



## ROZLICZANIE KOSZTÓW CENTRÓW USŁUG WSPÓLNYCH PRZY NIEPEŁNYM WYKORZYSTANIU ZASOBÓW

Maciej Ciołek

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu  
Wydział Zarządzania

**Streszczenie:** W niniejszym artykule przedstawiono w sposób przeglądowy modele rozliczania kosztów centrów usług wspólnych (z ang. *Shared Services Center* – SSC) występujące w literaturze naukowej, jak i praktycznej, a także wykorzystywane sposoby kalkulacji stawek rozliczeniowych za dostarczane usługi. Modele posegmentowano względem celu utworzenia SSC, stadium rozwoju, w jakim się znajduje, przyjętych rozwiązań systemowych w zakresie rozliczania kosztów oraz wielkości i stopnia skomplikowania struktury operacyjnej organizacji, w której dane centrum funkcjonuje. Każdy ze zidentyfikowanych modeli dokładnie opisano od strony funkcjonalnej i rachunkowej, a także wyszczególniono jego zalety, wady oraz ograniczenia w zastosowaniu.

**Słowa kluczowe:** SSC, centrum usług wspólnych, rozliczanie kosztów, stawki rozliczeniowe

**DOI:** 10.17512/znpcz.2018.2.04

### Wprowadzenie

Rosnąca popularność centrów usług wspólnych (z ang. *Shared Services Center* – SSC) na przestrzeni ostatnich dwóch dekad nie jest ani przypadkowa, ani zaskakująca. Postępująca globalizacja wymusiła nawet na średniej wielkości przedsiębiorstwach stosowanie rozwiązań, które jeszcze na początku XXI wieku charakteryzowały jedynie międzynarodowe korporacje (PwC 2014, s. 15). Obecnie ponad 80% największych podmiotów gospodarczych świata notowanych na liście Fortune 500 posiada co najmniej jedno centrum usług wspólnych, a przeciętne oszczędności kosztowe z tytułu wytransferowanych „na zewnątrz” procesów szacowane są na poziomie od 15% do nawet 46% (za: Ciołek 2018, s. 79).

Mimo iż pierwsze centra usług wspólnych powstały jeszcze w latach 80. ubiegłego wieku, to w dalszym ciągu nie opracowano uniwersalnego modelu rozliczania kosztów SSC, który doczekałby się powszechnej akceptacji i służył jako standard. Analiza dostępnej literatury wskazuje na bardzo umiarkowane zainteresowanie tą tematyką środowiska akademickiego. Niemniej jednak od strony organizacji rachunkowości o centrach usług wspólnych pisze szereg autorów (m.in.: Bangemann 2005; Sobańska 2011; Herbert, Seal 2012; Szukalski 2012; Joha, Janssen 2014). Omawiane są kwestie zarządcze z elementami rachunkowości zarządczej w kontekście SSC (Schulman i in. 1999; Triplett, Scheumann 2000; Scapens,

Jazayeri 2003; Knol, Janssen, Sol 2014; Kastberg 2014), jak również zarządzania ryzykiem (Ulrich 1995; Elston, MacCarthaigh 2016).

Najbardziej zasadnicze z punktu widzenia niniejszej publikacji kwestie, a więc rozliczanie kosztów SSC i wycena realizowanych przez nie usług, są poruszane zaledwie przez kilku autorów. Dorobek literaturowy w tym zakresie zostanie omówiony w osobnej sekcji.

Celem niniejszego artykułu jest zsyntetyzowanie aktualnych rozwiązań w zakresie rozliczania kosztów centrów usług wspólnych, a także metod wyceny realizowanych przez nie usług, które są prezentowane w literaturze naukowej i praktycznej (raporty firm consultingowych). Następnie całość zebranych rozwiązań posegmentowano w zależności od typu SSC, w którym mogą one znaleźć zastosowanie, i sklasyfikowano w zależności od przyjętych rozwiązań bazowych w kontekście rozliczania kosztów. W dalszej części każdy wyselekcjonowany model rozliczania kosztów centrów usług wspólnych poddano analizie pod kątem zalet, wad i ograniczeń w zastosowaniu.

### Literatura pokrewna

Metody rozliczania kosztów SSC i wyceny świadczonych przez nie usług prezentowane w literaturze nawiązują głównie do praktyki gospodarczej, opisując aktualnie stosowane rozwiązania. Autorzy tych prac starają się zatem odpowiedzieć na pytanie: jak jest? Publikacje nawiązujące do teorii rachunkowości, w których proponowane są określone rozwiązania w zakresie tego, jak powinno się rozliczać koszty centrów usług wspólnych, praktycznie nie występują. Zatem pytanie: jak powinno być? – pozostaje w dalszym ciągu otwarte.

