

Ewa Makowska

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

MIERNIKI FINANSOWE STOSOWANE DO POMIARU DZIAŁALNOŚCI OŚRODKÓW ODPOWIEDZIALNOŚCI W WIELONARODOWYCH PRZEDSIĘBIORSTWACH ZDECENTRALIZOWANYCH (W ŚWIETLE BADAŃ ANKIETOWYCH)

1. Wstęp

Efektywność danej jednostki gospodarczej określa stopień osiągnięcia celu, jaki został jej wyznaczony. Decentralizacja zarządzania zwiększa stopień autonomii jednostek wchodzących w skład danej organizacji. Współdziałanie w określaniu celów oraz swoboda w doborze metod i sposobów ich osiągnięcia powodują, że koniecznością staje się zastosowanie instrumentów zapewniających skuteczną koordynację i kontrolę działalności poszczególnych ośrodków [3, s. 181].

Warunkiem skutecznego funkcjonowania centrum jest stworzenie właściwego systemu jego oceny (zasad i mierników oceny określonego typu jednostek). Jeśli jest on poprawnie zbudowany, to wówczas zmniejsza on emocje i subiektywne odczucia ocenianych oraz sprzyja obiektywizacji ocen pracy wszystkich centrów odpowiedzialności.

Zagadnienie „pomiaru wyników” powinno być jednak rozpatrywane nie tylko z poziomu księgowości (opierałoby się ono wtedy głównie lub wyłącznie na miernikach finansowych), ale także z punktu widzenia zarządzania. Konstrukcja systemu oceny powinna być skorelowana z bieżącymi i strategicznymi planami przedsiębiorstwa.

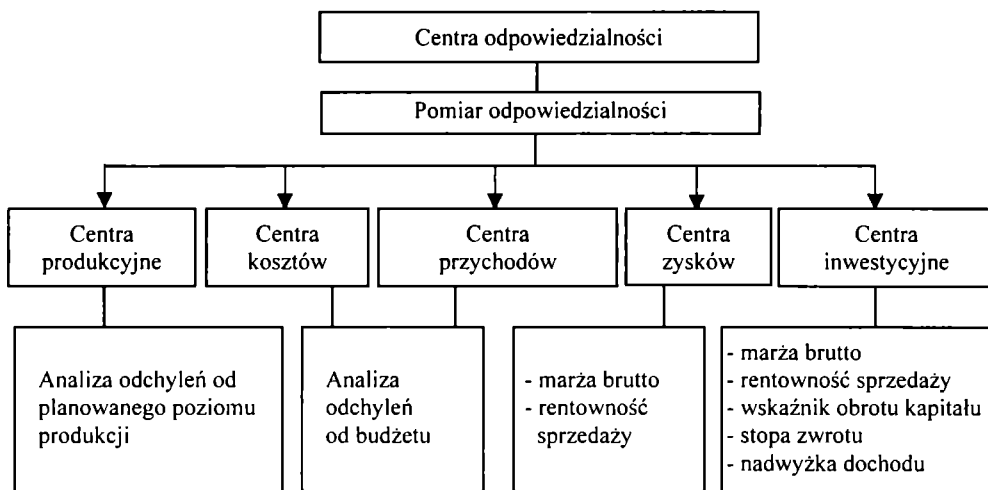
Oznacza to również, że wprowadzony w przedsiębiorstwie system pomiaru powinien uwzględniać zróżnicowany status poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Z tego też względu nie istnieje jeden uniwersalny system pomiaru działalności jednostek wewnętrznych firmy.

Odmienność poszczególnych ośrodków odpowiedzialności powoduje konieczność opracowania określonych kryteriów i sposobów oceny dokonań każdego z nich. Jeśli w przedsiębiorstwie funkcjonują ośrodki o różnym zakresie uprawnień i odpowiedzialności, to wówczas pomiar dokonań poszczególnych typów ośrodków znajdujących się na tym samym poziomie odpowiedzialności powinien być dokonywany z uwzględnieniem tych samych kryteriów. Ocena taka umożliwia przeprowadzenie analizy porównawczej efektów działalności ośrodków wyodrębnionych na podstawie takiego samego kryterium zakresu uprawnień i odpowiedzialności [4, s. 377].

