

**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](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](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](http://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

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

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

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

## Summaries

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

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

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

<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Financial result as a measure of public university performance .....	555
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
<b>Beata Zaleska</b> , 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



**Beata Juralewicz**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## WYBRANE ELEMENTY RACHUNKU ODPOWIEDZIALNOŚCI W PRZEDSIĘBIORSTWACH REGIONALNEJ KOMUNIKACJI SAMOCHODOWEJ

---

**Streszczenie:** W artykule omówiono/poruszono problematykę przekształceń organizacyjnych związanych z wdrażaniem rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej. W opracowaniu zdefiniowano obszary odpowiedzialności oraz przedstawiono kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności charakterystyczne dla przedsiębiorstw z branży transportowej.

**Słowa kluczowe:** ośrodki odpowiedzialności, decentralizacja, pasażerski transport samochodowy.

### 1. Wstęp

Czynnik transportowy występuje powszechnie: we wszystkich procesach gospodarczych, działalności społecznej, a także w życiu prywatnym. Globalizacja i związany z nią wzrost gospodarczy przyczyniają się do wzrostu przewozów, a w efekcie do wzrostu skali działalności przedsiębiorstw transportowych. Jedną z dominujących gałęzi transportu jest transport samochodowy, który stanowi obecnie zliberalizowaną i najbardziej efektywną jego część, odgrywającą przy tym główną i stale rosnącą rolę na polskim rynku transportowym.

Jednym z elementów tego rynku jest regionalna komunikacja samochodowa realizowana w dużej mierze przez przedsiębiorstwa komunikacji samochodowej, borykające się od kilku lat z coraz większymi problemami ekonomiczno-finansowymi, spowodowanymi m.in. sukcesywnie zmniejszającą się liczbą odbiorców oferowanych usług przy dynamicznie rozwijającej się konkurencji kolejnych przewoźników funkcjonujących w branży. Jednym ze sposobów sprostania wyzwaniom konkurencji, a także turbulentnego otoczenia może być wdrożenie decentralizacji, a wraz z nią rachunkowości odpowiedzialności.

W niniejszym opracowaniu przedstawiono problematykę decentralizacji zarządzania oraz wyodrębniania obszarów odpowiedzialności stanowiących element

wdrażania rachunku odpowiedzialności w jednostkach gospodarczych ze szczególnym uwzględnieniem przedsiębiorstw pasażerskiego, regionalnego transportu samochodowego.

## 2. Specyfika funkcjonowania przedsiębiorstw regionalnego transportu samochodowego

Dzisiejsze jednostki gospodarcze, także te z branży transportowej, powinny poszukiwać własnych źródeł przewagi konkurencyjnej, której istoty należy upatrywać [Karmańska 2006, s. 89]:

1) w strategii przywództwa kosztowego – oferowanie ceny niższej niż proponują konkurenci przy osiągnięciu korzyści podobnych jak u konkurentów,

2) w strategii przywództwa jakościowego – dostarczanie klientowi unikatowych produktów, za które klient gotowy jest odpowiednio zapłacić.

Przedsiębiorstwa transportowe różnią się od innych jednostek usługowych kilkoma istotnymi właściwościami, w tym m.in. [*Rachunek kosztów w praktyce* 2000, cz. 9, rozdz. 4, p. 1, s. 1]:

- świadczą usługi na dużym obszarze,
- świadczone usługi charakteryzują się dużym zróżnicowaniem,
- eksploatują zróżnicowane środki transportu,
- funkcjonują w różnych formach organizacyjnych.

Specyfika przedsiębiorstwa usługowego wymaga, aby dysponowało ono:

1) odpowiednią liczbą wykwalifikowanych pracowników – w transporcie samochodowym należy mieć stosowne uprawnienia do kierowania pojazdem, bardzo istotne jest także doświadczenie zawodowe, a obecnie wymogi dotyczące kierowców autobusów w polskich regulacjach prawnych powodują, że dostęp do zawodu stał się bardzo kosztowny (wysokie koszty kursu prawa jazdy, dodatkowych kursów doskonalących, badań lekarskich oraz psychologicznych), co powoduje istotne zmniejszenie podaży kierowców na rynku pracy, przy jednocześnie rosnących roszczeniach płacowych całej grupy zawodowej,

2) właściwą infrastrukturą – przedsiębiorstwo transportowe musi utrzymywać potencjał infrastrukturalny gwarantujący wykonywanie usług oferowanych lub zamówionych przez klientów; w regularnych przewozach autobusowych wykonywanych przez transport miejski, podmiejski i regionalny występują okresowe spiętrzenia popytu (godziny poranne i popołudniowe determinowane czasem pracy przedsiębiorstw i instytucji), podczas których do obsługi klientów konieczne jest wykorzystanie całego posiadanego taboru.

Przedsiębiorstwo usługowe jest ponadto wysoce zależne od własnej reputacji uwarunkowanej sprawnym wykonywaniem usług dobrej jakości (ułatwione zadanie mają tutaj przewoźnicy transportu miejskiego, niejednokrotnie wykonujący usługi w warunkach monopolu). W przypadku niemożności sprostania oczekiwaniom usługobiorców często obserwuje się przechodzenie klientów do konkurencji. Dlatego

też polecaną i lepszą strategią dla przedsiębiorstwa usługowego jest podnoszenie jakości, kwalifikacji i poszerzanie palety usług w zaplanowanym tempie niż ryzykowanie wykonywania usług słabej jakości w przypadku występowania krótkoterminowych okazji, kosztem utraty pozycji na rynku [Anderson 1993, s. 30-35].