V. Schulz, A. Hochstein, F. Uebnickel i W. Brenner (Schulz i in. 2009) przeanalizowali dostępną literaturę związaną z centrami usług wspólnych, których zadaniem jest oferowanie szeroko pojętego wsparcia informatycznego jednostkom biznesowym w ramach grup kapitałowych. Stwierdzili oni, że w tego typu SSC wyróżnić można kilka typowych rozwiązań w zakresie rozliczania kosztów. Część takich jednostek posiada roczny budżet środków finansowych, w ramach którego świadczy usługi na rzecz jednostek w grupie/przedsiębiorstwie. Całość kosztów poniesionych przez SSC zaliczana jest wtedy do kosztów ogólnych (*overhead*) na zakończenie każdego okresu obrachunkowego. Druga zidentyfikowana metoda polega na przenoszeniu kosztów centrum usługowego na jednostki biznesowe przy pomocy prostych wskaźników narzutu odnoszących się do ilości użytkowników, ilości zrealizowanych operacji etc. Trzecia z metod odnosi się do sytuacji, w której SSC jest samodzielną jednostką działającą w ramach grupy kapitałowej. W takich okolicznościach koszty świadczonych usług przenoszone są na jednostki biznesowe poprzez ceny transferowe ustalane za pomocą metody koszt plus lub cen rynkowych. A. Triplett, J. Scheumann (Triplett, Scheumann 2000) proponują wykorzystanie rachunku kosztów działań do ustalenia kosztów jednostkowych wystandaryzowanych usług określonych w SLA (*Service Level Agreement*). Koszty te przenoszone są na odbiorców usług poprzez ceny zawierające marżę, z której pokrywane są koszty niewykorzystanych przez centrum usług wspólnych zasobów.

Podobne stanowisko prezentuje M. Ciołek (Ciołek 2018), który uważa, że standaryzacja działań, procesów i funkcji tworzy wzorcowe warunki do implementacji rachunku kosztów działań jako bazy rozliczeń kosztowych i wyceny oferowanych przez SSC usług. Postuluje on również przenoszenie kosztów na jednostki biznesowe przy pomocy cen transferowych, zawierających określoną w SLA marżę ponad jednostkowy koszt świadczenia danej usługi. Z kolei J. Strikwerda (Strikwerda 2004) uważa, że metody rozliczania kosztów SSC i kształtowania cen za świadczone usługi powinny być zależne od stadium rozwojowego danego centrum usług wspólnych. Stwierdza on również, że co do zasady budżet SSC powinien być dopasowany do popytu kierowanego przez jednostki biznesowe dla określonego typu usługi, a ceny zależne od budżetowanego wolumenu „sprzedaży”. Autor zwraca również uwagę, że polityka cenowa powinna uwzględniać wypukłość funkcji kosztu marginalnego i przeciętnego, która jest odmienna dla różnych aktywności i funkcji w ramach biznesowego łańcucha wartości. Fenomen ten opisali między innymi J.A. Brickley, C.W. Smith, J.L. Zimmerman (Brickley, Smith, Zimmerman 2001, s. 111).

### Definicja, charakterystyka i rodzaje centrów usług wspólnych

Choć pierwsze centra usług wspólnych powstały jeszcze w latach 80. ubiegłego wieku, a obecnie ich ilość szacowana jest w tysiącach, to w publikacjach naukowych próżno szukać jednolitego rozumienia SSC. V. Schulz, A. Hochstein, F. Uebornickel i W. Brenner (Schulz i in. 2009) dogłębnie przeanalizowali istniejącą literaturę pod kątem definicji centrum usług wspólnych. Stwierdzili oni, że zarówno w teorii, jak i praktyce takowa nie istnieje. Co więcej, odkryli, że poszczególni autorzy rozumieją ten termin inaczej, a zidentyfikowane różnice potrafią być znaczące. Wynikiem ich badania było jednak ustalenie zespołu cech charakterystycznych opisujących SSC, używanych powszechnie przez większość badaczy.

Na potrzeby niniejszego artykułu będę się zatem posługiwał terminem „centrum usług wspólnych” rozumianym jako wydzielona w ramach przedsiębiorstwa lub grupy kapitałowej jednostka, której podstawowym zadaniem jest konsolidowanie procesów *back office* realizowanych dla całej organizacji. W uzupełnieniu należy dodać, iż jednostka taka cechować się będzie następującymi charakterystykami (Schulz i in. 2009; Ciołek 2018):

- Realizowane przez nią działania, procesy i funkcje są powtarzalne, wystandaryzowane, w maksymalnym stopniu zautomatyzowane i realizowane z dużą częstotliwością.
- Głównym jej zadaniem jest dostarczanie procesów wsparcia, a więc niezwiązanych z podstawową działalnością przedsiębiorstwa lub grupy kapitałowej (tzw. *core business*), na rzecz innych jednostek działających w tej samej organizacji.
- Głównym motywem ich tworzenia są oszczędności w zakresie kosztów ogólnych, osiągnęte przeważnie poprzez arbitraż zasobów oraz efekt skali.
- W ramach struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa lub grupy kapitałowej, centrum usług wspólnych jest wyodrębnioną organizacyjnie jednostką, posiadającą

jącą umiarkowany lub wysoki stopień autonomii, operującą na zasadach komercyjnych (jako centrum zysków).

