

KRZYSZTOF KONSTANTYN

**Absolwent Studiów Doktoranckich z Nauk Ekonomicznych
Uniwersytet Szczeciński**

**USPRAWNIENIE KONTROLI ZARZĄDCZEJ
KOSZTÓW POŚREDNICH W PRZEDSIĘBIORSTWACH
KOMUNIKACJI SAMOCHODOWEJ**

Wprowadzenie

W ostatnim czasie, zwłaszcza po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, wzrosło zapotrzebowanie na informacje o kosztach. Szczególnego znaczenia nabrały koszty pośrednie, których poziom jest znaczny, bo zbliża się do 50% ogólnej sumy kosztów. Tradycyjny rachunek kosztów (rachunek kosztów pełnych), który jest stosowany w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej, jest szczegółowy i może być wykorzystany do kontroli kosztów.

Celem artykułu jest przedstawienie sposobów wykorzystania kontroli zarządczej kosztów w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej.

1. Definicje kontroli zarządczej

Kontrola zarządcza obejmuje sprawdzenie i ocenę, czy działalność jednostki jest zgodna z zatwierdzonym planem i jakie są wyniki tej działalności. Każde przedsiębiorstwo powinno prowadzić działalność na podstawie przyjętego planu, porównywać osiągnięte rezultaty z wielkościami planowanymi, ustalać odchylenia wykonania od planu, analizować ich źródła i przyczyny oraz podejmować działania korygujące. Istotą kontroli zarządczej jest wspieranie kadry menedżer-

skiej w podejmowaniu decyzji zarządczych¹. Pojęcie to nawiązuje do systematycznego sporządzania planów, których kontrola ma wspomagać menedżerów w podejmowaniu decyzji zarządczych. Zatem na podstawie tego stwierdzenia można skonstatować, że występuje w nim nawiązanie do sporządzania budżetów i ich kontroli.

Według innej definicji kontrola zarządcza stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań². Cele mogą zostać określone w postaci opracowanych budżetów, które powinny być systematycznie realizowane i zgodne również z przyjętą wcześniej strategią przedsiębiorstwa.

Zgodnie z innym terminem kontrola zarządcza ma usprawnić zarządzanie przedsiębiorstwem na wszystkich jego szczeblach³. Zatem kontrola zarządcza powinna spowodować efektywniejszy przepływ informacji między kierownictwem najwyższego szczebla zarządzania a przedsiębiorstwem.

2. Warunki wdrożenia kontroli zarządczej kosztów przedsiębiorstw komunikacji samochodowej

Aby poprawnie zbudować system kontroli zarządczej, przedsiębiorstwa komunikacji samochodowej powinny spełnić następujące warunki⁴:

- wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności,
- jasne i wyraźne określenie zakresu kompetencji i uprawnień decyzyjnych,
- uzgodnienie zakresu kompetencji i uprawnień decyzyjnych z zakresem odpowiedzialności,

¹ K. Sawicki: *Istota i funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostkach gospodarczych i budżetowych*, w: *Audyty wewnętrzny według nowej ustawy o finansach publicznych*, red. K. Winiarska: Zeszyty Naukowe nr 621, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2010, s. 92.

² K. Winiarska: *Definicja i klasyfikacja kontroli wewnętrznej*, w: *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2010, s. 23; cyt za: B. Zaleska, *Kontrola zarządcza jako element kontroli wewnętrznej według ustawy o finansach publicznych*, w: *Audyty wewnętrzny...*, s. 73.

³ B. Zaleska: *Kontrola zarządcza jako element kontroli wewnętrznej według ustawy o finansach publicznych*, w: *Audyty wewnętrzny...*, s. 73.

⁴ M. Karwowski: *Kontrola w zarządzaniu operacyjnym*, w: *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2010, s. 396.

- określenie kryteriów oceny (mierników efektów działalności),
- powiązanie kryteriów oceny z systemem motywacyjnym.

Przez **ośrodki odpowiedzialności za koszty** rozumie się wyodrębnione organizacyjnie części przedsiębiorstwa (zespół osób i pełnione przez nie funkcje), którym kierownictwo nadało uprawnienia do podejmowania decyzji dotyczących określania rodzaju i poziomu kosztów. Są to zazwyczaj wycinki aktywności gospodarczej oceniane na podstawie dotrzymania limitów kosztowych. Ośrodki odpowiedzialności za koszty to główna grupa wydzielonych ośrodków w przedsiębiorstwie. Ośrodkom tym należy się ciągłe i szczególne zainteresowanie, oczywiście nie tylko ze względu na ich liczebność, ale przede wszystkim różnorodność⁵. W przedsiębiorstwach tych można wyodrębnić następujące ośrodki odpowiedzialności za koszty:

- dział zaopatrzenia (logistyki),
- wydział napraw,
- dział sprzedaży,
- zarząd.

