

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

Modele zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukow
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
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 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-465-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa	13
Piotr Bednarek: Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań	31
Renata Biadacz: Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju	42
Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce	52
Halina Buk: Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej	69
Jolanta Chluska: Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych	77
Halina Chłodnicka: Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania	87
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej	102
Marlena Ciechan-Kujawa: Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju	114
Dorota Czerwińska-Kayzer: Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową	125
Michał Dyk: Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG	134
Izabela Emerling: Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem	143
Beata Iwasieczko: Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności	154
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań	164
Elżbieta Jaworska: Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie	173
Jacek Jaworski: Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów	183
Magdalena Jaworzyńska: Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej	192
Marcin Jędrzejczyk: Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego	202
Ilona Kędzierska-Bujak: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa	211

Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i>	220
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
Zbigniew Korzeb: Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
Mariola Kotłowska: Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
Robert Kowalak: Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
Marcin Kowalewski: Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i>	273
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
Justyna Kujawska: Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
Paweł Kuźdowicz: Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
Dorota Kuźdowicz: Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
Zbigniew Leszczyński: Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
Agnieszka Lew: Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
Grzegorz Lew: Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
Tomasz Lewandowski: Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
Mariusz Lisowski: Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
Małgorzata Macuda: Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniami przedsiębiorstwa.....	386
Jarosław Mielcarek: Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
Daria Moskwa-Bęczkowska: Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
Andrzej Niemiec: Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
Maria Nieplowicz: Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

Edward Nowak: Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
Piotr Oleksyk: Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego	470
Ryszard Orliński: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
Michał Poszwa: Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie	487
Sabina Rokita: Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
Wanda Skoczylas: Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych	506
Magdalena Szydelko: Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego	519
Alfred Szydelko: Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza.....	529
Joanna Świerk: Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina	538
Piotr Urbanek: Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
Marcin Wierzbiński: Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce	570
Beata Zaleska: Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X	582

Summaries

Anna Balicka: Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise	30
Piotr Bednarek: Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives	41
Renata Bładacz: Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development	51
Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
Halina Buk: Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group	76
Jolanta Chluska: Standard costing in decision-making processes of healthcare units	86
Halina Chłodnicka: Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation	101
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Performance measurement in insurance activity.....	113

Marlena Ciecchan-Kujawa: The advisory function of the external audit and its perspectives	124
Dorota Czerwińska-Kayzer: A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
Michał Dyk: KPMG as an example of competence company.....	142
Izabela Emerling: Cost accounting and modern company management.....	153
Beata Iwasieczko: Business models and evaluation of the factors of their effectiveness	162
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
Elżbieta Jaworska: Specificity of error management in an enterprise	182
Jacek Jaworski: Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
Magdalena Jaworzyńska: Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
Marcin Jędrzejczyk: Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements	210
Ilona Kędzierska-Bujak: Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management by <i>hoshin kanri</i> method	229
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
Zbigniew Korzeb: Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
Mariola Kotłowska: Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value	263
Robert Kowalak: Production performance indicators in management reports.....	272
Marcin Kowalewski: Performance measurement subordinated to lean management	281
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities	294
Justyna Kujawska: Costs of unused resources in a hospital ward	303
Paweł Kuźdowicz: Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
Dorota Kuźdowicz: Planned cost accounting as a source of management information	323
Zbigniew Leszczyński: Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
Agnieszka Lew: Planning and accounting projects costs.....	343
Grzegorz Lew: Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
Tomasz Lewandowski: Use of information for cost management in the automotive industry	363

Mariusz Lisowski: Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency	375
Małgorzata Macuda: Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: The use of lean accounting in performance management	400
Jarosław Mielcarek: Analysis of target costing relevant elements	416
Daria Moskwa-Bęczkowska: Process management and its usefulness to cost management of public university	430
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations	439
Andrzej Niemiec: The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company	451
Maria Nieplowicz: The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów	461
Edward Nowak: Cost at various stages of company operation.....	469
Piotr Oleksyk: Evaluation in activity of local government units	477
Ryszard Orliński: The use of target costing in hospitals.....	486
Michał Poszwa: Tax cost management in a company	495
Sabina Rokita: Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects	505
Wanda Skoczylas: Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
Magdalena Szydelko: Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach	528
Alfred Szydelko: Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
Joanna Świerk: The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin	549
Piotr Urbanek: Agency problem in the decentralized model of management in a public university	558
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
Marcin Wierzbiński: The determinants of introducing the capacity market in energy industry	581
Beata Zaleska: Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

