

Przedsiębiorstwa zorientowane funkcjonalnie wyodrębniają obszary, które spełniają określone funkcje. Są to przede wszystkim obszary działalności związanej z zaopatrzeniem, produkcją, marketingiem, dystrybucją, zarządzaniem finansami, controllingiem itp.

¹ S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawn. „Dom Organizatora”, Toruń 2003, s. 642.

Struktura organizacyjna według kryterium produktowego to jeden zakład i przypisane mu produkty, asortymenty lub grupy asortymentów. Każdy taki podmiot zarządza swoimi funkcjami.

Orientacja geograficzna określana często mianem przestrzennej pozwala wyodrębnić w strukturze danego podmiotu jednostki zlokalizowane w różnych krajach i miastach. Menedżer w takich jednostkach jest odpowiedzialny za podejmowanie przypisanych mu decyzji, kontrolowanie oraz koordynację wszystkich funkcji zlokalizowanych na danym terytorium.

2. Istota i zadania rachunku odpowiedzialności

W organizacjach, w których nastąpiła decentralizacja zarządzania może być wdrożony rachunek odpowiedzialności, zwany również rachunkowością odpowiedzialności (ang. *responsibility accounting*). Jest on rozumiany jako rachunek, który służy głównie do sporządzania raportów z wykonania budżetów dla dość krótkich okresów czasu przez ośrodki odpowiedzialności, które informują odpowiedzialne za wyniki osoby o odchyleniach od wielkości planowanych ujętych w budżetach². Rachunek odpowiedzialności może być rozumiany jako system grupowania oraz przedstawiania informacji, które uwzględniają zakres uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych centrów³. Rachunkowość odpowiedzialności określana jest również jako system, w którym dokonuje się identyfikacji, pomiaru i wyceny produktów pracy oraz oceny działalności osób odpowiedzialnych za poszczególne ośrodki (centra) odpowiedzialności⁴.

Wdrożenie każdego instrumentu ułatwiającego zarządzanie przedsiębiorstwem wiąże się z pewnymi oczekiwaniami, które zostały także sformułowane w stosunku do rachunku odpowiedzialności. Do jego najważniejszych zadań należy zaliczyć:

- wspomaganie naczelnego kierownictwa w motywowaniu, kontrolowaniu i wynagradzaniu kierowników ośrodków odpowiedzialności na podstawie odpowiednich parametrów ekonomicznych,
- ustalenie efektywności zarządzania powierzonymi obszarami działalności przez kierowników z punktu widzenia wykorzystania zasobów,
- umożliwienie porównania ośrodków odpowiedzialności między sobą w danym przedsiębiorstwie, jak również z konkurencją (benchmarking wewnętrzny i zewnętrzny),
- przejęcie zarządzania operacyjnego przez kierowników centrów odpowiedzialności,
- umożliwienie szybkiego reagowania na zmiany zachodzące w otoczeniu.

² C. Drury, *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1998, s. 416-417.

³ E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003, s. 190.

⁴ S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza*, op.cit, s. 645.

Zastosowanie rachunku odpowiedzialności niesie także pewne niebezpieczeństwa dla przedsiębiorstwa, spośród których warto zwrócić uwagę na:

- występowanie konfliktów między kierownikami, które są związane z nieprawidłowo ustalonymi cenami transferowymi między ośrodkami, a przez to utrudniają pomiar i ocenę efektywności działania,
- złe przypisanie zakresu obowiązków i uprawnień do danych stanowisk kierowniczych,
- występowanie trudności związanych z koordynacją powstałych produktów wewnętrznych.

3. Pojęcie i klasyfikacja ośrodków odpowiedzialności

Przez ośrodek odpowiedzialności, zwany również centrum odpowiedzialności (*responsibility center*), należy rozumieć jednostkę organizacyjną zarządzaną w sposób jednoosobowy, której kierownik (*responsibility manager*) jest odpowiedzialny za realizację celu wyznaczonego przez kierownictwo wyższego poziomu zarządzania. Ośrodki odpowiedzialności stanowią podmioty wyodrębnione wewnątrz firmy, takie jak jednostki organizacyjne (np. wydziały, zakłady, fabryki, filie), lub obszary odpowiedzialności (np. produkcyjne, handlowe, usługowe – jest to kryterium organizacyjne wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności)⁵.

W zależności od zakresu odpowiedzialności kierowników można wyróżnić cztery podstawowe rodzaje ośrodków odpowiedzialności (według zasady memoriału):

- centra odpowiedzialności za koszty (*cost centers*),
- centra odpowiedzialności za przychody (*revenue centers*),
- centra odpowiedzialności za zysk (*profit centers*),
- centra odpowiedzialności za inwestycje (*investment centers*).