W tym miejscu warto przedstawić metody organizowania SSC przez podmioty gospodarcze, gdyż nie wszystkie formy ich funkcjonowania będą przedmiotem analiz w niniejszym artykule. Generalnie wyróżnia się trzy podstawowe rozwiązania stosowane przy tworzeniu centrów usług wspólnych. Pierwsze z nich polega na samodzielnym stworzeniu przez podmiot gospodarczy SSC od podstaw, łącznie z zapleczem technicznym i osobowym, a także gotowymi rozwiązaniami organizacyjnymi i *know-how*, a następnie jego sprzedaż zewnętrznemu operatorowi. Ten natomiast, nabywając gotowe SSC, zobowiązuje się świadczyć sprzedawcy określonego typu usługi z zakresu *back office*, których jakość, cenę i terminy wykonania reguluje SLA. Ta forma funkcjonowania centrum usług wspólnych pozostaje poza kręgiem zainteresowań niniejszego artykułu.

Pozostałe dwie metody organizacji SSC polegają na utworzeniu osobnego podmiotu gospodarczego posiadającego własną osobowość prawną lub wydzieleniu w ramach struktury istniejącego podmiotu stosownego działu, który świadczyć będzie usługi na rzecz innych jednostek w obrębie tej samej organizacji. Wydzielone w ten sposób centrum usług wspólnych posiada własne zasoby niezbędne do realizacji powierzonych zadań, własną kadrę kierowniczą i stosowny stopień autonomii. Często również funkcjonowanie takiej jednostki w organizacji odbywa się na zasadzie *service level agreement*, mimo iż formalnie jest ona częścią tej samej struktury co odbiorcy usług. Obie powyższe metody formowania SSC będą analizowane pod kątem metod rozliczania kosztów w niniejszym artykule.

## Metody rozliczania kosztów SSC

Zanim zostaną omówione podstawowe koncepcje przenoszenia kosztów centrów usług wspólnych na odbiorców tych usług, warto na wstępie wyszczególnić kilka podstawowych czynników, które determinują określone podejścia rozliczeniowe. Po pierwsze, system rozliczania kosztów SSC musi uwzględniać podstawowe cele danej organizacji, które niekoniecznie związane są jedynie z redukcją kosztów ogólnych. Według raportu (Deloitte 2017) głównym czynnikiem stymulującym tworzenie nowych centrów usług wspólnych w 2015 roku była terminowość realizacji określonych działań. Również raport (Cognizant 2014) wskazuje, iż w przyszłości głównym zadaniem stojącym przed SSC będzie tworzenie wartości dla organizacji, a nie redukcja kosztów. Po drugie, system rozliczania kosztów musi mieć „otwarty” (elastyczny) charakter i być podatny na wprowadzane usprawnienia. Związane jest to z ewoluowaniem roli samego SSC w toku rozwoju organizacji, która determinować będzie również zmiany w sposobie rozliczania kosztów, a także z dynamicznymi zmianami w otoczeniu biznesowym, w którym funkcjonuje organizacja. Po trzecie, system rozliczania kosztów musi być akceptowany wewnątrz samej organizacji. Trudno jest bowiem wyobrazić sobie długoterminowe korzyści z tytułu utworzenia centrum usług wspólnych, jeśli metoda rozliczania kosztów takiego centrum na jednostki biznesowe lub działy będzie powszechnie uważana za niesprawiedliwą, nieadekwatną lub nieefektywną. Innymi

słowy – koszty świadczonych na rzecz innych jednostek usług muszą być „sprzedawalne” wewnątrz samej organizacji.

Należy również pamiętać, iż ze względu na funkcję, jaką w przedsiębiorstwie lub grupie kapitałowej pełni SSC, cena (w przypadku grupy kapitałowej) lub koszt rozliczeniowy (w przypadku pojedynczego przedsiębiorstwa) nie muszą odpowiadać rzeczywistym kosztom jej wytworzenia. Ze względu na cele całej organizacji, a także motywy utworzenia centrum usług wspólnych stawki za świadczone innym jednostkom usługi mogą pokrywać całość kosztów ich wytworzenia, ale mogą również pokrywać tylko jego część lub też wynikać bezpośrednio z założeń budżetowych. Należy zatem pamiętać, że model rozliczania kosztów SSC może, ale nie musi, przenosić całości kosztów na wewnętrznych usługobiorców, a stosowane stawki rozliczeniowe mogą, ale nie muszą, odpowiadać rzeczywistym kosztom świadczenia danego rodzaju usługi. Ze względu na specyficzne środowisko, w jakim operują centra usług wspólnych, postuluje się, by były one przede wszystkim zrozumiałe (przejrzyste) zarówno dla wewnętrznych usługobiorców, jak i osób kierujących SSC (Common Solutions Group Meeting 2009). Nie ma bowiem znaczenia, że ustalona przez centrum usług wspólnych stawka jest zasadna z punktu widzenia celów finansowych SSC, skoro nie jest ona ani zasadna, ani też zrozumiała dla działów lub jednostek biznesowych, które będą taką stawką obciążane.