Krzysztof Konstantyn

Uniwersytet Szczeciński

e-mail: krzysztof.konstantyn@vp.pl

KONCEPCJA WDROŻENIA RACHUNKU ODPOWIEDZIALNOŚCI W OŚRODKACH ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA PRZYCHODY I ZYSKI W PRZEDSIĘBIORSTWACH PRODUKUJĄCYCH KONSTRUKCJE BUDOWLANE

Streszczenie: W artykule przedstawiono koncepcję wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane. Artykuł ten jest kontynuacją poprzedniej publikacji, w której pokazano wdrożenie rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za koszty. Tu natomiast zaprezentowano głównie budżety dla ośrodków odpowiedzialności za przychody i zyski oraz kontrolę ich wykonania. Aby uniknąć niepowodzenia związanego z budową koncepcji rachunku odpowiedzialności, należy ze szczególną starannością określić procedury z tym związane. Podmioty badawcze zostały wybrane celowo, ponieważ są wyjątkowe dla całej gospodarki, są to również przedsiębiorstwa, które realizują największe kontrakty budowlane w Polsce.

Słowa kluczowe: rachunkowość odpowiedzialności, budżetowanie, kontrola zarządcza.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.21

*Nauka [...] winna wychodzić nie od pojęć ukształtowanych bez jej udziału,
ale od wrażeń*

Émile Durkheim¹

1. Wstęp

Ostatnio, zwłaszcza w dobie światowego kryzysu gospodarczego i rosnącej konkurencji rynkowej oraz pogarszania się sytuacji finansowej wielu przedsiębiorstw, w której znalazły się również przedsiębiorstwa produkujące konstrukcje budowlane,

¹ Cyt. za: [Szacki 2006, s. 375].

wyjatkowego znaczenia nabrały koszty pośrednie, których poziom jest znaczny, bo zbliża się do 40% ogólnej sumy kosztów. Tradycyjny rachunek kosztów (rachunek kosztów pełnych) stosowany w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane jest znacznie rozbudowany – dzięki temu powinien stanowić ważne źródło informacji na potrzeby rachunku odpowiedzialności i kontroli zarządczej. Mogłoby się wydawać, że tylko koszty są ważne, ale aby przedsiębiorstwa mogły się rozwijać, powinny również analizować poziom przychodów i zysków. Na te ostatnie duży wpływ wywierają koszty, od nich bowiem zależy opłacalność produkowanych wyrobów, dlatego istnieje potrzeba kontroli wszystkich trzech wielkości. Z tych powodów koncepcja rachunku odpowiedzialności będzie ważnym źródłem informacji usprawniającym zarządzanie tymi przedsiębiorstwami. Informacje te można wykorzystać do sporządzania budżetów kosztów pośrednich², przychodów, zysków ze sprzedaży, aby móc poddać je wnikliwej oraz systematycznej kontroli. W tym artykule natomiast autor skoncentruje się na budżetach przychodów i zysków oraz kontroli ich wykonania w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski. Aby uniknąć niepowodzenia związanego z budową koncepcji rachunku odpowiedzialności, należy ze szczególną starannością określić procedury z tym związane.

Celem artykułu jest zaprezentowanie koncepcji wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.

