

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-381-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Dorota Adamek-Hyska , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
Anna Balicka , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
Kinga Bauer , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
Piotr Bednarek , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce	53
Renata Biadacz , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym	81
Leszek Borowiec , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
Agnieszka Burczyk-Witczak , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
Jolanta Chluska , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
Adam Chmielewski , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego	120
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym	130
Justyna Dyduch , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych	140
Joanna Dynowska , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych	151
Wojciech Fliegner , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
Monika Foremna-Pilarska , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym	171
Anna Glińska , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej	181
Renata Gmińska , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów	193

Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej	203
Beata Gostomczyk , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania	217
Elżbieta Jaworska , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa	226
Beata Juralewicz , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej	239
Zdzisław Kes , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej	249
Magdalena Kludacz , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	258
Konrad Kochański , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
Krzysztof Konstantyn , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
Zbigniew Korzeb , Koncepcja RAPM (<i>Risk Adjusted Performance Measure</i>) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym	294
Mariola Kotłowska , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
Marcin Kowalewski , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting	314
Alina Kozarkiewicz , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie	323
Paweł Kuzdowicz , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie	332
Mariusz Lisowski , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
Sebastian Lotz , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
Monika Łada , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji	365
Sylwia Łęgowik-Świącik , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	373
Iwona Majchrzak , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska	383
Jarosław Mielcarek , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
Ewelina Młodzik , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach	406
Daria Moskwa-Bęczkowska , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego	416
Edward Nowak , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości	427

Marta Nowak , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych	438
Agnieszka Nózka , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC	449
Piotr Oleksyk , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych	459
Marek Ossowski , Budżetowanie kosztów udziału w targach	468
Marzena Remlein , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
Sabina Rokita , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach	487
Ewa Różańska , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi	497
Bogna Sawicka , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
Anna Surowiec , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw	517
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice	526
Marta Targowicz , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej	546
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
Beata Zaleska , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o.	566

Summaries

Dorota Adamek-Hyska , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme	21
Anna Balicka , Coopetition of public higher education	33
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice	42
Kinga Bauer , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs	52
Piotr Bednarek , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland	69
Renata Biadacz , Risk analysis as part of the management control of local government units	80

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
Leszek Borowiec , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example	101
Agnieszka Burczyk-Witczak , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009	110
Jolanta Chluska , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy	119
Adam Chmielewski , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University	129
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Use of Business Intelligence systems in financial controlling	139
Justyna Dyduch , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects	150
Joanna Dynowska , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys	160
Wojciech Fliegner , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes	170
Monika Foremna-Pilarska , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company	180
Anna Glińska , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
Renata Gmińska , New concepts of management and cost accounting	202
Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i>	216
Beata Gostomczyk , Time-Driven Activity-Based Costing – application example	225
Elżbieta Jaworska , Management control systems oriented to corporate social responsibility	238
Beata Juralewicz , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies	248
Zdzisław Kes , Selected aspects of budgetary control	257
Magdalena Kludacz , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services	267
Konrad Kochański , The concept of project budgeting on the example of construction company	279
Krzysztof Konstantyn , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises	293
Zbigniew Korzeb , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank	303
Mariola Kotłowska , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company	313

Marcin Kowalewski , Performance management of beyond budgeting	322
Alina Kozarkiewicz , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
Paweł Kuźdowicz , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
Mariusz Lisowski , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
Sebastian Lotz , Managerial dimension of target costing.....	364
Monika Łada , Organization target performance modelling.....	372
Sylvia Łęgowik-Świącik , Instrumental role of management control in public finance area.....	382
Iwona Majchrzak , Budgeting as a tool of environment protection costs management	393
Jarosław Mielcarek , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations	405
Ewelina Młodzik , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
Daria Moskwa-Bęczkowska , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
Edward Nowak , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
Marta Nowak , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
Agnieszka Nózka , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
Piotr Oleksyk , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
Marek Ossowski , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
Marzena Remlein , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group	486
Sabina Rokita , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
Ewa Różańska , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
Bogna Sawicka , Costs calculation of non stationary studies at public universities	516
Anna Surowiec , Target costing for supply chain management	525
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
Marta Targowicz , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing	545

Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance	555
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
Beata Zaleska , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company	574

Krzysztof Konstantyn

Uniwersytet Szczeciński

KONCEPCJA WPROWADZENIA RACHUNKU ODPOWIEDZIALNOŚCI DO PRZEDSIĘBIORSTW PRODUKUJĄCYCH KONSTRUKCJE BUDOWLANE

Streszczenie: W artykule przedstawiono koncepcję wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane. W tym celu przeprowadzono badania naukowe. Autor zaprezentował głównie budżety dla ośrodków odpowiedzialności za koszty ze względu na ich istotę.

Słowa kluczowe: rachunek odpowiedzialności, budżetowanie, kontrola zarządcza.

1. Wstęp

W ostatnim czasie, zwłaszcza w dobie światowego kryzysu gospodarczego i rosnącej konkurencji rynkowej oraz pogarszania się sytuacji finansowej wielu przedsiębiorstw, wyjątkowego znaczenia nabrały koszty pośrednie. W podobnej sytuacji znalazły się również przedsiębiorstwa produkujące konstrukcje budowlane, w których poziom kosztów pośrednich jest znaczny, bo zbliża się do 40% ogólnej sumy kosztów, dlatego istnieje potrzeba ich kontroli. Należy podkreślić, że tradycyjny rachunek kosztów (rachunek kosztów pełnych) stosowany w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane jest rozbudowany, dzięki temu powinien stanowić ważne źródło informacji dla rachunku odpowiedzialności i kontroli zarządczej. Z tych powodów koncepcja rachunku odpowiedzialności będzie ważnym źródłem informacji, usprawniającym zarządzanie przedsiębiorstwami produkującymi konstrukcje budowlane. Informacje te można wykorzystać do sporządzania budżetów kosztów pośrednich i przeprowadzania ich wnikliwej oraz systematycznej kontroli. Aby uniknąć niepowodzenia związanego z budową koncepcji rachunku odpowiedzialności w badanych przedsiębiorstwach, należy ze szczególną starannością określić procedury z nią związane.

Celem artykułu jest zaprezentowanie koncepcji wdrożenia rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.

Autor specjalizuje się we wdrażaniu rachunku odpowiedzialności w branży przedsiębiorstw budowlano-montażowych, a w jednym z nich również pracuje i na co dzień go wykorzystuje. Przeprowadził także badania w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane. W badaniach wykorzystał następujące metody: dedukcji, wywiady z księgowymi, analizy opisowe systemu ewidencji kosztów, analizy zakresu i treści danych liczbowych zawartych we właściwej tematycznie dokumentacji i sprawozdawczości finansowej oraz publikowanych raportach spółek giełdowych.

Z osobistych doświadczeń autora i przeprowadzonych badań w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane wynika że proces implementacji rachunku odpowiedzialności jest stosunkowo trudny i pracochłonny, dlatego należy dokładnie przedstawić tę koncepcję. Nie sposób przytoczyć wszystkich problemów związanych z rachunkiem odpowiedzialności, dlatego autor skupił się na wskazaniu rozwiązań optymalizujących wzrost kosztów pośrednich. Zaprezentowane w artykule rozwiązania polegają na opracowaniu formularzy dla budżetów kosztów pośrednich w ośrodkach odpowiedzialności, czyli wydziału produkcyjnego i zarządu w badanych przedsiębiorstwach. Wybór podmiotów badawczych był zamierzony, ponieważ są one wyjątkowe w skali całej gospodarki, jak również dlatego, że realizują największe kontrakty budowlane, dotyczące budowy dróg, mostów, hal produkcyjnych i innych obiektów konstrukcyjnych w Polsce. Niestety, obecnie znalazły się w trudnej sytuacji finansowej i aby móc przetrwać, wykorzystują różne instrumenty rachunkowości zarządczej, między innymi rachunek odpowiedzialności i budżetowanie kosztów.