M. Dobija uważa, że „zarząd firmy powinien stosować zróżnicowane i wieloaspektowe kryteria oceny pracy podmiotów wewnętrznych. Kryteria powinny być jasno określone i znane kierownictwu w całym okresie planistyczno-rozliczeniowym” [1, s. 202].

System oceny jednostek wewnętrznych odgrywa bardzo istotną rolę we współczesnym zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem. Służy on przede wszystkim osiągnięciu strategicznych i operacyjnych celów firmy. Należy pamiętać o powiązaniu systemu oceny z systemem motywacyjnym. Nawet najlepsze plany i ich najdokładniejsza kontrola nie przyczynią się do zwiększenia efektywności, jeżeli ocena nie będzie dostarczała bodźców ich wykonawcom.

Podczas oceny pracy ośrodków odpowiedzialności wykorzystuje się, w zależności od ich rodzaju i zakresu odpowiedzialności, szereg mierników, których klasyfikacja jest przedstawiona na rys. 1.



Rys. 1. Kryteria pomiaru efektywności działania centrów odpowiedzialności

Ustalenie rodzaju mierników oraz ich pożądanych poziomów, należące do kompetencji naczelnego kierownictwa firmy, jest uzależnione od rodzaju zadań realizowanych przez centrum odpowiedzialności.

Do pomiaru wyników osiąganych przez ośrodki odpowiedzialności (oczywiście uwzględniając charakter danego centrum) stosuje się różne zestawy mierników. Kryteria pomiaru efektywności działania centrów odpowiedzialności przedstawia rys. 1.

Jako dodatkowe miary niefinansowe przydatne do oceny efektywności wymienia się: fluktuację kadr, procentowy wskaźnik braków, częstość występowania przestojów, częstość reklamacji zgłaszanych przez klientów itd. [2, s. 419-421].

Sprawozdawczość wyodrębnionych ośrodków powinna uwzględniać także przyczyny kształtowania się osiąganych wyników w porównaniu z wielkościami planowanymi. Właściwa koordynacja działań w poszczególnych ośrodkach oraz ukierunkowanie na realizację zadań służących osiągnięciu celów przedsiębiorstwa powinny zapewnić optymalizację wielkości ekonomicznych w skali całej firmy. Przyczyniać się będą do tego jasno sformułowane mierniki ocen poszczególnych centrów.

2. Wyniki badań

2.1. Charakterystyka badanej próby

Badania, przeprowadzone w 2002 r., miały charakter ankietowy i swym zasięgiem obejmowały wybrane przedsiębiorstwa krajowe i wielonarodowe. Ogółem wysłano 600 ankiet, z czego 400 skierowano do przedsiębiorstw krajowych, a 200 do przedsiębiorstw wielonarodowych.

Respondenci (prezesi, dyrektorzy finansowi, główni księgowi) odpowiadali na pytania mające charakter informacyjny (dotyczące funkcjonowania samego przedsiębiorstwa) oraz mieli za zadanie wybrać spośród przedstawionych mierników te, które są stosowane przez ich firmy do pomiaru efektywności. Mieli oni również ocenić ważność i przydatność wybranych miar w skali od 1 (miara nieważna) do 5 (miara bardzo ważna). Na podstawie uzyskanych wyników zostały wyliczone średnie ważone (zaprezentowane w tabelach, obok podanej liczby odpowiedzi).

Odpowiedzi udzieliło łącznie 58 firm, czyli otrzymano zwrot 9,67% ogółu wysłanych ankiet, z czego 46 to ankiety wypełnione przez firmy krajowe (7,67% wysłanych ankiet), natomiast 12 to ankiety uzupełnione przez firmy wielonarodowe (2% wysłanych ankiet).

Charakterystyka przedsiębiorstw poddanych badaniom ankietowym jest przedstawiona w tabelach 1-3.

Tabela 1. Forma prawna ankietowanych przedsiębiorstw

Forma prawna	Przedsiębiorstwa					
	krajowe		wielonarodowe		razem	
	liczba firm	%	liczba firm	%	liczba firm	%
Spółka akcyjna	20	43,48	0	0,00	20	34,48
Spółka z o.o.	21	45,65	12	100,00	33	56,90
Spółka jawna	2	4,35	0	0,00	2	3,45
Osoba fizyczna	2	4,35	0	0,00	2	3,45
Brak danych	1	2,17	0	0,00	1	1,72
Razem	46	100,00	12	100,00	58	100,00

Źródło: opracowanie własne.

