

Ewa Makowska

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

**POMIAR I OCENA DZIAŁALNOŚCI
OŚRODKÓW ODPOWIEDZIALNOŚCI
W PRZEDSIĘBIORSTWIE WIELONARODOWYM
DZIAŁAJĄCYM W BRANŻY SPOŻYWCZEJ**

1. Wstęp

Nasilająca się konkurencja powoduje, że przedsiębiorstwa nieustannie poszukują sposobów obniżania kosztów, aby osiągnąć satysfakcjonujący wynik finansowy. Jednocześnie muszą one uwzględnić potrzeby i wymagania klientów, determinujące działania niezbędne do wykonania wyrobów i usług. W praktyce gospodarczej coraz częściej w miejsce centralnie sterowanych jednostek organizacyjnych tworzone są przestrzennie wyodrębnione, autonomiczne, zorientowane na rynek organizmy gospodarcze w formie niezależnych modułów, wyposażonych w kompetencje decyzyjne, rozwijających się w dziedzinie logistyki i wspomaganych przez nowe techniki komunikacji. Modułowe formy organizacji nazywane są centrami odpowiedzialności i najczęściej wspomagane są decentralizacją uprawnień do podejmowania decyzji [3, s. 232]. Oznacza to, że zmienione zostają dotychczasowe zasady ekonomicznego funkcjonowania danej jednostki.

Ośrodek odpowiedzialności często jest definiowany jako „część (jak na przykład wydział) firmy, za której działalność i osiągnięcia odpowiada indywidualny kierownik” [2, s. 32]. Poszczególnym zakresom odpowiedzialności przypisuje się więc ośrodki odpowiedzialności, które stanowią wyodrębnione organizacyjnie, wewnętrzne jednostki przedsiębiorstwa [10, s. 375]. Ośrodki odpowiedzialności określane są często mianem centrów [5, s. 45]. W zależności od posiadanych przez ośrodek uprawnień, zakresu samodzielności i zadań do realizacji wyróżnia się różne rodzaje ośrodków odpowiedzialności [1, s. 643; 4, s. 529; 13, s. 208-209; 14, s. 14].

Konieczność podziału firmy na mniejsze w miarę autonomiczne jednostki z powodu bariery dalszego wzrostu wymaga też zmiany w dotychczasowym systemie zarządzania. Zdaniem S. Nowosielskiego: „Zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem za pomocą tradycyjnych, scentralizowanych i mało elastycznych struktur organizacyjnych i metod zarządzania staje się coraz trudniejsze” [12, s. 13]. Kierownictwo naczelne ma mniej informacji niż kierownicy poszczególnych jednostek, dlatego tworzenie autonomicznych jednostek jest sposobem na wykorzystanie informacji dodatkowych, którymi dysponują kierownicy jednostek.

Zarządzanie przez tzw. centra odpowiedzialności było już stosowane w przedsiębiorstwach krajowych w ramach wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego lub pełnego wewnętrznego rozrachunku gospodarczego. Koncepcja rozrachunku gospodarczego pojawiła się w Polsce pod koniec lat 40. XX w. i w postaci uregulowanej prawnie stała się podstawową, powszechnie obowiązującą zasadą działania przedsiębiorstw państwowych i spółdzielczych (a więc na ówczesne czasy jedynych możliwych dużych podmiotów gospodarczych). Dyskusja na ten temat obecnie nabiera zupełnie nowego znaczenia. Zarządzanie poprzez ośrodki odpowiedzialności stanowi swoisty sposób przymusu ekonomicznego do racjonalnego gospodarowania, a także do prorynkowej orientacji komórek wewnętrznych przedsiębiorstwa.