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

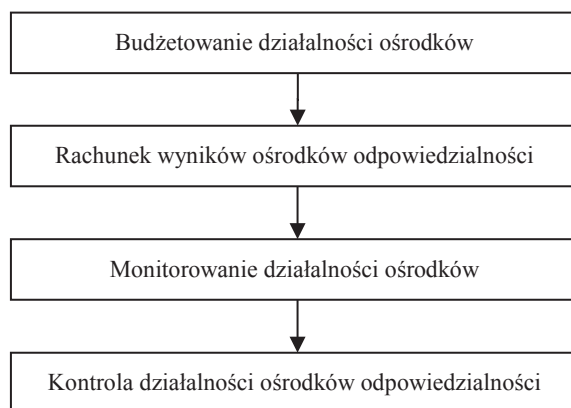
Z osobistych doświadczeń autora i przeprowadzonych badań w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane wynika, że proces implementacji rachunku odpowiedzialności jest stosunkowo trudny i pracochłonny, dlatego należy ze szczególną starannością przedstawić tę koncepcję. Zaprezentowane w artykule rozwiązania polegają na opracowaniu formularzy budżetowych dla budżetów przychodów ze sprzedaży wyrobów dla ośrodka odpowiedzialności wydziału sprzedaży oraz formularzy budżetowych dla zysków ze sprzedaży produktów dla wydziału produkcji w badanych przedsiębiorstwach. Wybór podmiotów był zamierzony, ponieważ są wyjątkowe dla całej gospodarki, dzięki realizacji największych kontraktów budowlanych, obejmujących budowę dróg, mostów, hal produkcyjnych i innych obiektów konstrukcyjnych w Polsce. Niestety obecnie znalazły się w trudnej sytuacji finan-

² Koncepcja ta została już przedstawiona dla budżetów kosztów pośrednich dla ośrodków odpowiedzialności za koszty, zob. [Konstantyn 2013].

sowej i aby przetrwać, wykorzystują różne instrumenty rachunkowości zarządczej, m.in. rachunek odpowiedzialności, budżetowanie kosztów, przychodów i wyników.

2. Istota rachunku odpowiedzialności

Rachunek odpowiedzialności jest systemem pomiaru wyników poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, stosownie do informacji, jakich kierownicy potrzebują do sterowania tymi ośrodkami, oraz kontroli 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]. Jak można zauważyć, system rachunku odpowiedzialności do sprawnego funkcjonowania potrzebuje zasilenia w informacje od innego systemu, czyli rachunkowości zarządczej. Rachunek odpowiedzialności składa się z czterech elementów, które przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Elementy rachunku odpowiedzialności

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

Rachunek odpowiedzialności jest określany również jako **rachunkowość odpowiedzialności**, która jest podsystemem całego systemu rachunkowości przedsiębiorstwa, wykorzystywanym do gromadzenia informacji według ośrodków odpowiedzialności i do monitorowania rezultatów działalności tych segmentów odpowiedzialnym menedżerom. Rachunkowości tej towarzyszy decentralizacja [Świdarska 2010, s. 391]. Z kolei z decentralizacją są powiązane style zarządzania autokratyczny i demokratyczny. Pierwszy styl zarządzania charakteryzuje się tym, że to kierownicy narzucają swoje decyzje podwładnym i podejmują je samodzielnie, a co się tyczy stylu drugiego – jest jego przeciwieństwem, gdyż menedżerowie wspólnie

z podwładnymi dokonują wyboru jednego z możliwych wariantów. Natomiast przeciwieństwem decentralizacji jest centralizacja, która polega na skupieniu uprawnień w podejmowaniu decyzji przez najwyższe instancje, z jednoczesnym ograniczeniem prerogatyw niższych instancji, dlatego jest uznawana za zjawisko ujemne, związane z przerostami władzy [Czubakowska 1994, s. 11]. Należy podkreślić, że decentralizacja jest warunkiem *sine qua non* właściwego wdrożenia rachunku odpowiedzialności, ponieważ przekazanie części uprawnień przez kierownictwo najwyższego szczebla zarządzania kierownikom liniowym pozwala im na współuczestniczenie w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

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].

W rachunku odpowiedzialności ważną rolę odgrywają analiza powstałych odchyleń i sprzężenie zwrotne, ponieważ nie wystarczy stwierdzić, że budżet został przekroczony, ale należy podjąć zasadnicze kroki w celu naprawienia zaistniałej sytuacji, aby uchronić się w przyszłości przed pojawieniem się zagrożeń.

Tabela 1. Uprawnienia kierowników w ośrodkach odpowiedzialności za przychody dla wydziału sprzedaży w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Ośrodki odpowiedzialności za przychody	Przychody ze sprzedaży konstrukcji stalowych	Kierownik odpowiedzialny za przychody
1	Wydział sprzedaży	zlecenie A	Dyrektor do spraw sprzedaży i marketingu
2		zlecenie B	
3		zlecenie C	
4		zlecenie D	
5		zlecenie <i>n...</i>	

Źródło: opracowanie własne.