Na najbardziej ogólnym poziomie można stwierdzić, iż istnieją dwa ogólne podejścia w rozliczaniu kosztów centrów usług wspólnych. Stawka rozliczeniowa lub cena za oferowane usługi ustalana jest albo na podstawie kosztu pełnego, albo marginalnego. Mimo iż obie metody są dobrze znane zarówno teoretykom, jak i praktykom, to jednak w kontekście specyfiki SSC wymagają pewnego komentarza. Pod pojęciem pełnego kosztu należy rozumieć wszystkie koszty świadczenia określonej usługi, tak jak gdyby była ona tworzona od zera. Pełen koszt wytworzenia będzie zatem obejmował również obsługę finansowania majątku (grunty, budynki, wyposażenie etc.) oraz wartości niematerialnych i prawnych (np. licencje na oprogramowanie), których nabycie było niezbędne do jej świadczenia. Ustalenie stawek rozliczeniowych za usługi oferowane przez SSC na podstawie tak zdefiniowanego pełnego kosztu może być trudne, szczególnie w fazie projektowej oraz pierwszych latach funkcjonowania centrum usług wspólnych. Należy pamiętać, iż wszelkie założenia poczynione w celu ustalenia tak sformułowanych stawek rozliczeniowych muszą być usprawiedliwione i akceptowane wewnątrz organizacji. Drugie z wymienionych podejść, a więc model kosztu marginalnego (przyrostowego), na potrzeby kalkulacji stawek rozliczeniowych uwzględnia jedynie koszty poniesione na wytworzenie lub utrzymanie określonego poziomu zdolności świadczenia usług.

Niezależnie od przyjętego sposobu kalkulacji kosztów świadczonych usług istnieją dwie główne determinanty wpływające bezpośrednio na samą jego wielkość, jak i na konkretną metodę rozliczania jego rozliczania. Pierwszą z nich jest aktualny i spodziewany w przyszłości wolumen świadczonych usług. Doświadczenia podmiotów tworzących SSC pokazują, że ma on w długim okresie czasu wpływ na średni koszt praktycznie wszystkich zasobów, za wyjątkiem zasobów osobowych. W praktyce część podmiotów posiadających w swoich strukturach centrum usług

wspólnych uzależnia wysokość stawki rozliczeniowej od poziomu konsumpcji danej usługi przez dział lub jednostkę biznesową. W przypadku znaczących różnic w zakresie deklarowanego przez różne jednostki danej organizacji popytu należy zdecydować, czy model rozliczania powinien operować na stawkach stałych, niezależnych od poziomu konsumpcji, czy też zmiennych, skorelowanych z nią w całości lub części. Drugą istotną dla przyjmowanego modelu rozliczania kosztów SSC determinantą jest jego lokalizacja. Grupy kapitałowe i przedsiębiorstwa decydujące się na tworzenie centrum usług wspólnych starają się zmniejszyć koszty ogólne poprzez arbitraż zasobów osobowych. Często tworzą więc SSC w regionach charakteryzujących się niższymi płacami lub występowaniem przywilejów ekonomicznych dla inwestorów. Wybór docelowej lokalizacji centrum usług wspólnych będzie miał zatem wpływ również na strukturę kosztów SSC, a co za tym idzie – na implementowany system ich rozdziału.

Pierwszą powszechnie stosowaną metodą rozliczania kosztów SSC jest stosowanie stałej, płaskiej stawki rozliczeniowej bazującej na jednym nośniku kosztu charakteryzującym odbiorcę usług (np. liczba pracowników). W takim modelu nie jest brany pod uwagę popyt na poszczególne usługi, stopień wykorzystania mocy przerobowych SSC czy też różnice w rzeczywistych kosztach świadczonych usług różnego typu. Stała stawka obowiązująca wszystkie jednostki biznesowe lub działy korzystające z centrum usług wspólnych maksymalnie upraszcza rozliczenia wewnątrz organizacji. Nie dostarcza jednak żadnych informacji o rzeczywistych kosztach dostarczanych usług i niesie ze sobą duże ryzyko krzyżowego subsydiowania odbiorców. Wartość płaskiej stawki rozliczeniowej ustala się na etapie budżetowania na podstawie planowanych kosztów funkcjonowania SSC i planowanego popytu na usługi. W trakcie okresu obrachunkowego są one na bieżąco rozliczane na podstawie bieżącej konsumpcji usług i przenoszone na jednostki biznesowe lub działy. Po zakończeniu okresu obrachunkowego, w przypadku gdy rzeczywisty popyt na usługi był mniejszy od planowanego, nierozliczone koszty przenoszone są w koszty ogólnego zarządu całej organizacji. W przypadku gdy był on wyższy niż planowany, następuje korekta przeniesionych na usługobiorców kosztów o wielkość proporcjonalną do stopnia nadkonsumpcji. Należy zauważyć, że w takim modelu jednostki biznesowe lub działy korzystające z usług nie są w żaden sposób „wynagradzane” za dokładne planowanie stopnia ich konsumpcji na etapie budżetowania. Może to zatem sprzyjać deklarowaniu nieadekwatnego do rzeczywistych potrzeb poziomu zapotrzebowania na usługi.