Wszystkie ankietowane firmy wielonarodowe były spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością.

Zdecydowaną większość spośród nich stanowiły spółki-córki (91,67%). Spółką-matką było tylko jedno z ankietowanych przedsiębiorstw wielonarodowych.

Tabela 2. Rodzaj ankietowanych przedsiębiorstw

Rodzaj przedsiębiorstwa	Przedsiębiorstwa					
	krajowe		wielonarodowe		razem	
	liczba firm	%	liczba firm	%	liczba firm	%
Przedsiębiorstwo samodzielne	17	36,96	0	0,00	17	29,31
Spółka-matka	7	15,22	1	8,33	8	13,79
Spółka-córka	20	43,48	11	91,67	31	53,45
Spółka-matka i spółka-córka	2	4,35	0	0,00	2	3,45
Razem	46	100,00	12	100,00	58	100,00

Źródło: opracowanie własne.

Wśród firm wielonarodowych najczęściej były spotykane centra zysków (35,29%). Dość często wyodrębniano również centra kosztów (29,41%). Najrzadziej spotykano centra przychodów oraz centra inwestycyjne (po 17,65%).

Tabela 3. Charakterystyka badanych przedsiębiorstw wielonarodowych według rodzajów ośrodków odpowiedzialności w nich wyodrębnionych

Rodzaj centrum	Firmy wielonarodowe	
	Liczba firm	%
Centra kosztów	5	29,41
Centra przychodów	3	17,65
Centra zysków	6	35,29
Centra inwestycyjne	3	17,65
Brak danych	0	0,00
Razem	17	100,00

Źródło: opracowanie własne.

Większa liczba odpowiedzi w porównaniu z liczbą badanych firm wynika z tego, że na terenie danej jednostki może być wyodrębniony co najmniej jeden ośrodek odpowiedzialności.

Wyniki badań ankietowych ukazujące mierniki stosowane do pomiaru rezultatów działalności ośrodków odpowiedzialności przedstawiają tabele 4-7, zamieszczone w następujących punktach artykułu.

2.2. Mierniki finansowe stosowane do pomiaru i oceny efektywności działania centrów kosztów

Ankietowane firmy wielonarodowe za najbardziej przydatny do oceny pracy centrów kosztów uznały miernik redukcji kosztów, uważając go za najważniejszy (średnia ocen, jaką uzyskał ten miernik w 5-punktowej skali, wynosi 4,67). Wszystkie pozostałe miary zostały uznane za mniej przydatne do oceny tych jednostek. Jako najmniej przydatne do pomiaru pracy centrów kosztów firmy wskazywały: stopę zwrotu z aktywów (3,00), wzrost sprzedaży (3,00), stopę zwrotu z zainwestowanego kapitału (3,50), nadwyżkę dochodu (3,50).

Tabela 4. Mierniki finansowe stosowane w badanych przedsiębiorstwach wielonarodowych do oceny efektywności działania centrów kosztów

Mierniki	Liczba odpowiedzi	Średnia
Zysk/strata netto	2	4,00
Zysk/strata z działalności gospodarczej	2	4,00
Zysk/strata z działalności operacyjnej	2	4,00
Zysk/strata brutto na sprzedaży	2	4,00
Stopa zwrotu z zainwestowanego kapitału	2	3,50
Stopa zwrotu z aktywów	2	3,00
Nadwyżka dochodu	2	3,50
Rentowność sprzedaży	2	4,50
Redukcja kosztów	3	4,67
Wzrost sprzedaży	2	3,00
Marża brutto kontrolowana	2	4,50

Źródło: opracowanie własne.

Wskazywane przez ankietowane przedsiębiorstwa mierniki wykorzystywane do oceny pracy centrów kosztów potwierdzają ideę funkcjonowania tego typu jednostek. W centrach kosztów menedżerowie posiadają swobodę w zakresie podejmowania decyzji, których rezultatem są ponoszone koszty. Dlatego takie przedsiębiorstwa nie powinny być oceniane na podstawie mierników, których podstawą ustalenia jest sprzedaż czy efektywność inwestycji.