Ośrodki odpowiedzialności za koszty to takie centra, w których kierownik jest odpowiedzialny za poziom kosztów i ma wpływ tylko na nie. Należy przy tym zwrócić szczególną uwagę na to, że te koszty muszą być pod kontrolą kierownika. Nie może zaistnieć sytuacja, w której kierownik jest odpowiedzialny za coś, co nie jest od jego decyzji zależne. W przypadku rachunku odpowiedzialności w tej sytuacji istotny jest podział kosztów na kontrolowane i niekontrolowane.

Przykładowymi centrami kosztowymi są: wydziały, działy, oddziały, grupy robotnicze, brygady, rynki, na których działa przedsiębiorstwo. W ramach danych ośrodków odpowiedzialności za koszty mogą być wyodrębniane mniejsze jednostki, tzw. obiekty kosztowe (stanowiska kosztowe). Przykładowo dla wy-

⁵ *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, pod red. I. Sobańskiej, Wydawn. CH BECK, Warszawa 2003, s. 111.

działu produkcyjnego można wskazać takie jednostki, jak: stanowisko robocze (pracy), maszyna produkcyjna, linia technologiczna itd.

Centra przychodowe to takie jednostki wewnętrzne przedsiębiorstwa, które generują przychody. Najczęściej są to działy sprzedaży, punkty sprzedaży oraz przedstawiciele handlowi. Odpowiedzialność kierowników za koszty w takich ośrodkach jest ograniczona lub nie występuje wcale (koszty sprzedaży, reklamy i promocji). Często zdarza się również sytuacja, w której kierownicy mają ograniczony wpływ na cenę sprzedaży przez wytyczne odnoszące się do polityki rabatów i opustów. Mogą być natomiast odpowiedzialni za udział w rynku (jego powiększenie), który mierzony jest poziomem przychodów osiągniętych ze sprzedaży do wielkości rynku.

Ośrodki odpowiedzialności za zysk to takie jednostki organizacyjne, w których kierownik jest jednocześnie odpowiedzialny za poziom przychodów i kosztów, czyli za wynik. Kryteria, które muszą być uwzględnione przy wyodrębnianiu centrów zysku ze struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, są z pewnymi wyjątkami takie same jak w przypadku centrów kosztowych. Obiektami odniesienia w ośrodkach odpowiedzialności za zysk mogą być produkty, grupy produktów, obszary geograficzne, kanały dystrybucji, klienci i grupy klientów.

Ważnym aspektem związanym z centrami zysku jest ich umieszczenie w strukturze organizacyjnej i relacje z centrami kosztowymi oraz centrami przychodowymi. Można stwierdzić, że ośrodki odpowiedzialności za zysk są ulokowane na wyższym szczeblu organizacyjnym w stosunku do pozostałych.

Centra inwestycyjne to wyodrębniona część organizacji, na której czele stoi kierownik odpowiedzialny za przychody, koszty oraz działania inwestycyjne. Jego odpowiedzialność w tym przypadku jest największa, a zakres uprawnień najszerzy.

4. Strategiczne jednostki biznesowe

W praktyce w dużych korporacjach można również spotkać ośrodki odpowiedzialności zbudowane na koncepcji tzw. strategicznych jednostek biznesowych (SBU, *strategic business unit*). Powstała ona w latach siedemdziesiątych ubiegłego stulecia w USA. Pierwszym przedsiębiorstwem, w którym wdrożono takie ośrodki, było General Electric⁶.

Przez strategiczne jednostki biznesowe należy rozumieć wyodrębnione części organizacji (kryterium organizacyjne), które mają przypisane własne strategie działania oraz operują na rynkach zewnętrznych. Na ich czele stoi kierownik, który jest odpowiedzialny za wyniki. SBU posiadają konkurentów (stąd możliwość benchmarkingu wewnętrznego i zewnętrznego) oraz klientów.

⁶ *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, pod red. G. Świdorskiej, Wydawn. Difin, Warszawa 2003, s. 12-101.

Podział przedsiębiorstw na strategiczne jednostki biznesowe może się odbywać według różnych kryteriów. Najważniejsze z nich to⁷:

- typ klienta,
- funkcja użyteczności,
- sieć dystrybucji,
- konkurencja,
- technologia,
- struktura kosztów.

Pierwsze kryterium, na podstawie którego można wyodrębniać strategiczne jednostki biznesowe to typ klienta. Najczęściej stosowanymi charakterystykami są: wiek, płeć, dochody oraz status społeczny. Jeżeli pewne obszary działalności są ukierunkowane na klientów o podobnych cechach, to wtedy powstaje samodzielna jednostka biznesowa.