Zarządzanie przez ośrodki odpowiedzialności stanowi koncepcję zdecentralizowanego zarządzania przedsiębiorstwem. Polega ona na przekazywaniu uprawnień decyzyjnych oraz odpowiedzialności za podejmowane decyzje niższemu szczeblom zarządzania. Kierownictwo wyodrębnionych w ten sposób podmiotów ma możliwość szybszego podejmowania decyzji [11, s. 272]. Miarą sprawności zarządzania centrami odpowiedzialności jest jak najwyższy stopień osiągnięcia założonego celu [13, s. 207-209].

2. System oceny działalności ośrodków odpowiedzialności w firmie A

Zamieszczone w tej części artykułu informacje zostały uzyskane podczas przeprowadzonych z dyrektorem finansowym przedsiębiorstwa A pogłębionych indywidualnych wywiadów niestandardyzowanych¹. Stanowiły one kontynuację i uzu-

¹ Informacje zostały uzyskane podczas przeprowadzonych w sierpniu i wrześniu 2005 r. pogłębionych indywidualnych wywiadów niestandardyzowanych z dyrektorem finansowym przedsiębiorstwa, które na potrzeby tego opracowania będzie określane jako firma (przedsiębiorstwo) A. Ze względu na znaczącą pozycję tej firmy na rynku oraz prowadzoną przez nią specyficzną działalność gospodarczą, jej zarząd, godząc się udzielić potrzebnych informacji, jednocześnie zastrzegł, aby były one prezentowane anonimowo. W pracy brakuje danych finansowych. Był to jeden z podstawowych warunków – obok anonimowości prezentowanych informacji – jakie zostały postawione przez dyrektora finansowego firmy A, jeszcze przed przeprowadzeniem wywiadów.

pełnienie badań własnych autorki, a ich wyniki zostały zamieszczone w jej rozprawie doktorskiej.

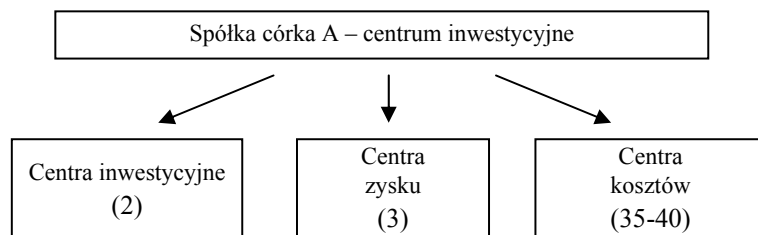
Badania własne autorki odbyły się w 2002 r. i należy podkreślić, iż dotychczas nie odbyły się żadne nowe w tym zakresie. Miały one charakter ankietowy i swym zasięgiem obejmowały wybrane przedsiębiorstwa krajowe i wielonarodowe. Wstępne wyniki przeprowadzonych badań własnych autorki, dotyczących pomiaru działalności ośrodków odpowiedzialności, zostały opublikowane w kilku artykułach [6, s. 198-219; 7, s. 285-294; 8, s. 251-259; 9, s. 143-151]. Badania te stanowiły kontynuację prowadzonego przez S. Sojaka na przełomie lat 1999 i 2000 badania wśród 41 przedsiębiorstw (25 krajowych i 16 wielonarodowych).

Celem przeprowadzonych wywiadów było zdobycie informacji na temat zarządzania i funkcjonowania ośrodków odpowiedzialności (typów ośrodków odpowiedzialności, sposobów ich wyodrębniania) oraz sposobu pomiaru wyników działalności centrów odpowiedzialności i oceny efektywności działania tych jednostek.

Informacje ogólne na temat firmy A

Firma A jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością. W takiej formie prowadzi działalność od 1990 r. Pod koniec lat 80. XX w., w ramach konstruowania planów strategicznych, dyrekcja przedsiębiorstwa rozpoczęła poszukiwania źródeł poprawy stanu finansów firmy. Od 1994 r. firma jest własnością koncernu międzynarodowego (inwestor branżowy), którego udziałowcami (po 50%) są firmy X oraz Y. Na początku lat 90. XX w. firma X, wspólnie z firmą Y, utworzyła spółkę *joint-venture*, zajmującą się produkcją i dystrybucją wyrobów spożywczych. Firma X jest jednym z czołowych inwestorów zagranicznych w Polsce. Zatrudnia ponad 250 000 pracowników w ponad 80 krajach świata. Firma Y działa w ponad 100 krajach na 6 kontynentach. Przy czym w ramach koncernu posiada wyłączność na prowadzenie działalności na kontynencie amerykańskim. W Polsce firma X posiada, oprócz spółki A, jeszcze 5 spółek córek, natomiast firma Y – 1 spółkę córkę.