2. Istota rachunku odpowiedzialności

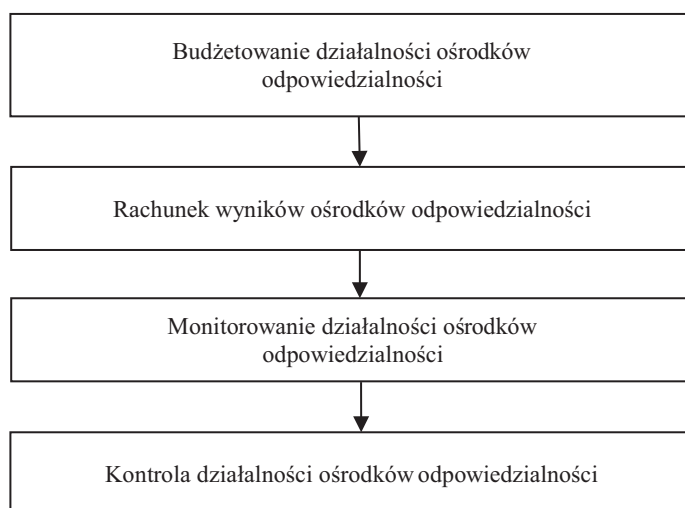
Rachunek odpowiedzialności jest podsystemem całego systemu rachunkowości przedsiębiorstwa, wykorzystywanym do gromadzenia informacji według ośrodków odpowiedzialności i do nadzorowania oraz monitorowania rezultatów działalności tych segmentów odpowiedzialnym menedżerom [Świdarska 2010, s. 391]. Rachunek odpowiedzialności jest określany również jako system pomiaru wyników poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, stosownie do informacji, jakich kierownicy potrzebują do sterowania tymi ośrodkami, oraz rozliczanie kierowników z odpowiedzialności za efektywne wykorzystanie zasobów przy wykonywaniu powierzonych zadań. Podstawą tego rozliczania ze stopnia osiągnięcia celów są informacje z odpowiednio funkcjonującego systemu informacyjnego, czyli rachunkowości zarządczej [Kabalski 2010, s. 421].

Rachunek odpowiedzialności składa się z czterech elementów, które przedstawiono na rysunku 1. Należy podkreślić, że koncepcja rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane została również wprowadzona w kolejności zaprezentowanej na rysunku 1. Natomiast poszczególne cztery etapy zostały dostosowane do specyfiki badanych przedsiębiorstw.

Rachunek odpowiedzialności w przedsiębiorstwach spełnia wiele zadań, do których zalicza się [Karmańska 2006, s. 194]:

1. Wewnętrzny system raportowania.
2. Zarządzanie przez cele.
3. Pogłębioną ocenę działalności przedsiębiorstwa jako całości i jego poszczególnych ogniw.
4. Tworzenie zarządczych standardów dokonań.
5. Zarządzanie przez wyjątki.

Istotą rachunku odpowiedzialności jest ocena działalności, dlatego często jego pojęcie jest w literaturze utożsamiane ze sporządzaniem raportów z wykonania budżetów wyodrębnionych jednostek [Chmielowiec-Lewczuk 2011, s. 332]. Jest także powiązana ze sprzężeniem zwrotnym i analizą powstałych odchyleń, ponieważ nie wystarczy stwierdzić, że budżet został przekroczony. Należy zatem podjąć zasadnicze kroki w celu naprawienia zaistniałej sytuacji, aby uchronić się w przyszłości przed pojawieniem się zagrożeń.



Rys. 1. Elementy rachunku odpowiedzialności

Źródło: [Chmielowiec-Lewczuk 2011, s. 333].

W praktyce zakres samodzielności w podejmowaniu decyzji wskazuje na kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności. Biorąc je pod uwagę oraz sposób pomiaru wykonania zadań finansowych, wyróżnia się pięć typów ośrodków odpowiedzialności za: koszty, limit wydatków, przychody, zysk, inwestycje [Czubakowska 2004, s. 112-113].

Jest kilka koncepcji tworzenia ośrodków odpowiedzialności. W praktyce można zmieniać komórki organizacyjne na przykład z ośrodka odpowiedzialności za przychody lub zyski bądź inwestycje. Taki sposób postępowania można stosować

Tabela 1. Charakterystyka ośrodków odpowiedzialności za koszty, przychody, zyski, inwestycje oraz wydatki

