

Krzysztof Konstantyn

**USPRAWNIENIE KONTROLI KOSZTÓW POŚREDNICH
POPRAZ AUDYT WEWNĘTRZNY
W PRZEDSIĘBIORSTWACH KOMUNIKACJI SAMOCHODOWEJ**

Wprowadzenie

W XXI wieku istotne jest, jakie instrumenty wykorzystują przedsiębiorstwa, żeby przetrwać i rozwijać się w dłuższej perspektywie czasu. Duży wpływ na to mają koszty, a w szczególności kosztów pośrednich. Również przedsiębiorstwa komunikacji samochodowej starają się wprowadzać mechanizmy zapobiegające ciągłemu wzrostowi kosztów. Udział kosztów pośrednich, zarówno wydziałowych, jak i ogólnozakładowych, w kosztach całkowitych przedsiębiorstw komunikacji samochodowej jest duży i stale wykazuje tendencje rosnące. Istnieje potrzeba ich przewidywania, aby móc umiejętnie zapobiegać ich ciągłemu wzrostowi.

Istotnym instrumentem, który mógłby badać efektywność systemu kontroli kosztów jest audyt wewnętrzny.

**1. Charakterystyka działalności przedsiębiorstw
komunikacji samochodowej**

Przed zmianami gospodarczymi i ustrojowymi w Polsce przedsiębiorstwa komunikacji samochodowej były przedsiębiorstwami państwowymi, świadczącymi usługi transportowe przewozu osób i ładunków towarowych. Przyczyny ogranicze-

nia działalności przewozu ładunków należy upatrywać w pojawieniu się wielu prywatnych firm transportowych, posiadających nowoczesne, wysokiej jakości samochody ciężarowe. Obecnie tylko około 15–20% firm PKS świadczy usługi przewozu ładunków towarowych.

Lokalne małe firmy, wykonujące usługi przewozu osób, posiadające często małe busy, obsługujące krótkie trasy, przejęły część pasażerów. Pozycja przedsiębiorstw PKS w zakresie przewozu osób stała się także zagrożona. Kierownictwo PKS, powinno podjąć daleko idące kroki, aby zmienić tę sytuację. Dziś przedsiębiorstwa PKS, to nie tylko przedsiębiorstwa państwowe, ale również spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne.

Badane przedsiębiorstwa świadczą także inne usługi, na przykład wynajem autobusów na wycieczki krajowe i zagraniczne. Prowadzą także stacje paliw, usługi blacharsko-lakiernicze, itp.

Każdy wydział i stanowisko jest oddzielnym miejscem powstawania kosztów, które może spełniać funkcję ośrodka odpowiedzialności. Należy wywnioskować, iż rozbudowana struktura organizacyjna sprzyja wprowadzeniu audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny dzięki wnikliwej kontroli kosztów może skutecznie optymalizować rosnące koszty pośrednie, których poziom zbliża się do 50% ogółu kosztów.

2. System kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej

Autor referatu przeprowadził badania ankietowe, wysyłając ankiety pocztą tradycyjną i elektroniczną do 110 przedsiębiorstw komunikacji samochodowej, ale tylko 28 przedsiębiorstw PKS, odesłało wypełnione ankiety. Przedsiębiorstwa te prowadzą działalność przewozu osób, a dodatkowo 8 z nich prowadzi działalność przewozu ładunków towarów. Badania wykazały również, że z 28 przedsiębiorstw komunikacji samochodowej, zaledwie 17,86% należy do grupy przedsiębiorstw państwowych, a 42,86%, to spółki akcyjne i 39,29% z nich to spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Przeprowadzone **badania objęły tylko grupę 28 przedsiębiorstw komunikacji samochodowej**, dlatego wyniki badań odnoszą się tylko do tej grupy firm.

Przedsiębiorstwa komunikacji samochodowej, to firmy zatrudniające mniej niż 250 pracowników i więcej niż 250 pracowników. 46,43% przedsiębiorstw zatrudnia

mniej niż 250 pracowników, a drugie 53,57%, to firmy zatrudniające 250 i więcej pracowników. Jak można wywnioskować w połowie są to przedsiębiorstwa średniej i dużej wielkości.