Drugie kryterium opiera się na funkcji użyteczności. Polega ono na zbadaniu, czy produkty pochodzące z dwóch obszarów działalności są kupowane w celu zaspokojenia tego samego rodzaju potrzeb.

Organizacja może być podzielona na strategiczne jednostki biznesowe ze względu na sieć dystrybucji. Oznacza to, że produkty, które są sprzedawane za pomocą tych samych kanałów dystrybucji tworzą samodzielną grupę biznesową.

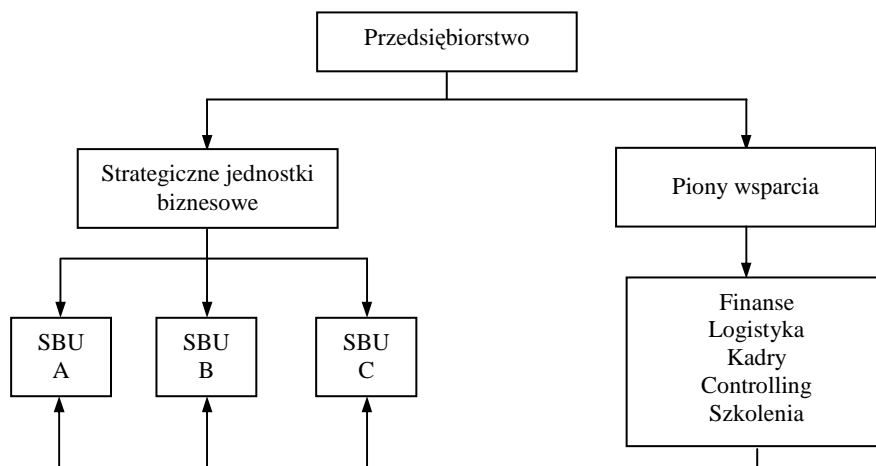
Sposób zorganizowania przedsiębiorstwa może być również zdeterminowany przez działalność konkurentów (sprzedaż produktów i usług). Dane produkty czy usługi łączy się w strategiczne grupy, uwzględniając przy tym odpowiedni poziom rentowności.

Kryterium technologiczne również ma wpływ na tworzenie strategicznych jednostek biznesowych. Produkty o zbliżonej technologii wytwarzania będą stanowić silną grupę biznesową.

Strategiczne jednostki biznesowe mogą być wyodrębniane także przy uwzględnieniu analizy struktury kosztów. Jej prawidłowe przeprowadzenie jest zdeterminowane przez przyjęcie separacji kosztów na dwie grupy: indywidualną oraz wspólną dla określonych produktów bądź usług. Przewaga kosztów wspólnych w strukturze kosztów determinuje przyjęcie poszczególnych zakresów działalności do określonych strategicznych jednostek biznesowych.

Jednak nie tylko wyodrębnienie strategicznych jednostek biznesowych jest ważne w tej koncepcji. Należy również wprowadzić tzw. piony wsparcia, zwane jednostkami wspierającymi (SU, *support unit*). Wspomagają one SBU w takich obszarach, jak: finanse, controlling, marketing, logistyka, zarządzanie personelem itp. Piony wsparcia są z reguły centrami kosztowymi i świadczą usługi tylko dla wewnętrznych klientów (SBU i innych SU). Na rysunku 1. zaprezentowano przykładową strukturę organizacyjną, uwzględniającą koncepcję strategicznych jednostek biznesowych.

⁷ Strategor, *Zarządzanie firmą. Strategie, struktury, decyzje, tożsamość*, PWN, Warszawa 2001, s. 113-115.



Rys. 1. Przykładowa struktura organizacyjna uwzględniająca SBU i SU

Źródło: opracowanie własne.

Ocena kierowników SBU oraz SU odbywa się na podstawie tych samych mierników co w przypadku centrów zysków i kosztów.

5. Podsumowanie

Wprowadzenie w przedsiębiorstwach strategicznych jednostek biznesowych nie może się ograniczać tylko do organizacyjnego podziału. Konieczne jest wprowadzenie odpowiedniego systemu raportowania (rachunku odpowiedzialności) oraz stworzenie na jego bazie odpowiedniego systemu motywacyjnego dla kierowników poszczególnych grup biznesowych. Ich wynagrodzenie powinno być powiązane z dokonaniem strategicznych jednostek biznesowych. Problem może jednak stanowić dobranie odpowiednich mierników.

RESPONSIBILITY ACCOUNTING IN STRATEGIC BUSINESS UNITS

Summary

Decentralization of management system is the main reason why firms implement new concepts of management such as strategic business units and responsibility accounting. These instruments help managers in goal achieving and good work coordinating. It causes that revenues are growing, client are satisfied and we are cutting costs.

Wpłynęło do Oficyny Wydawniczej w styczniu 2008 r.