Drugim powszechnie stosowanym modelem rozliczania kosztów SSC jest stosowanie budżetowanych stawek, zróżnicowanych poziomem względem portfela oferowanych świadczeń. Niektóre organizacje wykorzystują również odmienne stawki na te same usługi dla różnych działów lub jednostek biznesowych, często zależne od poziomu ich konsumpcji. Model ten, podobnie jak poprzedni, bazuje na danych deklarowanych na etapie budżetowania, wykorzystuje metodę pełnego kosztu w szacowaniu stawek rozliczeniowych za oferowane usługi i rozlicza odchylenia na zakończenie roku obrotowego w koszty ogólne organizacji. Pomimo zastosowania zdwersyfikowanych stawek dla różnych typów usług model ten w dalszym ciągu nie dostarcza wielu informacji na temat rzeczywistego kosztu ich

realizacji. Trudno również dostrzec jakiegokolwiek zachęty dla działów lub jednostek biznesowych będących usługobiorcami do racjonalizacji deklarowanego na etapie budżetowania popytu na określone świadczenia. Istnieje również ryzyko występowania krzyżowego subsydiowania odbiorców, choć jest ono zdecydowanie niższe niż w przypadku systemu opartego na płaskiej stawce rozliczeniowej.

Kolejny stosowany model opiera rozliczenie kosztów centrum usług wspólnych na rachunku kosztów działań (*Activity-Based Costing*). Nie mają w nim zastosowania stawki za konkretne świadczenia ustalane na etapie budżetowania, które funkcjonują następnie w sposób niezmienny przez pełen okres obrachunkowy. Jednostki biznesowe lub działy korzystające z SSC są obciążane ex-post na podstawie stopnia wykorzystania zasobów zaangażowanych w dostarczenie określonych wielkości poszczególnych usług. Obciążenia są zatem ustalane indywidualnie po zagregowaniu wszystkich kosztów z okresu. Taki model rozliczeniowy może dostarczać bardzo precyzyjnych informacji na temat kosztów świadczenia określonego typu wystandaryzowanych usług. Niemniej jednak wymaga on bardzo szczegółowych informacji na temat kosztów wewnętrznych SSC, struktury realizowanych działań i procesów, a także bardzo dokładnego planowania zapotrzebowania na usługi ze strony jednostek biznesowych lub działów. System ten, jeśli został poprawnie zaimplementowany, eliminuje praktycznie w całości ryzyko krzyżowego subsydiowania odbiorców i zachęca ich do racjonalnego korzystania z obsługi SSC.

Następnym sposobem rozliczania kosztów centrów usług wspólnych jest operowanie stawkami ustalonymi na podstawie pełnego kosztu bezpośredniego (*full direct charging*). Ten system rozliczeń jest wykorzystywany w centrach usług wspólnych funkcjonujących już pewien czas wewnątrz organizacji. Nakłady początkowe związane z jego utworzeniem zostały już przez organizację odzyskane, co umożliwia stosowanie stawek rozliczeniowych bazujących na kosztach marginalnych. W większości przypadków przedsiębiorstwa i grupy kapitałowe wykorzystujące ten model rozliczeń zaliczają w poczet pełnego kosztu bezpośredniego roboczogodziny personelu zaangażowanego w realizację usług oraz czas wykorzystania zasobów nieosobowych niezbędnych do ich świadczenia. Stawka rozliczeniowa jest zatem zmienna, ustalana indywidualnie ex-post po realizacji określonych działań. Model ten wymaga szczegółowej ewidencji czasu wykorzystania zasobów nieosobowych w procesie realizacji określonych usług, w tym również kosztów materiałowych i usług dodatkowych. System taki zachęca do racjonalnego korzystania ze świadczonych usług przez działy lub jednostki biznesowe, a także sprzyja efektywnemu wykorzystaniu posiadanych zasobów przez samo SSC.

Ostatnim ze zidentyfikowanych modeli rozliczeniowych stosowanych do przenoszenia kosztów centrów usług wspólnych na usługobiorców wewnątrz organizacji jest model stawek rynkowych. Jest on w głównej mierze wykorzystywany w dwóch sytuacjach. Raz, przez dojrzałe SSC, które oferują swoje usługi również odbiorcom spoza organizacji i mogą zaproponować „urynkowane” ceny działom i jednostkom należącym do organizacji. Dwa, gdy centrum usług wspólnych utworzone przez organizację podlega wysokiej presji konkurencyjnych SSC działających w jej bezpośrednim otoczeniu biznesowym. Stawki rozliczeniowe stosowane

w tym modelu są wypadkową kosztów własnych SSC, popytu na usługi, ale także oferty konkurencji rynkowej. Mogą zatem ulegać zmianom w trakcie okresu obrachunkowego, nawet przy niezmiennym poziomie konsumpcji. Należy jednak dodać, że obecnie bardzo niewiele SSC należących do grup kapitałowych osiągnęło taki stopień rozwoju. System w dużej mierze opiera się na ekspansji na klientów zewnętrznych i zaimplementowaniu mechanizmów rynkowych w proces wyceny określonych usług. W skrajnej postaci organizacja całkowicie eliminuje konieczność korzystania z wewnętrznego centrum usług wspólnych. Jednostki biznesowe wchodzące w skład grupy mogą zatem nabywać usługi od zewnętrznych oferentów, a SSC należące do organizacji może obsługiwać klientów spoza jego struktur.