Lp.	Ośrodki odpowiedzialności według zasady					
	Kryteria podziału	za				
		koszty	przychody	zyski	inwestycje	wydatki
1	2	3	4	5	6	7
1	podmiotowe	są to wyodrębnione organizacyjnie części przedsiębiorstwa (zespół osób i pełnione przez nich funkcje), którym kierownictwo nadało uprawnienia do podejmowania decyzji dotyczących określania rodzaju i poziomu kosztów. Są nimi miejsca powstawania kosztów – wydziały w przedsiębiorstwie, stanowiska służbowe, samochody, maszyny itp.	w przedsiębiorstwach są nimi zwykle działy zbytu	są nimi zazwyczaj jednostki przedsiębiorstwa mające bezpośredni kontakt z rynkiem, które mogą kształtować ceny i wielkość sprzedaży	są nimi najczęściej w przedsiębiorstwie działy produkcji	są to wycinki aktywności gospodarczej oceniane na podstawie dotrzymania limitów wydatków, które są narzucone lub określone w wyniku negocjacji; wydatki przekraczające limit nie zawsze oznaczają działanie na niekorzyść przedsiębiorstwa
2	celowości wprowadzenia	optymalizacja kosztów, aby kontrolować ich poziom dzięki budżetowaniu i badaniu przyczyn powstałych odchyleń	maksymalizacja przychodów	maksymalizacja zysku z działalności; występuje to w sytuacji, gdy przeprowadza się optymalizację działalności ze względu na wyniki finansowe	kontrola kosztów związanych z realizacją projektów inwestycyjnych	kontrola wydatków, są powiązane z przepływem środków pieniężnych; dla centrum ustala się limit kosztów, którego przekroczenie wymaga specjalnej akceptacji określonej władzy

Tabela 1, cd.

1	2	3	4	5	6	7
3	zakresu odpowiedzialności kierownika	każdy taki ośrodek odpowiedzialności powinien mieć kierownika, który będzie monitorował poziom powierzonych im limitów, aby nie zostały przekroczone	ponoszą odpowiedzialność za rozmiary, strukturę, cenę sprzedaży, rabaty i opusty, na które zasadniczy wpływ mają podejmowane przez nich decyzje; menedżerowie (lub pracownicy działu zbytu) rozliczani są z kwoty osiągniętych przychodów	sprawują kontrolę nad ponoszonymi kosztami oraz osiąganymi przychodami i wynikami finansowymi	mają wpływ na decyzje strategiczne i odpowiadają za koszty, przychody oraz zyski. Są nimi najczęściej kierownicy najwyższego szczebla zarządzania; od menedżera wymaga się, aby wypracował założony w planie zysk od zainwestowanej złotówki	odpowiadają za limity wydatków
4	zakresu kontroli	zajmują się oceną dotrzymania limitów kosztowych; to główna grupa wydzielonych ośrodków w przedsiębiorstwie, dlatego jest ich dużo i mają różnorodny charakter	zazwyczaj zajmują się kontrolą sprzedaży (marketingiem)	centra wynikowe (zysków) są wyższą formą ośrodków odpowiedzialności od kosztów i przychodów	centra inwestycyjne są najwyższą formą kontroli nie tylko kosztów, przychodów, ale i zysków inwestycyjnych	określa się je także mianem ośrodków odpowiedzialności za limit wydatków

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Czubakowska, Winiarska 2002, s. 173; Czubakowska 2004, s. 115-116; Nowak 2004, s. 277; Karwowski 2010, s. 395].

w przedsiębiorstwach, w których zdecentralizowano zakres odpowiedzialności. Pozwala to na wywołanie aktywności poszczególnych komórek organizacyjnych, zbliżonej do aktywności rynkowej samodzielnie działających podmiotów. Procedurę stopniowego zwiększania odpowiedzialności można także stosować w przedsiębiorstwach, w których prowadzony jest proces restrukturyzacji. Najpierw wprowadza się zwiększone zakresy odpowiedzialności, następnie całkowicie usamodzielnia komórki organizacyjne (przez przekazanie działalności na zewnątrz w ramach popularnego outsourcingu). W ten sposób stopniowo zwiększa się ich samodzielność bez jednoczesnego zawężania zakresu i pogorszenia jakości świadczonych usług [Płochen 2006, s. 17]. Charakterystykę ośrodków odpowiedzialności za koszty, przychody, zyski, inwestycje oraz wydatki przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 2. Uprawnienia kierowników w ośrodkach odpowiedzialności za koszty w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Ośrodki odpowiedzialności za koszty	Koszty pośrednie	Kierownik odpowiedzialny za koszty
1	Wydział produkcji	wynagrodzenia	dyrektor do spraw produkcji
2		gazy techniczne	
3		druk spawalniczy	
4		narzędzia	
5		paliwo, opał, olej	
6		materiały BHP	
7		energia	
8		remonty maszyn i urządzeń, maszyn energetycznych, wózków widłowych, budynków i budowli	
9		świadczenia na rzecz pracowników	
10		podróże służbowe	
11		amortyzacja środków trwałych	
12	Zarząd przedsiębiorstwa	wynagrodzenia	dyrektor do spraw technicznych
13		remonty budynków	
14		naprawy urządzeń biurowych	
15		usługi portierskie i sprzątnięcia pomieszczeń	
16		ogrzewanie pomieszczeń biurowych	
17		świadczenia na rzecz pracowników	
18		delegacje pracowników zarządu	
19		amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych	