W rachunku odpowiedzialności główną rolę odgrywa proces budowy ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane. Z procesem budowy ośrodków odpowiedzialności wiążą się uprawnienia kierowników w ośrodkach odpowiedzialności za przychody dla wydziału sprzedaży w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane, które przedstawiono w tab. 1, i uprawnienia kierowników w ośrodkach odpowiedzialności za zyski dla wydziału produkcji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane, które przedstawiono w tab. 2. Należy zaznaczyć, że istota ośrodków odpowiedzialności została już zaprezentowana, jak również pokazano proces ich wyodrębniania dla przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane, ze szczególnym uwzględnieniem ośrodków odpowiedzialności za koszty [Konstantyn 2013]. Zatem proces tworzenia ośrodków odpowiedzialności za przychody i zyski zaprezentowano w tab.

Tabela 2. Uprawnienia kierowników w ośrodkach odpowiedzialności za zyski dla wydziału produkcji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Ośrodki odpowiedzialności za zyski	Wynik ze sprzedaży konstrukcji budowlanych	Kierownik odpowiedzialny za zyski
1	Wydział produkcji	zlecenie A	Dyrektor do spraw technicznych
2		zlecenie B	
3		zlecenie C	
4		zlecenie D	
5		zlecenie <i>n...</i>	

Źródło: opracowanie własne.

1 i 2. W badanych przedsiębiorstwach istotną rolę będą odgrywały ośrodki odpowiedzialności za zyski, ponieważ dzięki nim możliwe będzie rozliczanie kierowników nie tylko z przychodów lub kosztów, ale także z wypracowanych zysków, co może być przydane zwłaszcza w dobie obniżania się rentowności realizowanych zleceń produkcyjnych.

3. Elementy budowy rachunku odpowiedzialności

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

Należy podkreślić, że w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane powinno się opracowywać budżety, w szczególności dla ośrodków odpowiedzialności. Formularz budżetu przychodów ze sprzedaży dla ośrodka odpowiedzialności wydziału sprzedaży w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane przedstawiono w tab. 3, a formularz budżetu zysków ze sprzedaży dla ośrodka odpowiedzialności wydziału produkcji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane w tab. 4.

W centrum przychodów, podobnie jak w centrum kosztów, stosowane są wartości budżetowane jako punkt odniesienia do rzeczywiście wykonanych działań, z tą jedynie różnicą, że planowanie i rozmiar dokonań koncentrują się przede wszystkim na przychodach. Natomiast w centrum zysku pomiar dokonań przeprowadzany jest zwykle dzięki ustaleniu osiągniętej marży brutto lub/i innym miernikiem zyskowności sprzedaży [Karmańska 2006, s. 179].

Tabela 3. Formularz budżetu przychodów ze sprzedaży dla ośrodka odpowiedzialności wydziału sprzedaży w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Wyszczególnienie	Miesiąc			Kwartał				Suma
		styczeń	luty	marzec	I	II	III	IV	
1	Planowana cena (p)								
2	Planowana liczba sprzedaży (kg)								
3	Planowane przychody ze sprzedaży [1×2]								

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Nita 2007, s. 106].

Tabela 4. Formularz budżetu zysków ze sprzedaży dla ośrodka odpowiedzialności wydziału produkcji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Wyszczególnienie	Miesiąc			Kwartał				Suma
		styczeń	luty	marzec	I	II	III	IV	
1	Przychody ze sprzedaży								
2	Stan początkowy zapasu produktów gotowych								
3	Zmienne koszty wytworzenia produktów gotowych								
4	Koszty wytworzenia produktów gotowych dostępnych do sprzedaży [$2 + 3$]								
5	Stan końcowy zapasu produktów gotowych								
6	Zmienny koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów								
7	Koszty zmienne nieprodukcyjne (koszty sprzedaży)*								
8	Całkowite koszty zmienne (produkcyjne i nieprodukcyjne)								
9	Marża pokrycia [$1 - 6$]								
10	Koszty stałe produkcji na wydziale produkcyjnym**								
11	Koszty stałe nieprodukcyjne (koszty ogólnego zarządu***)								
12	Całkowite koszty stałe (produkcyjne i nieprodukcyjne)								
13	Zysk ze sprzedaży								

* Dane powinny pochodzić z budżetów kosztów sprzedaży; ** dane powinny pochodzić z budżetów kosztów pośrednich wydziałowych; *** dane powinny pochodzić z budżetów kosztów ogólnego zarządu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Nita 2007, s. 106].