Z przeprowadzonych badań w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej wynika, iż funkcjonuje w nich system kontroli wewnętrznej, który wymaga usprawnienia.

W kosztach pośrednich w szczególności należy kontrolować:

- przyczyny powstawania;
- wielkość powstałych odchyleń;
- właściwą dekretację.

Aby móc skutecznie kontrolować koszty pośrednie można wykorzystywać do tego celu następujące mechanizmy:

- sporządzać budżety kosztów pośrednich;
- analizować wielkość powstałych odchyleń poprzez właściwą ich interpretację;
- tworzyć ośrodki odpowiedzialności;
- przydzielać zakres odpowiedzialności za koszty osobom odpowiedzialnym za ich wykonanie;
- wyznaczać menadżera ośrodka odpowiedzialności;
- przydzielać odpowiednie koszty dla poszczególnych wydziałów i stanowisk;
- przydzielać zakres odpowiedzialności poszczególnych menadżerów ośrodków odpowiedzialności lub miejsc powstawania kosztów, w taki sposób, aby się nie nakładały;
- analizować strukturę kosztów według rodzajów, a w szczególności według miejsc powstawania kosztów;
- wprowadzić rachunek kosztów działań poprzez wyznaczenie procesów i działań, które są przyczynami powstawania kosztów;
- sporządzać budżety na podstawie rachunku kosztów działań i przydzielać odpowiedzialność pracownikom wykonującym określone procesy i działania.

Bardzo ważną rolę w kontroli kosztów odgrywa przewidywanie wielkości kosztów, czyli budżetowanie, tworzenie ośrodków odpowiedzialności i analiza powstałych odchyleń.

Jeżeli wyniki badań, dotyczące rodzajów tworzonych ośrodków odpowiedzialności, podda się wnikliwej analizie, można stwierdzić, że badane przedsiębiorstwa PKS tworzą głównie ośrodki odpowiedzialności za koszty (14,29%), ale tylko 10,71%

tworzy ośrodki odpowiedzialności za przychody. Tylko 3,57% tworzy ośrodki odpowiedzialności za inwestycje. Niestety nie tworzą ośrodków odpowiedzialności za zyski. Można wywnioskować, że badane firmy znają możliwości i potrzebę redukcji i kontroli kosztów.

Badania pokazały, iż przedsiębiorstwa PKS stosują budżetowanie, ale tylko szczątkowe.

Badanie przyczyn powstałych odchyłeń w badanych przedsiębiorstwach PKS odbywa się tylko w 21,43% badanych firm. Można zauważyć, że przedsiębiorstwa PKS mają świadomość kontroli kosztów, zwłaszcza pośrednich i ich szczegółowej analizy.

Im szybciej kierownictwo firm pozna wielkość odchyłeń, tym szybciej będzie mogło poszukiwać rozwiązań je ograniczających, a nawet je eliminujących. Duże znaczenie w przedsiębiorstwach PKS będzie miała skala wielkości tych odchyłeń, ponieważ należy określić, jaki będą miały one charakter, na przykład czy będą istotne, (w granicach błędu statystycznego).

Kontrola jest procesem, dzięki któremu można sterować działalnością przedsiębiorstwa, aby ta była zgodna z założonymi i planowanymi do realizacji celami¹.

Kontrola kosztów, zwłaszcza w dużych i złożonych przedsiębiorstwach PKS, jest bardzo pracochłonna, niemniej jednak posiada wiele cennych zalet, do których można zaliczyć:

- zwiększenie możliwości kontroli kosztów, zwłaszcza za pomocą ustalania i analizowania odchyłeń i przyczyn ich powstawania;
- zwiększenie możliwości oddziaływania na koszty dzięki przypisaniu odpowiedzialności za powstające odchylenia konkretnym osobom (kierownikom);
- zwiększenie możliwości koordynacji działalności poszczególnych podmiotów wskutek bardzo szczegółowego sporządzania budżetów kosztów, uwzględniających wzajemne powiązania poszczególnych podmiotów (na przykład działalności pomocniczej i podstawowej);
- stworzenie lepszych podstaw do podejmowania decyzji².

¹ M. Dylewski, B. Filipiak, P. Szczypa, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Aspekty rachunkowe, finansowe i zarządcze*, Wydawnictwa Fachowe CEDEWU.PL, Warszawa 2007, s. 53.