Źródło: opracowanie własne.

Duży wpływ na skuteczne funkcjonowanie rachunku odpowiedzialności mają uprawnienia kierowników w ośrodkach odpowiedzialności za koszty w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane, które przedstawiono w tabeli 2.

Jako najbardziej popularne zaprezentowano ośrodki odpowiedzialności za koszty. Odpowiedzialność kierowników za kontrolowanie konkretnej grupy kosztów będzie zapobiegała jej zaciemnieniu, dlatego powinna być ściśle określona.

3. Elementy budowy rachunku odpowiedzialności

Pierwszym elementem budowy rachunku odpowiedzialności jest **budżetowanie działalności w ośrodkach odpowiedzialności**. Zdaniem Ch.T. Horngrena, budżetowanie odzwierciedla istotę rachunkowości zarządczej, jest jej częścią składową, która najlepiej wyraża zintegrowanie rachunkowości z zarządzaniem [Szychta 2008, s. 408]. A. Szychta, podkreśla w definicji budżetowania jego powiązanie z rachunkami kosztów, rachunkiem odpowiedzialności jako narzędziami wykorzystywanymi do sporządzania budżetów i analiz powstałych odchyleń.

Na podstawie przeprowadzonych badań w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane autor opracowuje budżety, a w szczególności dla ośrodków odpowiedzialności. Formularz budżetu kosztów pośrednich dla ośrodka odpowiedzialności wydziału produkcyjnego w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane przedstawiono w tabeli 3, a dla ośrodka odpowiedzialności zarządu w tabeli 4.

Koszty całkowite w budżecie ustala się według następującego wzoru [Nita 2007, s. 87]:

$$K_c = k_z \times Q + K_s$$

gdzie: K_c – całkowite koszty pośrednie produkcji (w zł),

k_z – jednostkowy koszt zmienny wytwarzania (w zł/roboczogodzinę),

K_s – koszty stałe produkcji (w zł),

Q – liczba roboczogodzin.

W etapie drugim w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane autor przeprowadza **rachunek wyników ośrodków odpowiedzialności**, a więc opracowuje sprawozdanie z rzeczywistych wyników [Chmielowiec-Lewczuk 2011, s. 333]. Sprawozdanie można sporządzić dwoma metodami:

- kosztów całkowitych,
- kosztów sprzedaży [Vollmuth 2003, s. 114].

Jak można wywnioskować z nazwy obu metod – pierwsza uwzględnia wszystkie koszty z działalności operacyjnej, a druga tylko te, które są związane ze sprzedażą produktów. W przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane sporządza się sprawozdanie metodą kosztów całkowitych, które przedstawiono w tabeli 5. Sprawozdanie to umożliwia systematyczne analizowanie wielkości generowanych przychodów ze sprzedaży wyrobów gotowych, kosztów zmiennych, stałych, jak również określenie marży brutto oraz wyniku ze sprzedaży. Obliczanie marży bezpośredniej pozwoli na śledzenie jej poziomu, ponieważ im jest ona większa, tym większa jej część pozostaje na pokrycie kosztów stałych. Metodę kosztów całkowitych

Tabela 3. Formularz budżetu kosztów pośrednich dla ośrodka odpowiedzialności wydziału produkcyjnego w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Planowana liczba roboczogodzin*										Suma
Rodzaj kosztów	Koszty zmienne	Koszty stałe	Miesiąc			Kwartał				
			styczeń	luty	marzec	I	II	III	IV	
Wynagrodzenia	x									
Gazy techniczne	x									
Drut spawalniczy	x									
Narzędzia	x									
Paliwo, opał, olej	x									
Materiały BHP	x									
Energia	x									
Remonty maszyn i urządzeń, maszyn energetycznych, wózków widłowych, budynków i budowli		x								
Świadczenia na rzecz pracowników		x								
Podróże służbowe		x								
Amortyzacja środków trwałych		x								
Koszty pośrednie wytworzenia										