Firma A w strukturze koncernu jest spółką córką. Stanowi centrum inwestycyjne. W swoich strukturach wyodrębnia ona 2 centra inwestycyjne, 3 centra zysków oraz 35-40 centrów kosztów (rys. 1).



Rys. 1. Struktura odpowiedzialności spółki A

Źródło: opracowanie własne na podstawie wywiadu przeprowadzonego w spółce A.

Firma A zajmuje się produkcją, sprzedażą i dystrybucją produktów spożywczych. Działa w branży FMCG. Przyczyny lokalizacji firmy A w Polsce należałoby głównie upatrywać w niższych kosztach produkcji niż w kraju spółki matki. Nie bez znaczenia było też to, iż firma A – jeszcze przed pojawieniem się inwestora branżowego – miała doświadczenie w produkcji określonych produktów spożywczych. W związku z tym posiadała (co prawda starą) odpowiednią bazę produkcyjną i infrastrukturę. Polska stanowiła też duży rynek zbytu, o ogromnym potencjale wzrostu.

Ambicją koncernu było zdobycie znaczącej pozycji rynkowej w Europie. Dlatego lokalizacja w Polsce była atrakcyjna głównie ze względów kosztowych, ale także z powodu bliskiego sąsiedztwa innych byłych krajów socjalistycznych (państwa nadbałtyckie, państwa Europy Środkowej, państwa bałkańskie) o potencjalnie szybko rosnących gospodarce i rynkach zbytu.

Firma A zorganizowana jest głównie według kryterium produktowego, to znaczy ze względu na wykorzystywanie kosztownych technologii produkcji (nowoczesne, sterowane numerycznie maszyny produkcyjne) poszczególne spółki córki zajmują się wytwarzaniem tylko określonych wyrobów. Spełnia ona funkcję producenta i dystrybutora produktów koncernu w Polsce.

Pomiar i ocena działalności ośrodków odpowiedzialności

Zagadnienie pomiaru i oceny działalności centrów odpowiedzialności w firmie A należy rozpatrywać dwojako. Z jednej strony jest to ocena wyników działalności spółki córki A, której dokonuje spółka matka (ocena zewnętrzna). Z drugiej strony to problem oceny efektywności funkcjonowania poszczególnych typów ośrodków odpowiedzialności, jakie są wyróżniane w strukturze organizacyjnej samej firmy A. Wymagane wielkości wskaźników, które ma osiągnąć cała firma albo poszczególne jej działy, określane są procentowo, kwotowo lub ilościowo w zależności od charakteru miernika. Do pomiaru pracy całej firmy oraz poszczególnych typów centrów odpowiedzialności wykorzystywane są różnorodne miary finansowe oraz niefinansowe. Spośród miar zaprezentowanych w tab. 1 i 2 dyrektor finansowy wskazywał te, które są wykorzystywane w firmie A. Wybierając dany miernik, miał również określić jego przydatność i znaczenie w skali od 1 do 5, gdzie 5 oznaczało miarę bardzo przydatną (ważną), a 1 – nieprzydatną do takiej analizy (nieważną).

Miary finansowe stosowane do oceny ośrodków odpowiedzialności

W literaturze przedmiotu wskazywanych jest bardzo wiele różnorodnych mierników finansowych jako przydatnych do oceny funkcjonowania poszczególnych typów ośrodków odpowiedzialności. Tabela 1 zawiera te najczęściej wymieniane i prezentowane w badanej firmie.