² T. Wnuk-Pel, *Budżetowanie kosztów, przychodów i wyników*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, red. I. Sobańska, Difin, Warszawa 2003, s. 321.

Z kontrolą kosztów wiąże się proces czynności kontrolno-analitycznych, które przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Czynności kontrolno-analityczne

Etap badań	Organizacja	
	Typowe czynności	Charakterystyka
I. Przygotowawczy (wstępny)	1. Opracowanie założeń kontroli	<ul style="list-style-type: none"> – określenie przedmiotu i zakresu kontroli; – wyznaczenie bazy porównawczej; – ustalenie częstotliwości kontroli; – wytypowanie wykonawców kontroli; – dobór i zgromadzenie materiału źródłowego
	2. Opracowanie planu i harmonogramu badań	<ul style="list-style-type: none"> – określenie metody i techniki badań; – ustalenie kolejności czynności badawczych i ich terminów; – podział pracy między wykonawców badań (określenie obowiązków i odpowiedzialności)
II. Właściwy	1. Kontrola formalno-rachunkowa	<ul style="list-style-type: none"> – ocena materiału źródłowego co do formy, kompletności, wiarygodności; – poprawność działań arytmetycznych; – porównywalność danych
	2. Kontrola merytoryczne	<ul style="list-style-type: none"> – dobór metody badań kontrolnych; – ocena merytorycznej poprawności zjawiska; – ujawnienie nieprawidłowości
	3. Ustalanie odchyleń	<ul style="list-style-type: none"> – sformułowanie rozbieżności co do wielkości i charakteru (korzystne, niekorzystne)
III. Opracowanie wyników badań i sformułowanie wniosków	1. Badanie odchyleń	<ul style="list-style-type: none"> – sformułowanie problemu; – wybór metody badań analitycznych; – wytypowanie czynników kształtujących zjawisko; – dobór i opracowanie danych do badań; – analiza odchyleń
	2. Sformułowanie wniosków	<ul style="list-style-type: none"> – opracowanie wyników badań; – określenie formy prezentacji; – sformułowanie wniosków oraz propozycji podjęcia określonych działań (reakcja na odchylenia, optymalizacja rezultatów działań)

Źródło: T. Kiziukiewicz, Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie, PWE, Warszawa 2002, s. 206.

3. Koncepcja kontroli wewnętrznej kosztów pośrednich w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej w ramach audytu wewnętrznego

Proponuje się, aby stanowisko audytora wewnętrznego w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej było autonomiczne i podlegające bezpośrednio prezesowi zarządu. Audytor wewnętrzny po przeprowadzonej kontroli może sporządzać sprawozdanie, które przedstawia tabela 2.

Przy strukturze organizacyjnej chodzi o rozgraniczenie w przedsiębiorstwie poszczególnych jednostek organizacyjnych. Aby każdemu z kierowników umożliwić wypełnienie ich zadań, dyrekcja przedsiębiorstwa musi im przydzielić odpowiednie zakresy odpowiedzialności oraz uprawnień. Zależności te powinien wyjaśnić schemat organizacyjny³.

H.J. Vollmuth, uważa, że w przedsiębiorstwie powinno się sporządzać comiesięczne sprawozdania w przekroju miejsc powstawania kosztów, w którym powinny być przewidziane następujące kolumny:

- wartości planowane w zł i %;
- wartości rzeczywiste w zł i %;
- odchylenia w zł i %⁴.

W związku z tym, że przedsiębiorstwa komunikacji samochodowej są w większości średniej i dużej wielkości, można zauważyć, że roczne sprawozdania finansowe są poddawane corocznemu badaniu tylko w dużych firmach PKS.

Biegli rewidenci zazwyczaj poddają wnikliwej analizie system kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej, który polega na:

- kontroli prawidłowości obiegu dokumentów księgowych;
- analizie poprawności dekretacji dokumentów księgowych;
- badaniu zgodności ewidencji syntetycznej z ewidencją analityczną;
- sprawdzeniu czy operacje gospodarcze są księgowane zgodnie z polityką rachunkowości;
- analizie poprawności sporządzania sprawozdań finansowych;

³ H.J. Vollmuth, *Controlling, Planowanie, kontrola, kierowanie. Podstawy budowy systemu controllingu*, A.W. Placet, Warszawa, 2003, s. 79

⁴ *Ibidem*, s. 113–114.