## Dyskusja

Implementacja określonego modelu rozliczania kosztów centrów usług wspólnych zależy w głównej mierze od celu, jaki przyświecał utworzeniu SSC, oraz od tego, jakie funkcje mają pełnić operacje rozliczeniowe. Jeśli bowiem jego powstanie było podyktowane innymi niż oszczędności kosztowe czynnikami, takimi chociażby jak kreowanie wartości, synteza rozproszonych informacji czy też poprawa jakości i terminowości świadczonych usług, to organizacja może nie być zainteresowana implementowaniem drogich i mocno zaawansowanych systemów ewidencji i rozliczania kosztów. W takich przypadkach najbardziej racjonalnym wyborem jest stosowanie bądź to stałych płaskich stawek rozliczeniowych, bądź to indywidualnych stawek dla różnych rodzajów usług ustalanych na etapie budżetowania. Pierwszy z modeli ze względu na swoją prostotę znajdzie zastosowanie w przedsiębiorstwach lub grupach kapitałowych o dość prostej i nieskomplikowanej strukturze. Jego głównymi zaletami są w tym przypadku prostota i niewielka skala nakładów finansowych na obsługę rozliczeń. Natomiast mankamenty takie jak odchylenia stawek rozliczeniowych od rzeczywistych kosztów usług oraz krzyżowe subsydiowanie będą zdecydowanie mniej odczuwalne przez organizację o prostej strukturze z innymi niż oszczędności kosztowe celami stawianymi utworzonemu SSC. Druga z metod jest racjonalnym wyborem dla organizacji o identycznych jak powyższe celach, jednakże posiadającej bardziej skomplikowaną strukturę operacyjną i sieć wzajemnych powiązań biznesowych. Wykorzystanie zróżnicowanych budżetowanych stawek pozwala z jednej strony ograniczyć skalę odchyleń od kosztów rzeczywistych, która będzie mniejsza w porównaniu ze stawkami płaskimi. Z drugiej strony pozwoli utrzymać koszty systemu rozliczeń na akceptowalnie niskim poziomie.

W przypadku gdy głównym motywem utworzenia centrum usług wspólnych są oszczędności kosztowe, a stawka rozliczeniowa ma być jednocześnie nośnikiem informacji o rzeczywistych kosztach świadczonych usług, to organizacja powinna wykorzystać jeden z bardziej zaawansowanych modeli rozliczeniowych. System wykorzystujący przenoszenie kosztów pośrednich SSC za pomocą rachunku kosztów działań będzie dostarczycielem wiarygodnych informacji nie tylko o rzeczywistych kosztach portfela świadczonych usług, ale również sprzyjać będzie poprawie i kontroli działań wykonywanych na poziomie operacyjnym. Taki model pozwala



także na bardziej przejrzyste ukazanie kosztów w ramach ich związków przyczynowo-skutkowych, co w dłuższej perspektywie pozwala racjonalizować wykorzystanie zasobów centrum usług wspólnych i zwiększać jego moce przerobowe. Niemniej jednak, ze względu na dużą kapitałochłonność w fazie projektowej i kosztochłonność w fazie operacyjnej, system kalkulacji stawek rozliczeniowych z wykorzystaniem ABC zalecany jest dla dużych organizacji, z bardzo skomplikowaną strukturą i długim łańcuchem wartości. W takim środowisku możliwe jest nie tylko zbilansowanie nakładów i kosztów związanych z funkcjonowaniem tak szczegółowego modelu rozliczania kosztów SSC, ale również osiągnięcie nadwyżki korzyści z tytułu racjonalizacji wykorzystania zasobów, standaryzacji funkcji, procesów i działań, a także ich możliwe wysokiej automatyzacji. Ich osiągnięcie wiąże się z przyjęciem dość długiej perspektywy czasowej, stąd też organizacja implementująca taki system rozliczeń musi dysponować stosownymi kapitałami na prefinansowanie i utrzymanie struktury rozliczeniowej. Ze względu na swoją specyfikę jest to model, który ma szansę przynieść organizacji największe korzyści, gdy zostanie zaimplementowany w nowo tworzonych SSC.

System funkcjonujący na podstawie pełnego marginalnego kosztu świadczonej usługi będzie racjonalnym rozwiązaniem w przypadku centrów usług wspólnych, które osiągnęły już fazę dojrzałości. Odzyskane przez organizację nakłady związane z utworzeniem SSC uzasadniają rozliczanie realizowanych działań na podstawie stawek kalkulowanych z zastosowaniem takiego rozwiązania. Jest to system dość prosty w swojej konstrukcji, relatywnie tani, a jednocześnie spełniający kryterium dostarczania informacji o rzeczywistych kosztach świadczonych usług. Sposób kalkulacji stawek rozliczeniowych stymuluje racjonalne wykorzystanie zasobów zaangażowanych w proces ich dostarczania, co pozwala na efektywniejsze zarządzanie.