Pomiar działalności **całej spółki córki A** następuje głównie na podstawie takich miar finansowych, jak: poziom zysku operacyjnego, rentowność sprzedaży, wzrost wolumenu sprzedaży, marża brutto kontrolowana oraz redukcja kosztów (dotrzymanie budżetu). Wszystkim tym miarom nadano bardzo dużą wagę 5,0.

Jako miary ważne (ocena 4,0) dyrektor finansowy firmy A wskazał stopę zwrotu z aktywów oraz nadwyżkę dochodu. Miarami wykorzystywanymi przez centralę do oceny zewnętrznej spółki córki A są również: zysk (strata) netto, zysk (strata) z działalności gospodarczej, a także zysk (strata) brutto ze sprzedaży. Przydatność wspomnianych mierników do takiej analizy została oceniona na 3,0.

Tabela 1. Mierniki finansowe stosowane do oceny ośrodków odpowiedzialności w firmie A

Mierniki finansowe	Cała firma	Centrum kosztów	Centrum zysku	Centrum inwestycyjne
Zysk (strata) netto	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Zysk (strata) z działalności gospodarczej	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Zysk (strata) z działalności operacyjnej	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Zysk (strata) brutto ze sprzedaży	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Stopa zwrotu z zainwestowanego kapitału (ROI, ROE)	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Stopa zwrotu z aktywów (ROA)	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Nadwyżka dochodu (<i>Residual Income</i>)	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Rentowność sprzedaży	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Redukcja kosztów (dotrzymanie budżetu)	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Wzrost sprzedaży	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Marża brutto kontrolowana	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji udzielonych przez dyrektora finansowego firmy A.

Działalność produkcyjna spółki córki A oceniana jest przez centralę także na podstawie benchmarkingu. Obejmuje on głównie analizę porównawczą kosztów produkcji we wszystkich fabrykach (w ujęciu kwartalnym) z podziałem na wytwarzane produkty. Badanie takie od razu wskazuje, która spółka jest „droższa” (ponosi wyższe koszty produkcji), a która „tańsza” (ponosi mniejsze koszty produkcji). Jest to również informacja dla samych spółek córek, które rywalizując ze sobą w ramach grupy, starają się zdobyć pozycję najtańszego producenta danego wyrobu.

Spółka matka ocenia również działalność inwestycyjną prowadzoną przez poszczególne spółki córki. Przy tym ocena projektów o niedużej wartości następuje w oparciu o okres zwrotu z inwestycji (*Payback*). Efektywność dużych inwestycji określana jest na podstawie wewnętrznej stopy zwrotu (*IRR – Internal Rate of Return*) oraz wartości bieżącej netto przepływów pieniężnych (*NPV – Net Present Value*). W przypadku olbrzymich inwestycji ocenę ich opłacalności wykonuje centrala i ona także decyduje o jej lokalizacji. Z punktu widzenia całej grupy koszt instalacji mocy produkcyjnej, a także jej wartościowy zwrot będą różne w poszczególnych częściach świata czy nawet krajach.

W ramach całej grupy centra kosztów oceniane są w oparciu o benchmarking. Natomiast w centrach zarządczych, sprzedażowych i marketingowych określana jest procentowa relacja kosztów do przychodów. Centrala oczekuje, iż wielkość

tego miernika będzie spadać. Poza tym jego poziom jest porównywany pomiędzy spółkami córkami w poszczególnych krajach.

Raz w roku – na poziomie centrali – określana jest stopa zwrotu z zainwestowanego kapitału (ROIC – *Return on Investment Capital*) oraz *Economic Profit* (zysk operacyjny skorygowany o odsetki od zainwestowanego kapitału) określający, czy wystarczy zysku operacyjnego na obsługę odsetek od zaangażowanego w firmę kapitału.