Zakresy odpowiedzialności za koszty osób pracujących w danym ośrodku przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Zakresy czynności osób pracujących w danym ośrodku odpowiedzialności za koszty

Ośrodki odpowiedzialności za koszty	Koszty	Osoby wykonujące określone czynności
1	2	3
Dział zaopatrzenia (logistyki)	Zakup materiałów (części do samochodów)	Pracownicy naprawiający autobusy, samochody ciężarowe (mechanicy)
	Dostawy paliw płynnych do pojazdów służbowych	Kierowcy autobusów i samochodów ciężarowych
	Kontrola zapasów	Główny mechanik
Wydział napraw	Przeglądy pojazdów	Pracownicy naprawiający autobusy i samochody ciężarowe (mechanicy), pracownicy dokonujący ich przeglądów
	Awarie pojazdów Naprawa pojazdów transportowych	Pracownicy naprawiający autobusy i samochody ciężarowe (mechanicy)

⁵ K. Czubakowska, K. Winiarska: *Rachunek kosztów w przemyśle, handlu i usługach*, ODDK, Gdańsk 2002, s. 173.

1	2	3
Dział sprzedaży	Fakturowanie	Specjalista do spraw sprzedaży usług transportowych
	Obsługa posprzedażna	
	Negocjacje kontraktów	Dyrektor do spraw sprzedaży
Zarząd przedsiębiorstwa	Delegacje pracowników zarządu	Prezes zarządu, dyrektorzy, główny księgowy, kierownicy
	Dokumentacja księgową	Pracownicy działu księgowości, księgujący dokumenty, sporządzający analizy finansowe, sprawozdania finansowe do GUS
	Ogrzewanie pomieszczeń biurowych	Pracownicy kotłowni
	Sprzątanie pomieszczeń	Pracownicy obsługi

Źródło: opracowanie własne na podstawie: K. Konstantyn: *Wykorzystanie budżetowania na podstawie rachunku kosztów działań w systemie audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie komunikacji samochodowej*, w: *Audyt wewnętrzny w 2007 roku*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 475, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2007, s. 172.

Zakres kompetencji i uprawnień decyzyjnych menedżerów ośrodków odpowiedzialności zależy od rangi poszczególnych miejsc powstawania kosztów. Uprawnienia kierowników w ośrodkach odpowiedzialności za koszty przedstawiono w tabeli 2.

System oceny efektów działalności ośrodków odpowiedzialności nie służy jedynie do kontroli podwładnych przez zwierzchników, a więc strumień informacji nie ma jedynie kierunku pionowego. Mierniki oceny efektów działalności są uzależnione zarówno od podmiotu, jak i od przedmiotu pomiaru. Przy ich wyborze należy zwrócić uwagę na określenie celu pomiaru i efektów, jakie kontroler chce uzyskać dzięki pomiarowi. Efekty te są zbieżne z przyjętym przez zarządzającego celem organizacji, strategią działań oraz z głównymi czynnikami decydującymi o sukcesie tej strategii. Mierniki, tak jak i cele, są rozpisane na niższe szczeble w strukturze organizacyjnej, aż do pojedynczego pracownika⁶.

⁶ M. Karwowski: *Kontrola w zarządzaniu operacyjnym...*, s. 397–398.

Tabela 2

Uprawnienia kierowników w ośrodkach odpowiedzialności za koszty

Lp.	Ośrodki odpowiedzialności za koszty	Koszty	Kierownik odpowiedzialny za koszty
1	Dział zaopatrzenia (logistyki)	Zakup materiałów (części do samochodów)	Dyrektor do spraw zaopatrzenia
2		Dostawy paliw płynnych do pojazdów służbowych	
3		Kontrola zapasów	
4	Wydział napraw	Przeglądy pojazdów	Dyrektor do spraw techniczno-eksploatacyjnych
5		Awarie pojazdów	
6		Naprawa pojazdów transportowych	
7	Dział sprzedaży	Fakturowanie	Dyrektor do spraw finansowych
8		Obsługa posprzedażna	
9		Negocjacje kontraktów	
10	Zarząd przedsiębiorstwa	Delegacje pracowników zarządu	Dyrektor do spraw przewozów osób i ładunków
11		Dokumentacja księgowa	
12		Ogrzewanie pomieszczeń biurowych	
13		Sprzątanie pomieszczeń	

Źródło: opracowanie własne na podstawie: K. Konstantyn: *Wykorzystanie budżetowania...*, s. 170.