* dane powinny pochodzić z wcześniej sporządzonego budżetu robocizny bezpośredniej,

** x – występowanie danego zjawiska.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Nita 2007, s. 88].

Tabela 4. Formularz budżetu kosztów ogólnego zarządu dla ośrodka odpowiedzialności zarządu w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Rodzaj kosztów	Koszty zmienne	Koszty stałe	Miesiąc			Kwartał				Suma
			styczeń	luty	marzec	I	II	III	IV	
Wynagrodzenia		x								
Remonty budynków		x								
Napraw urządzeń biurowych		x								
Usługi portierskie i sprzątanía pomieszczeń		x								
Ogrzewanie pomieszczeń biurowych		x								
Świadczenia na rzecz pracowników		x								
Delegacje pracowników zarządu		x								
Amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych		x								
Koszty pośrednie ogólnego zarządu										

* x – występowanie danego zjawiska.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Nita 2007, s. 88].

Tabela 5. Sprawozdanie metodą kosztów całkowitych dla przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Wyszczególnienie	Produkcja konstrukcji budowlanych							
		I	II	III	I kwartał	II kwartał	III kwartał	IV kwartał	Suma
1	Wielkość sprzedaży								
2	Cena jednostkowa								
3	Jednostkowy koszt zmienny								
4	Przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych								
5	Koszty zmienne sprzedaży								
6	Marża brutto (4-5)								
7	Koszty stałe okresu								
8	Wynik ze sprzedaży (6-7)								

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Vollmuth 2003, s. 114].

tych w badanych przedsiębiorstwach stosuje się również z powodu występowania kosztów wydziałowych, mających charakter kosztów zmiennych, i kosztów stałych.

Trzecim etapem rachunku odpowiedzialności jest **monitorowanie działalności ośrodków odpowiedzialności** w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane, polega ono na obliczaniu powstałych odchyleń od wielkości planowanych.

Porównanie wielkości obecnych z wielkościami planowanymi następuje na podstawie wpisania wielkości kosztów obecnie wykonanych do formularzy budżetowych. Zatem kontroler po obliczeniu odchyleń może zauważyć, że nastąpiło przekroczenie wielkości planowanych, i może sprawdzić, jakie wydatki zostały poniesione w danym ośrodku odpowiedzialności przez skontrolowanie, czy faktura została prawidłowo zadektowana.

Im szybciej kierownictwo przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane pozna wielkość odchyleń, tym szybciej będzie mogło poszukiwać rozwiązań je ograniczających i doprowadzić do eliminowania niepożądanych odchyleń. Duże znaczenie będzie miała skala wielkości tych odchyleń, ich charakter oraz istotność (w granicach błędu statystycznego).

Czwartym z kolei etapem rachunku odpowiedzialności w badanych przedsiębiorstwach jest **kontrola działalności ośrodków odpowiedzialności**, z którą wiąże się proces budżetowania. Budżety są sporządzane w przekroju ośrodków odpowiedzialności, dlatego należy przeprowadzać ich kontrolę. Czwarty etap od trzeciego różni się tym, że nie tylko oblicza się odchylenia, ale też wyjaśnia przyczyny ich powstawania. Kontrola ośrodków odpowiedzialności odbywa się przez kontrolę budżetową i analizę powstałych odchyleń. Wiąże się ona z podziałem kosztów na kontrolowane i niekontrolowane.

Autor dokonuje kontroli kosztów za pomocą budżetów kosztów, a po jej przeprowadzeniu sporządza sprawozdanie z ich wykonania w ośrodkach odpowiedzialności. Sprawozdanie z wykonania budżetu kosztów zmiennych w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane przedstawia tabela 6, a dla kosztów stałych – tabela 7.

Kontrola budżetowa kosztów stałych odbywa się również przez odniesienie kosztów rzeczywistych do kosztów planowanych przewidzianych w budżecie. Ocena odchyleń kosztów stałych rzeczywiście poniesionych od kosztów planowanych przewidzianych w budżecie również powinna uwzględniać podział kosztów na kontrolowane i niekontrolowane. Należy dokonać szczegółowej analizy odchyleń dotyczących stałych kosztów kontrolowanych, których kształtowanie zależy od decyzji podejmowanych przez kierownika [Nowak 2004, s. 285].