Generalnie wszystkie miary, które są ustalane dla centrali do oceny firmy A, stanowią również podstawę jej oceny wewnętrznej. Oprócz tych mierników, do oceny pracy całej spółki córki wykorzystywane są tzw. kluczowe wskaźniki sukcesu (wyników) (*Key Performance Indicators*). Mierniki na poziomie spółki A wyrażane są albo procentowo, albo w złotych.

Spośród przedstawionych w tab. 1 mierników finansowych wskazywanych w literaturze przedmiotu do oceny pracy **centrów kosztów**, dyrektor finansowy firmy A wskazał tylko redukcję kosztów, nadając tej mierze bardzo dużą wagę. Jednocześnie zaznaczył, iż spółka A bardzo zwraca uwagę, aby wszelkie oszczędności nie odbijały się na poziomie jakości wytwarzanych wyrobów. Wszystkie wytwarzane przez firmę produkty muszą spełniać tzw. złote standardy, które zostały wypracowane przez specjalistów pracujących w laboratoriach w spółce matce. Krajowi dostawcy i producenci często nie są w stanie sprostać oczekiwaniom wymogom jakościowym, które muszą spełniać potrzebne surowce, dlatego część z nich musi być nabywana za granicą. Wymagania jakościowe stawiane przez firmę dostawcom są bardzo wysokie. Nabywane surowce muszą mieć odpowiednią zawartość np. tłuszczu lub innych składników, czasami wymogi dotyczą nawet wielkości jednostkowego elementu surowca (odpowiednia wielkość składników).

Oceniając pracę **centrów zysku**, spółka A najczęściej wykorzystuje podobne miary jak centrala koncernu do oceny pracy całej firmy. Za bardzo przydatne do takiej analizy dyrektor finansowy wskazał: poziom zysku operacyjnego, rentowność sprzedaży, wzrost wolumenu sprzedaży i marżę brutto kontrolowaną, wszystkim tym miarom nadając bardzo dużą wagę 5,0. Jako miary ważne do oceny pracy centrów zysku (ocena 4,0) wskazał stopę zwrotu z aktywów oraz nadwyżkę dochodu. Miarami przydatnymi do takiej oceny są także: zysk (strata) netto, zysk (strata) z działalności gospodarczej, a także zysk (strata) brutto ze sprzedaży. Przydatność wspomnianych mierników została oceniona na 3,0. Dział sprzedaży w firmie A oceniany jest także na podstawie poziomu sprzedaży w poszczególnych regionach, wielkości sprzedaży przypadającej na jednego sprzedawcę, na liczbę mieszkańców regionu i kosztów obsługi (jakie są przychody ze sprzedaży dla danego regionu w stosunku do kosztów, jakie są w nim ponoszone). W ostatnich latach firma z tego właśnie powodu zlikwidowała system sprzedaży vaningowej (tj. sprzedaży do placówek detalicznych z własnych samochodów dostawczych typu van). Po przeprowadzeniu analiz okazało się, iż koszty utrzymania tego systemu przewyższają

przychody ze sprzedaży, jakie generuje on dla firmy. Podstawowymi wskaźnikami oceny pracy działu sprzedaży na szczeblu terenowym są osiągnięcie zakładanego poziomu sprzedaży w regionie oraz osiągnięcie planowanego poziomu dystrybucji produktów firmy.

Za najlepszy miernik finansowy do oceny funkcjonowania **centrów inwestycyjnych** została uznana stopa zwrotu z zainwestowanego kapitału. Dyrektor finansowy spółki A ocenił bardzo wysoko jej ważność dla takiej analizy.