- kontroli procesu przeprowadzonej rocznej inwentaryzacji majątku przedsiębiorstwa;
- ocenie sposobu wyceny majątku przedsiębiorstwa;
- badaniu poprawności naliczenia amortyzacji środków trwałych i zgodności z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych.

Tabela 2. Przykładowe sprawozdanie w przekroju miejsc powstania w przedsiębiorstwie komunikacji samochodowej PKS

Lp.	Pozycje kosztów według miejsc powstania	Plan	Wykonanie	Odchylenie w wartościach bezwzględnych	Odchylenie w %
1	2	3	4	5 (3–4)	6
I.	Koszty wydziałowe:				
1.	koszty przewozu osób				
2.	koszty wydziałowe przewozu osób				
3.	koszty dzierżaw				
4.	koszty obsługi i napraw taboru				
5.	koszty myjni				
6.	koszty utrzymania miejsc krótkotrwałego zakwaterowania				
II.	Koszty ogólnego zarządu:				
1.	koszty administracyjno-gospodarcze				
2.	koszty utrzymania i ochrona obiektów				
3.	koszty utrzymania magazynów				
4.	koszty utrzymania samochodu dyspozycyjnego				
5.	koszty utrzymania samochodów gospodarczych				
6.	koszty kotłowni CO				
7.	koszty szkolenia				
8.	koszty 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.

Można wnioskować, że badanie systemu kontroli wewnętrznej przez biegłych rewidentów nie jest wystarczające, ponieważ tylko stworzona komórka audytu wewnętrznego lub stanowisko audytora wewnętrznego pozwoli na bieżąco sprawdzać mechanizmy systemu kontroli w przedsiębiorstwach PKS.

Zatem przed audytorem stoją następujące zadania:

- badanie na bieżąco przepływu informacji między pracownikami niższego szczebla a kadrami kierowniczą;
- prognozowanie wielkości kosztów;
- interpretacja powstałych odchyleń;
- sporządzanie sprawozdań z przeprowadzonej kontroli.

Audytora przed przystąpieniem do badania powinien sporządzić listę pytań, które postawi pracownikom przedsiębiorstw komunikacji samochodowej, na podstawie których sporządzi program badania. Zestaw pytań przedstawia się następująco:

- jaka jest struktura kosztów pośrednich?
- które miejsca powstawania generują największą ilość kosztów?
- czy sporządza się w firmie budżety kosztów pośrednich?
- jak często następuje weryfikacja budżetów?
- czy w firmie jest powołana komisja budżetowa?
- czy tworzy się w firmie ośrodki odpowiedzialności?
- czy analizuje się w firmie wielkość powstałych odchyleń?
- jak często informacje o wielkości kosztów są przekazywane kierownikowi jednostki?
- kto jest odbiorcą przekazywanych informacji o wielkości kosztów?

Uwagi końcowe

W przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej proponuje się usprawnienie kontroli poprzez wdrożenie audytu wewnętrznego, który badałby czy proces kontroli funkcjonuje bez żadnych zakłóceń.

Literatura

- Dylewski M., Filipiak B., Szczypa P., *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Aspekty rachunkowe, finansowe i zarządcze*, Wydawnictwa Fachowe CEDEWU.PL, Warszawa 2007.
- Kiziukiewicz T., *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 2002.
- Konstantyn K., *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwie komunikacji samochodowej na potrzeby controllingu*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, red. Kiziukiewicz T., Uniwersytet Szczeciński, Akademia Rolnicza, Szczecin 2006.
- Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie. Podstawy budowy systemu controllingu*, A.W. Placet, Warszawa 2003.
- Wnuk-Pel T., *Budżetowanie kosztów, przychodów i wyników*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, red. Sobańska I., Difin, Warszawa 2003.

IMPROVE OF CONTROL THE INDIRECT COSTS THROU INTERNAL OF AUDIT IN CAR TRASPORT ENTERPRISES

Summary

Today information about indirect costs are very important. In article show of introduce conception of internal audit in car transport enterprises. Very important should be questions, who's auditor ask manager during researching.

Translated by Krzysztof Konstantyn