Odnosząc się do poszczególnych pozycji zwartych w tab. 4, należy podkreślić, że przychody ze sprzedaży, koszty i wynik ze sprzedaży będą dotyczyć konstrukcji budowlanych i będą planowane w oparciu o rachunek kosztów zmiennych. Jednakże formularze budżetów kosztów wydziałowych, czyli produkcyjnych i kosztów ogólnego zarządu, były już zaprezentowane w poprzednim artykule [Konstantyn 2013, s. 287, 288].

W etapie drugim należy przeprowadzić **rachunek wyników ośrodków odpowiedzialności**, a więc opracować sprawozdanie z rzeczywistych wyników [Chmielowiec-Lewczuk 2011, s. 333], który sporządza się dwoma następującymi 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 koszty związane ze sprzedażą. Sprawozdanie metodą kosztów całkowitych dla przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane przedstawiono w tab. 5. Sprawozdanie to umożliwi systematyczne analizowanie wielkości generowanych przychodów ze sprzedaży wyrobów, 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, to wówczas duża jej część pozostaje na pokrycie kosztów stałych.

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].

Trzecim etapem rachunku odpowiedzialności jest natomiast **monitorowanie działalności ośrodków odpowiedzialności**, które polega na obliczaniu powstałych odchyleń od wielkości planowanych.

Porównanie wielkości obecnych z wielkościami planowanymi będzie następować na podstawie wpisania wielkości przychodów i kosztów obecnie wykonanych do formularzy budżetowych. Natomiast zyski ze sprzedaży należy obliczyć jako różnicę między nimi. Zatem kontroler dzięki obliczaniu odchyleń może zauważyć, że nastąpiło przekroczenie wielkości planowanych i może sprawdzić, jakie wydatki zostały poniesione i jakie osiągnięto przychody oraz zyski w danym ośrodku odpowiedzialności przez sprawdzenie, czy faktura została prawidłowo zadektrowana.

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 jest **kontrola działalności ośrodków odpowiedzialności**, z którą wiąże się proces budżetowania. Budżety będą sporządzane w przekroju ośrodków odpowiedzialności, dlatego należy przeprowadzać kontrolę tych ośrodków. Czwarty etap od trzeciego różni się tym, że oprócz obliczania odchyleń należy wyjaśniać przyczyny ich powstawania. Kontrola ośrodków odpowiedzialności odbywa się przez kontrolę budżetową i analizę powstałych odchyleń. Wiąże się ona z podziałem na przychody i zyski kontrolowane i niekontrolowane. Na uwagę zasługuje to, że w rachunku odpowiedzialności jest to kluczowy podział, ponieważ menedżer ośrodka odpowiedzialności powinien odpowiadać tylko za wielkości, na które ma wpływ.

Tabela 6. Sprawozdanie z wykonania budżetu przychodów ze sprzedaży w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Wyszczególnienie	Wykonanie	Budżet	Odchylenie łącznie	Odchylenie w %
1	2	3	4	5	6
1	Przychody ze sprzedaży kontrolowane				
2	Zlecenie A				
3	Zlecenie B				
4	Zlecenie C				
5	Zlecenie n...				
6	Przychody ze sprzedaży niekontrolowane				
7	Zlecenie A				
8	Zlecenie B				
9	Zlecenie C				
10	Zlecenie n...				
11	Przychody razem				

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Karmańska 2006, s. 181].

Osoba, która będzie dokonywała kontroli przychodów i zysków za pomocą budżetów przychodów i wyników ze sprzedaży, po przeprowadzonej kontroli może sporządzić sprawozdanie w ośrodkach odpowiedzialności. Sprawozdanie z wykonania budżetu przychodów ze sprzedaży w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane przedstawiono w tab. 6, a dla wyników ze sprzedaży w tab. 7.