Miary niefinansowe stosowane do oceny ośrodków odpowiedzialności

Ogólnie, oprócz miar finansowych, firma stosuje wiele miar niefinansowych do oceny pracy centrów odpowiedzialności. Co pół roku sprawdzane są stan kadry i jej fluktuacja. Jak stwierdza sama spółka, w firmie nie występują zbyt duże ruchy w tym zakresie. Wyjątkiem jest dział sprzedaży (szczególnie na szczeblu terenowym), gdzie ta fluktuacja jest dość duża. Wynika to jednak ze specyfiki pracy i z faktu „szybkiego wypalania się” przedstawicieli handlowych. Równie ważnym miernikiem jest zadowolenie klientów z oferowanych produktów. W tym celu przeprowadzane są badania wśród konsumentów dotyczące postrzegania marek firmy i znajomości jej produktów. Firma prowadzi również serwis konsumencki, gdzie klienci mogą dzielić się swoimi sugestiami i uwagami na temat produktów firmy, a także zgłaszać reklamacje. Jakość oferowanych produktów jest także niezwykle istotna w ocenie pracy ośrodków odpowiedzialności. Przy tym spółka A nie przykłada tak dużej wagi do norm i certyfikatów ISO, ponieważ wymagania spółki matki w tym względzie znacznie przewyższają wymogi krajowych uregulowań.

Tabela 2 przedstawia wskazania dyrektora finansowego firmy A dotyczące miar niefinansowych wykorzystywanych do oceny pracy poszczególnych typów ośrodków odpowiedzialności oraz całej firmy.

Wśród mierników niefinansowych wskazywanych w literaturze przedmiotu jako najbardziej przydatne do oceny funkcjonowania **całej firmy** dyrektor finansowy wskazał: udział w rynku lokalnym, jakość produktów i usług, wzrost produktywności oraz rozwój nowych produktów. Dwie inne miary: fluktuację kadr oraz zadowolenie klientów, uznał także za przydatne do takiej oceny, nadając im mniejszą ważność 4,0.

Spośród miar niefinansowych zaprezentowanych w tab. 2 dyrektor finansowy firmy A wskazał tylko dwie wykorzystywane do oceny pracy **centrów kosztów**: wzrost produktywności oraz fluktuację kadr. Pierwszą z nich uznał za bardzo ważną, drugą za ważną przy dokonywaniu takiej analizy. Do oceny pracy centrów kosztów w firmie A stosowane są także inne mierniki niefinansowe, których nie zawiera tab. 2. Efektywność działu produkcji jest oceniana na podstawie: poziomu strat, liczby przestojów (czasu straconego), awaryjności urządzeń (wydajność dobową porównywana jest z nominalną, ustala się, czy czas pracy maszyny został wykorzystany w 100%). Dział logistyki jest oceniany na podstawie: zapasu pokrycia surowców (odpowiednia ilość do zapewnienia ciągłości procesu produkcyjnego).

go), zapasu opakowań, zapasu wyrobów gotowych w magazynie (im mniej, tym lepiej), jakości świadczonego serwisu, jakości i terminowości dostaw surowców do produkcji, materiałów i opakowań (czy dostawy są realizowane na czas, czy dostarczają 100% zamówienia, czy zdarzają się opóźnienia w realizacji lub dostawy są niekompletne).

Tabela 2. Mierniki niefinansowe stosowane do pomiaru efektywności działania ośrodków odpowiedzialności w firmie A

Mierniki niefinansowe	Cała firma	Centrum kosztów	Centrum zysku	Centrum inwestycyjne
Udział w rynku lokalnym	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Jakość produktów i usług (np. certyfikaty ISO)	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Fluktuacja kadr	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Bezpieczeństwo zatrudnienia	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Zadowolenie klientów	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Współpraca z jednostką macierzystą	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Współpraca z administracją podatkową kraju	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Wzrost produktywności	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Rozwój nowych produktów	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5
Poszerzanie (zdobywanie) nowych rynków	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji udzielonych przez dyrektora finansowego firmy A.