Ostatni z omówionych modeli znajduje zastosowanie w bardzo dojrzałym stadium rozwoju zarówno SSC, jak i całej organizacji. Na świecie istnieje niewiele przykładów praktycznego zaimplementowania tej metody. Według raportu Deloitte (Deloitte 2007) jedynie kilka grup kapitałowych działających w skali międzynarodowej korzysta w części z tego modelu rozliczeń. Urynkowienie stawek rozliczeniowych, chociażby w określonej proporcji (stawki hybrydowe), z pewnością może stymulować utrzymanie kosztów świadczonych usług na racjonalnym poziomie. Dostarczy również nowych informacji o kosztach ich realizacji nie tylko w perspektywie sprawozdawczości wewnętrznej, ale również na tle konkurencyjnego rynku SSC. Są to cechy, które mogą być spożytkowane jedynie przez grupy kapitałowe o globalnym zasięgu i zaawansowanym stadium rozwoju. Należy jednak pamiętać, iż w skrajnym przypadku wprowadzenie rynkowych zasad konkurencji wewnątrz organizacji biznesowej może wywołać skutki odwrotne do zamierzonych. Sytuacja, w której jednostki biznesowe korzystałyby z usług SSC poza organizacją, a utworzone przez nią centrum usług wspólnych obsługiwałoby jedynie kontrahentów zewnętrznych, byłaby mało pożądana.

## Podsumowanie

Przeprowadzona analiza dostępnych modeli rozliczania kosztów centrów usług wspólnych pokazuje, że zarówno praktycy, jak i teoretycy nie są jednomyślni w zakresie rozwiązań systemowych adekwatnych dla takich modeli. Co więcej, taki uniwersalizm nie jest nawet wskazany. Specyfika funkcjonalna tworzonych SSC powoduje, że tradycyjne rozwiązania w zakresie rozliczania ponoszonych przez nie kosztów nie zawsze są uzasadnione. Zidentyfikowanymi kluczowymi czynnikami determinującymi przyjmowany model rozrachunku kosztów centrum usług wspólnych są:

- cel utworzenia przez organizację centrum usług wspólnych,
- stadium rozwoju centrum usług wspólnych,
- dostępne zasoby kapitałowe dedykowane na utworzenie i utrzymanie centrum usług wspólnych,
- skala działalności organizacji,
- struktura organizacyjno-operacyjna organizacji.

Ze względu na główny motyw utworzenia SSC dostępne modele rozliczania jego kosztów dzielimy na takie, w których stawki rozliczeniowe są jednocześnie nośnikiem informacji o rzeczywistych kosztach świadczonych usług, i takie, w których informacja ta w sposób świadomy nie występuje. Do pierwszej grupy zaliczamy systemy wykorzystujące w rozrachunkach: rachunek kosztów działań, pełny marginalny koszt oraz rynkowe stawki rozrachunkowe. Do drugiej grupy zaliczamy model z płaskimi stawkami oraz model indywidualnych stawek budżetowanych.

We wczesnym stadium funkcjonowania SSC zasadna jest implementacja jedynie systemów prostych, w których stawka rozliczeniowa nie jest skorelowana z rzeczywistym kosztem świadczonych usług oraz modelu bazującego na ABC. Pozostałe dwa rozwiązania są adekwatne dla centrów usług wspólnych w dojrzałej fazie rozwoju. Ostatni z modeli przeznaczonych dla SSC w początkowym stadium funkcjonowania jest również najbardziej kapitałochłonnym i kosztochłonnym systemem rozliczeniowym. Na przeciwnym biegunie znajduje się model płaskich stawek, który wymaga ponoszenia przez organizację relatywnie najniższych wydatków na jego wdrożenie i funkcjonowanie. Ten właśnie model jest racjonalnym wyborem dla organizacji o niewielkiej (relatywnie) skali działalności i prostej strukturze. Dla przedsiębiorstw i grup kapitałowych o średniej wielkości adekwatne są modele budżetowanych stawek oraz pełnego marginalnego kosztu. Systemy wykorzystujące rynkowe stawki rozliczeniowe oraz rachunek kosztów działań znajdują zastosowanie w największych, międzynarodowych organizacjach biznesowych o skomplikowanej strukturze organizacyjno-funkcjonalnej.

Przedstawione wyżej wyniki przeprowadzonej analizy rozwiązań teoretycznych i praktycznych rozliczania kosztów centrów usług wspólnych mają jednak swoje ograniczenia. Studium objęło swoim zasięgiem najbardziej aktualne publikacje naukowe oraz raporty czołowych firm doradczych. Z całą pewnością nie przeanalizowano jednak wszystkich dostępnych pozycji literaturowych. Przyszłe badania muszą zatem objąć pełniejszy zakres publikacji, zarówno na gruncie teorii, jak

i praktyki. Ponadto nie przeprowadzono badań związanych z postrzeganiem systemów rozliczania kosztów SSC przez kadre zarządzającą tych centrów, jak i osób kierujących organizacjami biznesowymi posiadającymi w swojej strukturze centrum usług wspólnych.