Tabela 7. Sprawozdanie z wykonania budżetu wyników ze sprzedaży w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Wyszczególnienie	Wykonanie	Budżet	Odchylenie łącznie	Odchylenie w %
1	2	3	4	5	6
1	Przychody ze sprzedaży kontrolowane				
2	Zlecenie A				
3	Zlecenie B				
4	Zlecenie C				
5	Zlecenie <i>n...</i>				
6	Koszty kontrolowane współmierne z kontrolowanymi przychodami				
7	Zlecenie A				
8	Zlecenie B				
9	Zlecenie C				
10	Zlecenie <i>n...</i>				
11	Zysk/strata ze sprzedaży kontrolowana przez ośrodek odpowiedzialności				
12	Przychody niekontrolowane, ale niezwiązane z ośrodkiem odpowiedzialności				
13	Koszty niekontrolowane, ale niezwiązane z ośrodkiem odpowiedzialności				
14	Zysk/strata ze sprzedaży niekontrolowana przez ośrodek odpowiedzialności				
15	Zysk/strata ze sprzedaży ośrodka odpowiedzialności				

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Karmańska 2006, s. 182, 183].

Należy również dodać, że wielkości zawarte w tab. 6, obejmują przychody kontrolowane i niekontrolowane dla produkowanych wyrobów, czyli w przekroju zleceń produkcyjnych. Natomiast tab. 7 powinna zawierać również przychody kontrolowane i niekontrolowane wraz z kosztami kontrolowanymi i niekontrolowanymi. Dzięki obliczeniu różnicy między nimi będzie możliwe analizowanie wyników dla ośrodka odpowiedzialności.

4. Zakończenie

Dzięki budowie koncepcji rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane można dokładniej przewidywać i kontrolować przychody oraz zyski ze sprzedaży. Sporządzane budżety i kontrola ich wykonania umożliwią wykorzystanie ich na potrzeby podejmowania decyzji zarządczych. Należy podkreślić, że ze względu na wagę poruszanych problemów dla badanej branży przedsiębiorstw przedstawione rozważania w poprzednim i obecnym artykule nie wyczerpują szeroko rozumianej problematyki związanej z rachunkiem odpowiedzialności i będzie on przedmiotem dalszych badań autora, które będą zamieszczane w następnych artykułach.

Literatura

- Chmielowiec-Lewczuk M., 2011, *Controlling finansowy*, [w:] E. Nowak (red.), *Controlling działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Czubakowska K., 1994, *Rachunek wyników w systemie controllingu*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Kabalski P., 2010, *Rachunek odpowiedzialności i ceny transferowe*, [w:] A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Karmańska A., 2006, *Rachunkowość ośrodków odpowiedzialności i jej miejsce w Systemie Informacyjnym*, [w:] A. Karmańska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
- Konstantyn K., 2013, *Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 289.
- Nita B., 2007, *Budżetowanie operacyjne*, [w:] E. Nowak, B. Nita (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Szacki J., 2006, *Historia myśli socjologicznej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Szychta A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Świdorska M., 2010, *Kontrola w zarządzaniu operacyjnym*, [w:] G.K. Świdorska (red.), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Vollmuth H.J., 2003, *Controlling. Analizy operacyjne. Analizy strategiczne*, Placet, Warszawa.

THE CONCEPTION OF INTRODUCTION OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING IN THE CENTERS RESPONSIBLE FOR REVENUES AND PROFIT IN BUILDING CONSTRUCTION ENTERPRISES

Summary: The article presents the conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profits in building construction production enterprises. This article is a continuation of previous publication in which the implementation

of the responsibility accounting for centers of the responsibility of costs was shown. This paper mainly presents budgets for centers responsible for revenues and profits and the control inspection of carrying them out. In order to avoid the failure of building the responsibility accounting one should determine procedures associated with it with special care. Research entities were chosen intentionally since they are exceptional for the whole economy. At the same time they realize the biggest building road, bridge, production halls and other structural objects contracts in Poland.

Keywords: responsibility accounting, budgeting, management control.