Miary niefinansowe najczęściej wykorzystywane do oceny pracy **centrów zysku** w firmie A to: udział w rynku lokalnym, jakość produktów i usług oraz rozwój nowych produktów. Jako przydatne i ważne dyrektor finansowy wskazał także: fluktuację kadr oraz zadowolenie klientów. Do oceny pracy centrów zysku w firmie A stosowane są także inne mierniki niefinansowe. Dla działu sprzedaży i marketingu miarami tymi są: udział rynkowy, cena sprzedaży do ceny sprzedaży konkurencji i wielkość zajmowanej półki w punktach sprzedaży. W dziale tym oceniany jest również poziom dystrybucji numerycznej i ważonej dla każdego produktu, w każdym z kanałów dystrybucji (celem jest wysoka dostępność produktu na rynku). Podobnie oceniane są udziały w sprzedaży w całym kraju, jak i w poszczególnych regionach sprzedaży. Określana jest także efektywność promocji dla każdej kampanii promocyjnej, to znaczy czy w wyniku przeprowadzonych promocji nastąpił wzrost sprzedaży, poziomu dystrybucji, świadomości marki/brandu oraz poziomu penetracji (odsetek używających danego produktu). Niezbędne do takiej oceny wskaźniki czerpane są z odpowiednich, regularnie kupowanych badań rynku (panel sklepów detalicznych, panel gospodarstw domowych).

Wskazania dyrektora finansowego dotyczące miar niefinansowych wykorzystywanych do oceny pracy **centrów inwestycyjnych** w firmie A pokryły się z tymi, które są stosowane przez centralę do oceny całej spółki córki A. Najbardziej

przydatnymi miernikami są: udział w rynku lokalnym, jakość produktów i usług, wzrost produktywności oraz rozwój nowych produktów. Natomiast fluktuacja kadr oraz zadowolenie klientów są także wykorzystywane, ale nadano im ważność 4,0.

3. Podsumowanie

Celem przeprowadzonych wywiadów było uzyskanie informacji na temat sposobu pomiaru wyników działalności ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach wielonarodowych działających w Polsce. Rozmowy przeprowadzone z dyrektorem finansowym firmy A pozwoliły przybliżyć to zagadnienie. Potwierdziły one, że większość mierników prezentowanych w literaturze przedmiotu jest rzeczywiście wykorzystywana w praktyce do oceny efektywności działania ośrodków odpowiedzialności i całej firmy. Podczas wywiadów okazało się, iż badana firma do pomiaru działalności wykorzystuje także inne mierniki, które nie były wymieniane w kwestionariuszu ankiety (*Economic Profit*, „złote standardy”).

Z przeprowadzonych wywiadów wynika, że do pomiaru wyników osiągniętych przez ośrodki odpowiedzialności firma X stosuje różne zestawy mierników, zarówno finansowych, jak i niefinansowych, oczywiście uwzględniając typ danego centrum.

Podczas wywiadów okazało się, że spośród wskazywanych w literaturze przedmiotu mierników finansowych, w firmie A do oceny pracy centrów kosztów oraz centrów inwestycyjnych wykorzystywane są tylko dwa z nich: redukcja kosztów w przypadku centrów kosztów i stopa zwrotu z zainwestowanego kapitału dla centrów inwestycyjnych. Nie oznacza to jednak, iż w firmie A proces oceny funkcjonowania tych ośrodków odpowiedzialności jest tak bardzo uproszczony. Przeprowadzone rozmowy wyjaśniły, że analiza taka jest dokonywana w oparciu o system mierników opracowanych i sprawdzonych przez centralę lub samą spółkę córkę. Znacznie więcej miar stosowanych jest do oceny pracy centrów zysku oraz całej firmy. Związane jest to najprawdopodobniej z zakresem posiadanych uprawnień oraz przypisanych obowiązków.