2.3. Mierniki stosowane do pomiaru i oceny efektywności działania centrów przychodów

Firmy wielonarodowe zdecydowanie uznały za najbardziej przydatną do oceny funkcjonowania centrów przychodów grupę mierników ustalanych na podstawie wielkości przychodów ze sprzedaży, czyli wzrost sprzedaży (5,00) oraz marżę brutto kontrolowaną (5,00). Za przydatne do oceny działalności centrów przychodów ankietowane firmy uznały także: rentowność sprzedaży, zysk/stratę brutto na sprzedaży, zysk/stratę na działalności operacyjnej, zysk/stratę na działalności gospodarczej, a także zysk/stratę netto, nadając wszystkim tym miarom taką samą wagę 4,50.

Tabela 5. Mierniki finansowe stosowane w badanych przedsiębiorstwach wielonarodowych do oceny efektywności działania centrów przychodów

Mierniki	Liczba odpowiedzi	Średnia
Zysk/strata netto	2	4,50
Zysk/strata z działalności gospodarczej	2	4,50
Zysk/strata z działalności operacyjnej	2	4,50
Zysk/strata brutto na sprzedaży	2	4,50
Stopa zwrotu z zainwestowanego kapitału	2	4,00
Stopa zwrotu z aktywów	2	4,00
Nadwyżka dochodu	2	4,00
Rentowność sprzedaży	2	4,50
Redukcja kosztów	2	3,50
Wzrost sprzedaży	2	5,00
Marża brutto kontrolowana	2	5,00

Źródło: opracowanie własne.

Wykorzystywanie do oceny centrów przychodów mierników określających różne poziomy zysku/straty w danej jednostce może wynikać z tego, iż menedżerowie podmiotów wykorzystujących tego typu miary, niezależnie od ich odpowiedzialności za przychody, uczestniczą też w planowaniu i kontroli przynajmniej niektórych kosztów. W praktyce bowiem bardzo trudno spotkać czyste centra przychodów, tzn. takie, w których menedżerowie są odpowiedzialni tylko za poziom osiągniętych przychodów, przy czym nie mają wpływu na kształtowanie cen i kosztów jednostki.

2.4. Mierniki finansowe stosowane do pomiaru i oceny efektywności działania centrów zysku

Firmy wielonarodowe jako najistotniejsze do pomiaru pracy centrów zysku uznały mierniki oparte na zysku (za najważniejszy w tej grupie wskazały zysk/stratę z działalności gospodarczej – 4,80) oraz na uzyskiwanych przychodach ze sprzeda-

ży. Przy czym redukcję kosztów uznali one za miernik równie ważny i przydatny, nadając mu średnią wagę 4,80. Natomiast za najmniej przydatne do oceny tych ośrodków uznali: stopę zwrotu z aktywów (3,00) oraz stopę zwrotu z zainwestowanego kapitału (3,20).

Tabela 6. Mierniki finansowe stosowane w badanych przedsiębiorstwach wielonarodowych do oceny efektywności działania centrów zysku

Mierniki	Liczba odpowiedzi	Średnia
Zysk/strata netto	5	4,60
Zysk/strata z działalności gospodarczej	5	4,80
Zysk/strata z działalności operacyjnej	5	4,20
Zysk/strata brutto na sprzedaży	5	4,60
Stopa zwrotu z zainwestowanego kapitału	5	3,20
Stopa zwrotu z aktywów	4	3,00
Nadwyżka dochodu	4	4,25
Rentowność sprzedaży	5	4,40
Redukcja kosztów	5	4,80
Wzrost sprzedaży	5	4,20
Marża brutto kontrolowana	4	4,50

Źródło: opracowanie własne.

W centrach zysku menedżerowie są odpowiedzialni zarówno za uzyskiwany poziom przychodów, jak i za ponoszone koszty. Obie te kategorie mają wpływ na osiągnięty przez przedsiębiorstwo zysk. Dlatego, aby dokładnie ocenić efektywność pracy takiej jednostki, nie można bazować tylko na miernikach ustalanych na podstawie uzyskanego zysku. Analizę taką należy pogłębić, wykorzystując mierniki sprzedaży i kosztów. Znajduje to swoje odzwierciedlenie w odpowiedziach, jakie zostały udzielone przez ankietowane przedsiębiorstwa, zaprezentowanych w tabeli 6.

2.5. Mierniki stosowane do pomiaru i oceny efektywności działania centrów inwestycyjnych

Przedsiębiorstwa wielonarodowe za najistotniejsze w takiej ocenie uznały następujące mierniki: marżę brutto kontrolowaną (4,50), rentowność sprzedaży (4,00), redukcję kosztów (4,00) oraz stopę zwrotu z aktywów (4,00).