Tabela 6. Sprawozdanie z wykonania budżetu kosztów zmiennych w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Pozycje kosztów	Wykonanie	Budżet	Odchylenie łącznie	Odchylenie w %	Odchylenie od normy	Odchylenie związane ze zmianą wielkości produkcji
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Wydział produkcji						
1	Wynagrodzenia						
2	Gazy techniczne						
3	Drut spawalniczy						
4	Narzędzia						
5	Paliwo, opał, olej						
6	Materiały BHP						
7	Energia						
8	Remonty maszyn i urządzeń, maszyn energetycznych, wózków widłowych, budynków i budowli						
9	Świadczenia na rzecz pracowników						
10	Podróże służbowe						
11	Amortyzacja środków trwałych						

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Nowak 2004, s. 285].

Tabela 7. Sprawozdanie z wykonania budżetu kosztów stałych w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Pozycje kosztów	Wykonanie		Budżet		Odchylenie łącznie	Odchylenie w %
		koszty kontrolowane	koszty niekontrolowane	koszty kontrolowane	koszty niekontrolowane		
1	2	3	4	5	6	7	8
I	Zarząd przedsiębiorstwa						
1	Wynagrodzenia						
2	Remonty budynków						
3	Naprawy urządzeń biurowych						
4	Usługi portierskie i sprzątania pomieszczeń						
5	Ogrzewanie pomieszczeń biurowych						
6	Świadczenia na rzecz pracowników						
7	Delegacje pracowników zarządu						
8	Amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych						

Źródło: opracowanie własne.

4. Wnioski

Dzięki rachunkowi odpowiedzialności w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane można dokładniej przewidywać i kontrolować koszty pośrednie, w tym celu sporządza się budżety i przeprowadza kontrole ich wykonania. Wykorzystuje się je w podejmowaniu decyzji zarządczych. Należy podkreślić, że ze względu na wagę poruszanych problemów dla badanej branży przedsiębiorstw przedstawione w tym artykule rozważania nie wyczerpują szeroko rozumianej problematyki związanej z rachunkiem odpowiedzialności. Będzie on przedmiotem dalszych badań autora, które zostaną zaprezentowane w następnych artykułach.

Literatura

- Chmielowiec-Lewczuk M., *Controlling finansowy*, [w:] *Controlling działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2011.
- Czubakowska K., *Budżetowanie w controllingu*, ODDK, Gdańsk 2004.
- Czubakowska K., Winiarska K., *Rachunek kosztów w przemyśle, handlu i usługach*, ODDK, Gdańsk 2002.
- Kabalski P., *Rachunek odpowiedzialności i ceny transferowe*, [w:] *Rachunkowość zarządcza*, red. A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szycha, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Karmańska A., *Rachunkowość ośrodków odpowiedzialności i jej miejsce w Systemie Informacyjnym*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006.
- Karwowski M., *Kontrola w zarządzaniu operacyjnym*, [w:] *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdarska, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2010.
- Nowak E., *Rachunek odpowiedzialności za koszty*, [w:] *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, red. E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbński, PWE, Warszawa 2004.
- Nita B., *Budżetowanie operacyjne*, [w:] *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, red. E. Nowak, B. Nita, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007.
- Płochen J., *Weryfikacje kryteriów wydziałania ośrodków odpowiedzialności*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2006, nr 9.
- Sawicki K., *Istota i funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach gospodarczych i budżetowych*, [w:] *Audyt wewnętrzny według nowej ustawy o finansach publicznych*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 621, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2010.
- Szycha A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Świdarska M., *Kontrola w zarządzaniu operacyjnym*, [w:] *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdarska, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2010.
- Vollmuth H.J., *Controlling. Analizy operacyjne. Analizy strategiczne*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2003.

THE CONCEPTION OF INTRODUCTION OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING TO BUILDING CONSTRUCTION PRODUCTION ENTERPRISES

Summary: The article presents the conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises. To achieve it scientific research has been conducted. The author presents mainly budgets for responsibility centers for costs on the grounds of their nature.

Keywords: responsibility accounting, budgeting, management control.