Z przeprowadzonych rozmów wynika, iż w spółce A w ocenie działalności bardzo dużą wagę przywiązuje się także do miar niefinansowych, w szczególności zaś do: udziału w rynku lokalnym, jakości produktów i usług oraz rozwoju nowych produktów i wzrostu produktywności. Potwierdza to często wysuwana w literaturze przedmiotu uwaga, że do prawidłowej oceny pracy ośrodków odpowiedzialności oprócz miar finansowych powinny być stosowane także miary niefinansowe. Potrzeba wprowadzenia niefinansowych zmiennych w ocenie autonomicznych jednostek wynika z ryzyka zaniechania przez kierowników działań o charakterze długofalowym. Istnieje bowiem możliwość polepszenia w krótkim okresie osiągniętych wyników przez ograniczanie tych działań, które przynoszą rezultaty dopiero w dłuższym horyzoncie czasu. Warto także podkreślić, iż mierniki wykorzystywane

do oceny działalności poszczególnych typów ośrodków odpowiedzialności powinny odzwierciedlać pełną, kontrolowaną działalność danego podmiotu.

Podsumowując powyższe rozważania, można stwierdzić, że informacje uzyskane podczas wywiadów przeprowadzonych w firmie A przyczyniły się do pogłębienia wiedzy na temat oceny i pomiaru działalności ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach wielonarodowych działających w Polsce i będą stanowić podstawę dalszych badań w tym zakresie.

Literatura

- [1] Barfield J.T., Rainborn C.A., Dalton M.A., *Cost Accounting. Traditions and Innovations*, West Publishing Company, St. Paul 1991.
- [2] Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995.
- [3] Falas B., *Międzynarodowe standardy rachunkowości w organizacji opartej na centrach odpowiedzialności*, [w:] *Rachunkowość a controlling. Sprawozdawczość i ocena ośrodków odpowiedzialności*, red. E. Nowak, AE, Wrocław 2000.
- [4] Kaplan R.S., Atkinson A.A., *Advanced Management Accounting*, Prentice-Hall, 1992.
- [5] Kardasz A., *Tworzenie centrów kosztowych*, [w:] *Budżetowanie kosztów*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 1999.
- [6] Makowska E., *Ceny transferowe w praktyce przedsiębiorstw wielonarodowych – studium przypadku*, [w:] *Rachunkowość zarządcza a ryzyko działalności gospodarczej*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1175, AE, Wrocław 2007.
- [7] Makowska E., *Mierniki finansowe stosowane do pomiaru działalności ośrodków odpowiedzialności w wielonarodowych przedsiębiorstwach zdecentralizowanych (w świetle badań ankietowych)*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1085, AE, Wrocław 2005.
- [8] Makowska E., *Mierniki niefinansowe wykorzystywane do pomiaru działalności ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach krajowych (w świetle badań ankietowych)*, [w:] *Standardy edukacyjne rachunkowości – praktyka i stan badań*, red. A. Kardasz, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1079, AE, Wrocław 2005.
- [9] Makowska E., *Pomiar działalności ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach krajowych*, [w:] *Materiały konferencyjne na IV Ogólnopolskie Seminarium Doktorskie Rachunkowości i Finansów*, Sopot 2004.
- [10] Nowak E., *Problemy oceny dokonań ośrodków odpowiedzialności*, [w:] *Rachunkowość a controlling. Sprawozdawczość i ocena ośrodków odpowiedzialności*, red. E. Nowak, AE, Wrocław 2000.
- [11] Nowak E., *Rachunek odpowiedzialności za koszty*, [w:] *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, red. E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński, PWE, Warszawa 2004.
- [12] Nowosielski S., *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, AE, Wrocław 2001.
- [13] Poetschke H., *Rachunek kosztów planowanych*, [w:] W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2001.
- [14] Sojak S., *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.

**MEASUREMENT AND PERFORMANCE EVALUATION
OF THE RESPONSIBILITY CENTRES
IN A MULTINATIONAL ENTERPRISE OPERATING
IN FOODSTUFFS PRODUCTION SECTOR**

Summary

The main objective of this paper is the presentation of financial and non-financial measures that are used to determine the performance of responsibility centres in the surveyed multinational enterprises. Various types of responsibility centres have different levels of freedom in choosing the methods and means leading to the completion of assigned objectives. Selected results of the carried out survey research are presented in this paper.