Kierownicy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności powinni mieć świadomość swoich uprawnień, dlatego za nieprzekroczenie wielkości kosztów przyjętych w planach mają otrzymywać premie. Powinno być ściśle określone, jaki poziom odchyleń od planu (budżetu) jest dopuszczalny.

3. Zadania systemu kontroli zarządczej kosztów w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej

Bardzo ważną rolę w kontroli zarządczej kosztów odgrywa przewidywanie wielkości kosztów, czyli budżetowanie.

Budżetowanie stosowane w sposób ciągły i zgodny z zasadami może dostarczyć wielu korzyści badanym przedsiębiorstwom, pełniąc przy tym wiele szczegółowych funkcji. Budżetowanie może między innymi umacniać planowanie, przyczyniając się do koordynacji decyzji i działań, być środkiem komunikacji informacji, stanowić kwantyfikację zamierzeń i celów oraz dostarczać podstaw do kontroli pracy ośrodków odpowiedzialności i motywować pracowników do coraz efektywniejszej pracy zespołowej.

Po opracowaniu i zatwierdzeniu budżet jest wdrażany, co oznacza, że jest uznawany za standard stanowiący podstawę porównania. Porównanie danych rzeczywistych z budżetowanymi następuje w wewnętrznych raportach z wykonania budżetu⁷. Raporty te stanowią integralny element sterowania budżetowego w celu przypisania odpowiedzialności poszczególnym kierownikom⁸.

Z powodu wzrostu poziomu kosztów pośrednich należy poświęcić więcej uwagi **budżetom kosztów pośrednich**. Budżety kosztów sporządza się dla poszczególnych pozycji kosztów pośrednich, czyli dla kosztów wydziałowych, a także dla kosztów ogólnego zarządu.

Badania pokazały, że przedsiębiorstwa komunikacji samochodowej stosują budżetowanie, ale tylko zaledwie szcztatkowe⁹.

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

Osoba, która będzie dokonywała kontroli zarządczej kosztów za pomocą budżetów kosztów, po przeprowadzonej kontroli może sporządzić sprawozdanie w przekroju miejsc powstania. Propozycję sprawozdania dla przedsiębiorstw komunikacji samochodowej przedstawia tabela 3.

Tabela 3

Sprawozdanie w przekroju miejsc powstania w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej

Lp.	Pozycje kosztów według miejsc powstania	Plan	Wykonanie	Odchylenie w wartościach bezwzględnych	Odchylenie (%)
1	2	3	4	5 (3-4)	6
I	Koszty wydziałowe:				
1	przewozu osób				
2	wydziałowe przewozu osób				

⁷ K. Czubakowska: *Budżetowanie w controllingu*, ODDK, Gdańsk 2004, s. 174.

⁸ A. Szychta: *Budżetowanie operacyjne jako instrument planowania i kontroli*, w: *Rachunkowość zarządcza*, red. A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 514.

⁹ Zob. K. Konstantyn: *Wprowadzenie budżetowania na podstawie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej – wyniki badań*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, red. T. Kiziukiewicz, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2009.

1	2	3	4	5 (3-4)	6
3	dzierżaw				
4	obsługi i napraw taboru				
5	myjni				
6	utrzymania miejsc krótkotrwałego zakwaterowania				
II	Koszty ogólnego zarządu:				
1	administracyjno-gospodarcze				
2	utrzymania i ochrony obiektów				
3	utrzymania magazynów				
4	utrzymania samochodu dyspozycyjnego				
5	utrzymania samochodów gospodarczych				
6	kotłowni CO				
7	szkolenia				
8	przetwarzania danych				

Źródło: K. Konstantyn: *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie komunikacji samochodowej na potrzeby controllingu*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, red. T. Kiziukiewicz, Uniwersytet Szczeciński, Akademia Rolnicza, Szczecin 2006, s. 464.

Interpretację odchyleń w zakresie kosztów pośrednich w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej przedstawiono w tabeli 4.