## Literatura

1. Bangemann T.O. (2005), *Shared Services in Finance and Accounting*, Gower, Aldershot.
2. Brickley J.A., Smith C.W., Zimmerman J.L. (2001), *Managerial Economics and Organizational Architecture (2nd ed.)*, McGraw-Hill, Boston.
3. Ciołek M. (2018), *Zarządzanie kosztami ogólnymi w grupie kapitałowej*, [w:] Nowak E. (red.), *Rachunkowość zarządcza w grupach kapitałowych*, CeDeWu, Warszawa.
4. Cognizant (2014), *The Shared Services Imperative: Evolve from Cost-Killer to Value-Driver*, Cognizant, <https://www.cognizant.com/InsightsWhitepapers/The-Shared-Services-Imperative-Evolve-from-Cost-Killer-to-Value-Driver.pdf> (dostęp: 15.01.2018).
5. Common Solutions Group Meeting (2009), *Cost and Pricing of Shared IT Services*, MIT, 10 August 2009.
6. Deloitte (2007), *Shared Services: Is the Price Right?*, [http://www.deloitte.com/assets/DcomCostaRica/Local%20Assets/Documents/Industrias/CSC/071211-\(en\)\\_Shared\\_Services\\_Pricing.pdf](http://www.deloitte.com/assets/DcomCostaRica/Local%20Assets/Documents/Industrias/CSC/071211-(en)_Shared_Services_Pricing.pdf) (dostęp: 29.06.2012).
7. Deloitte (2017), *Global Shared Services. 2017 Survey Report*, Deloitte Development LLC, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/process-and-operations/us-global-shared-services-report.pdf> (dostęp: 30.01.2018).
8. Elston T., MacCarthaigh M. (2016), *Sharing Services, Saving Money? Five Risks to Cost-Saving when Organizations Share Services*, „Public Money & Management”, Vol. 36(5). DOI: 10.1080/09540962.2016.1194081
9. Herbert I.P., Seal W.B. (2012), *Shared Services as a New Organisational form: Some Implications for Management Accounting*, „The British Accounting Review”, Vol. 44. DOI: 10.1016/j.bar.2012.03.006
10. Joha A., Janssen M. (2011), *Types of Shared Services Business Models in Public Administration*, [w:] *12th Annual International DGO Research Conference*, ACM, College Park.
11. Kastberg G. (2014), *Framing Shared Services Accounting, Control and Overflows*, „Critical Perspectives on Accounting”, Vol. 25(8). DOI: 10.1016/j.cpa.2014.01.002
12. Knol A., Janssen M., Sol H. (2014), *A Taxonomy of Management Challenges for Developing Shared Services Arrangements*, „European Management Journal”, Vol. 32(1). DOI: 10.1016/j.emj.2013.02.006
13. PwC (2014), *Shared Services – the Edge Over*, PricewaterhouseCoopers, Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Berlin.
14. Scapens R., Jazayeri M. (2003), *ERP Systems and Management Accounting Change: Opportunities or Impacts? A Research Note*, „European Accounting Review”, Vol. 12(1). DOI: 10.1080/0963818031000087907
15. Schulman D., Harmer M., Dunleavy J., Lusk J. (1999), *Shared Services: Adding Value to the Business Units*, Wiley, New York.
16. Schulz V., Hochstein A., Uebernickel F., Brenner W. (2009), *Definition and Classification of IT-Shared-Service-Center*, [w:] *Proceedings of the 15th Americas Conference on Information Systems*, San Francisco, California, August 6th-9th 2009, San Francisco, <https://www.alexandria.unisg.ch/213307/1/ATT4R1N3.pdf> (dostęp: 21.08.2017).
17. Sobańska I. (2011), *Rachunkowość zarządcza w zarządzaniu „szczupłym” przedsiębiorstwem*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 668.

18. Strikwerda J. (2004), *Shared service centers: van kostenbesparing naar waardecreatie*, Koninklijke Van Gorcum BV., Assen.
19. Szukalski S.M. (2012), *Procesowe i organizacyjne innowacje w centrach usług wspólnych*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia „Oeconomica”, nr 268.
20. Triplett A., Scheumann J. (2000), *Managing Shared Services with ABM*, „Strategic Finance”, Vol. 81(8).
21. Ulrich D. (1995), *Shared Services: from Vogue to Value*, „Human Resource Planning”, Vol. 18(3).

### **COST SETTLEMENT FOR SHARED SERVICE CENTERS WITH UNUSED CAPACITY**

**Abstract:** In this article, I present a review of cost accounting models for shared service centers appearing in scientific and practical literature, as well as the methods used to calculate fees for services provided. I segmented the models in accordance with the main purpose of creating the SSC, its development stage, solutions adopted for cost settlement as well as the size and complexity of the operational structure of the organization in which the center operates. Each of the identified models is accurately described in the functional and cost accounting terms. I also specify advantages, disadvantages and limitations in the application of each of the described cost accounting systems.

**Keywords:** SSC, shared services center, cost settlement, settlement rates