Wskazanie miernika określającego redukcję kosztów jako jednego z bardziej przydatnych do oceny pracy centrów inwestycyjnych wynika z tego, że ich menedżerowie odpowiedzialni są zarówno za osiągnięty zysk, jak i za podejmowane decyzje inwestycyjne. Gdy trudno jest zwiększać poziom przychodów, przedsiębiorstwa, chcąc poprawić swoje wyniki, dążą do redukcji kosztów.

Tabela 7. Mierniki finansowe stosowane przez badane przedsiębiorstwa wielonarodowe do oceny efektywności działania centrów inwestycyjnych

Mierniki	Liczba odpowiedzi	Średnia
Zysk/strata netto	2	2,50
Zysk/strata z działalności gospodarczej	2	2,50
Zysk/strata z działalności operacyjnej	2	2,50
Zysk/strata brutto na sprzedaży	2	2,50
Stopa zwrotu z zainwestowanego kapitału	2	3,50
Stopa zwrotu z aktywów	2	4,00
Nadwyżka dochodu	2	3,50
Rentowność sprzedaży	2	4,00
Redukcja kosztów	2	4,00
Wzrost sprzedaży	2	3,50
Marża brutto kontrolowana	2	4,50

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku oceny centrów inwestycyjnych najmniej istotne dla firm wielonarodowych są mierniki ustalane na podstawie uzyskanego zysku. Wszystkie mierniki z tej grupy uzyskały tę samą średnią ważność 2,50.

3. Podsumowanie

Efektywność danej jednostki organizacyjnej jest miarą stopnia osiągnięcia celu, jaki został jej wyznaczony. W przedsiębiorstwie zdecentralizowanym poszczególne typy ośrodków odpowiedzialności dysponują zróżnicowaną swobodą w doborze metod oraz sposobów realizacji danego zadania. Powoduje to jednak konieczność stosowania do oceny ich działalności instrumentów, które zapewnią skuteczną koordynację i kontrolę pracy poszczególnych jednostek.

Pomiar pracy ośrodków odpowiedzialności to zagadnienie bardzo złożone. Zdaje się, iż względy praktyczne powodują rezygnację ze szczegółowego badania danego ośrodka. Najczęściej ocena ośrodków odpowiedzialności dokonywana jest wtedy na podstawie kryterium poziomu kosztów lub zysku. Zaletą takiego podejścia jest jednoznaczność otrzymanych wyników. Jednak nadmierne upraszczanie procesu oceny centrów może doprowadzić do uzyskania nieprawdziwych informacji na temat efektywności jednostki. Aby wiadomości uzyskane na temat danego ośrodka odpowiedzialności można było uznać za rzetelne, należy zastosować taki zbiór mierników, który nam to zapewni.

Zaprezentowane w artykule wstępne wyniki przeprowadzonych badań ankietowych potwierdzają, iż poszczególne typy ośrodków odpowiedzialności wskazują różne mierniki jako najważniejsze przy dokonywaniu pomiaru pracy centrów. Wybór miar najbardziej przydatnych do takiej oceny jest związany głównie ze specyfiką działalności prowadzonej przez daną jednostkę.

LITERATURA

- [1] Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- [2] Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995.
- [3] Makowska E., *Pomiar i ocena działalności ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach zdecentralizowanych*, Acta Universitatis Nicolai Copernici, *Ekonomia* XXXIII, z. 367, Toruń 2003.
- [4] Nowak E., *Problemy oceny dokonań ośrodków odpowiedzialności*, [w:] Materiały konferencyjne na temat: *Rachunkowość a controlling. Sprawozdawczość i ocena ośrodków odpowiedzialności.*, AE, Wrocław 2000.
- [5] Sojak S., *Rachunek kosztów. Wybrane zagadnienia*, TNOiK, Toruń 2000.

**FINANCIAL MEASURES USED BY MULTINATIONAL ENTERPRISES
TO EVALUATE THE PERFORMANCE OF THE RESPONSIBILITY CENTRES
(BASED ON SURVEY RESEARCH)**

Summary

The main objective of this paper is the presentation of financial measures that are used to determine the performance of responsibility centres in the surveyed multinational enterprises. Various types of responsibility centres have different level 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.