Tabela 4

Interpretacja odchyleń w zakresie kosztów pośrednich

Lp.	Nazwa kosztów	Interpretacja powstałych odchyleń
1	Koszty wydziałowe	Wydajność pracowników mierzona liczbą roboczogodzin
		Wykorzystanie zdolności wytwórczych w roboczogodzinach
		Błędne oszacowanie czasu pracy pracowników wykonujących naprawy pojazdów
		Błędne oszacowanie kosztów materiałów potrzebnych do wykonania napraw autobusów i samochodów ciężarowych
2	Koszty ogólnego zarządu	Błędne oszacowanie kosztów zużytej energii elektrycznej z powodu niewłaściwego odczytu licznika
		Błędne oszacowanie kosztów materiałów potrzebnych do wykonania napraw i wyposażenia biur
		Błędne oszacowanie kosztów rozmów telefonicznych, na przykład z powodu wzrostu cen lub wzrostu zamówień usług transportowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: K. Czubakowska: *Kontrola zarządcza*, w: *Rachunkowość zarządcza*, red. T. Kiziukiewicz, Ekspert, Wrocław 2004, s. 286.

Kontrola polega na podejmowaniu działań w celu skorygowania odchyłeń od ustalonych standardów. Samo określenie niepożądanego stanu rzeczy, bez możliwości przeciwdziałania, **nie jest kontrolą**. Kontrola obejmuje trzy elementy¹⁰:

- standard porównawczy,
- narzędzia i metody pomiaru rzeczywistego stanu rzeczy,
- możliwości korygowania działań za pomocą odpowiednich instrumentów.

Podejmowanie działań korygujących nie ma na celu karania pracowników za wielkość powstałych odchyłeń, ale chodzi o rzetelne wyjaśnienie ich przyczyn, aby w przyszłości im zapobiegać.

Uwagi końcowe

Kontrola kosztów jest głównym ogniwem kontroli zarządczej. W przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej proponuje się usprawnienie kontroli zarządczej kosztów poprzez wdrożenie budżetowania, które umożliwiłoby badanie i analizowanie powstałych odchyłeń.

Kontrola zarządcza ma stanowić główne źródło informacji wykorzystywanych do podejmowania decyzji krótkoterminowych – (bieżących).

Literatura

- Czubakowska K.: *Budżetowanie w controllingu*, ODDK, Gdańsk 2004.
- Czubakowska K.: *Kontrola zarządcza*, w: *Rachunkowość zarządcza*, red. T. Kiziukiewicz, Ekspert, Wrocław 2004.
- Czubakowska K., Winiarska K.: *Rachunek kosztów w przemyśle, handlu i usługach*, ODDK, Gdańsk 2002.
- Dylewski M., Filipiak B., Szczypa P.: *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Aspekty rachunkowe, finansowe i zarządcze*, Wydawnictwa Fachowe CEDEWU, Warszawa 2007.
- Karwowski M.: *Kontrola w zarządzaniu operacyjnym*, w: *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2010.
- Konstantyn K.: *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie komunikacji samochodowej na potrzeby controllingu*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodar-*

¹⁰ M. Dylewski, B. Filipiak, P. Szczypa: *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Aspekty rachunkowe, finansowe i zarządcze*, Wydawnictwa Fachowe CEDEWU, Warszawa 2007 s. 52–53.

czymi, red. Kiziukiewicz T., Uniwersytet Szczeciński, Akademia Rolnicza, Szczecin 2006.

Konstantyn K.: *Wykorzystanie budżetowania na podstawie rachunku kosztów działań w systemie audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie komunikacji samochodowej*, w: *Audyt wewnętrzny w 2007 roku*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 475, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2007.

Nowak E., Piechota R., Wierzbński M.: *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.

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.

Szychta A.: *Budżetowanie operacyjne jako instrument planowania i kontroli*, w: *Rachunkowość zarządcza*, red. A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa 2010.

Winiarska K.: *Definicja i klasyfikacja kontroli wewnętrznej*, w: *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, PWE, Warszawa 2010.

Zaleska B.: *Kontrola zarządcza jako element kontroli wewnętrznej według ustawy o finansach publicznych*, w: *Audyt wewnętrzny według nowej ustawy o finansach publicznych*, red. K. Winiarska, Zeszyty Naukowe nr 621, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2010.

IMPROVE OF MANAGEMENT CONTROL OF INDIRECT COSTS IN CAR TRANSPORT ENTERPRISES

Summary

In article show of introduce budgeting and rules control of costs in car transport enterprises. Management control could be important appliance to take management of decisions. It the possibility is introduction control of budgets, which will check the costs control in car transport enterprises.

Translated by Krzysztof Konstantyn