Zmiany zachodzące w podejściu do formułowania priorytetów w obszarze zarządzania wywierają również permanentny wpływ na dzisiejsze organizacje gospodarcze, których funkcjonowanie, także w sektorze transportu samochodowego, niejednokrotnie napotyka szereg utrudnień i ograniczeń, do których można zaliczyć [Sawicki 2005, s. 164-165]:

- konieczność ponoszenia coraz wyższych nakładów inwestycyjnych na ochronę środowiska – w transporcie samochodowym co kilka lat pojawiają się nowe technologie związane z silnikami oraz emisją spalin, wpływające w istotnym zakresie na wzrost cen taboru,
- stosowanie nowoczesnych technologii wymuszających na przedsiębiorstwach ciągłe śledzenie zmian oraz inwestycje w tym obszarze – sprzedaż usług przez Internet, elektroniczne systemy ewidencji, rozliczania i identyfikacji pasażerów, zakup paliwa itp.,
- wzrost kosztów prowadzenia działalności gospodarczej z powodu zmniejszania się ilości zasobów naturalnych – rosnące od kilku lat ceny paliw,
- ostrą walkę konkurencyjną na rynkach – pojawienie się wielu nowych przewoźników stosujących dopuszczalne, jak i niezgodne z prawem metody walki konkurencyjnej,
- zagrożenie ze strony inwestorów dążących do przejmowania niedowartościowanych jednostek gospodarczych – trudna sytuacja ekonomiczno-finansowa w grupie przedsiębiorstw regionalnego transportu samochodowego powoduje przejmowanie przedsiębiorstw w sektorze, najczęściej w celu przejścia rynku, na którym funkcjonowały,
- wysokie obciążenia publiczno-prawne – w transporcie samochodowym oprócz powszechnie występujących podatków i opłat dochodzą opłaty za korzystanie z infrastruktury drogowej oraz stosunkowo wysokie opłaty za korzystanie ze środowiska.

Na dzisiejszym rynku regionalnej komunikacji samochodowej można zaobserwować nie tylko agresywną konkurencję cenową, ale również niejednokrotnie stosowanie nieuczciwych praktyk (wykorzystujących bezwładność aparatu kontroli administracyjnej oraz zawłość polskich regulacji prawnych), głównie ze strony małych, prywatnych przewoźników. Zachowania te wymuszają na innych uczestnikach gry rynkowej szczególnie staranne monitorowanie przychodów i kosztów, szybkie reagowanie na oczekiwania klientów i przyciąganie ich atrakcyjną ofertą przewozową – zarówno cenową, jak i jakościową. Rozwiązaniem ułatwiającym kontrolowanie i analizowanie dokonań danej organizacji może być zdecentralizowanie struktury zarządzania oraz wdrożenie rachunku odpowiedzialności.

### 3. Decentralizacja zarządzania i identyfikacja ośrodków odpowiedzialności

Decentralizacja, oznaczająca dystrybucję uprawnień decyzyjnych i odpowiedzialności na niższe szczeble zarządzania, wiąże się każdorazowo z podziałem odpowiedzialności, która ma różny wymiar w różnych strukturach organizacyjnych. Aby zapewnić skuteczność zarządzania w zdecentralizowanej strukturze ośrodków odpowiedzialności, konieczne jest także zapewnienie odpowiedniego systemu informacyjnego, instrumentu komunikacji i koordynacji struktur funkcjonujących w danej jednostce gospodarczej [Nowak, Wierzbński 2010, s. 369-370]. W tabeli 1 przedstawiono podział odpowiedzialności oraz zasady koordynacji w trzech podstawowych typach struktur, które są powiązane z rodzajem działań wykonywanych przez przedsiębiorstwa.

**Tabela 1.** Podział odpowiedzialności w podstawowych typach struktur

Typ struktury	Podział odpowiedzialności	Zasady koordynacji
Funkcjonalna	Poziomy przydział zadań jednostkom operacyjnym według kompetencji niezbędnych do ich wykonania (tworzenie wyspecjalizowanych ogniw realizujących określony fragment procesu technologicznego i rozliczanych z kosztów z tym związanych), głównie poziome podzielenie procesu na wyspecjalizowane jednostki operacyjne	Zapewnienie powiązań w układzie sekwencyjnym dla zagwarantowania płynności procesu technologicznego, tworzenie procedur organizujących różne funkcje operacyjne
Dywizjonalna	Wyodrębnienie strategicznych jednostek realizujących zintegrowane ciągi procesów: koncepcja – produkcja – sprzedaż, tworzenie strategicznych jednostek mających własne cele i środki do ich realizacji, specjalizacja według kryterium segmentu strategicznego	Zapewnienie powiązań funkcjonalnych w ramach jednostki strategicznej oraz między jednostkami strategicznymi (koordynacja w ramach strategii całej firmy), wewnątrz dywizji występują struktury funkcjonalne
Macierzowa	Wyodrębnienie według różnych kryteriów jednostek, których poszczególne misje i funkcje krzyżują się oraz które korzystają ze wspólnych środków, każda funkcja zorganizowana jest w sposób jak najbardziej efektywny	Powiązanie funkcji ośrodków w ramach koordynacji pionowej (ze względu na funkcje) i poziomej (procesy) – zapewnienie dobrego powiązania różnych funkcji

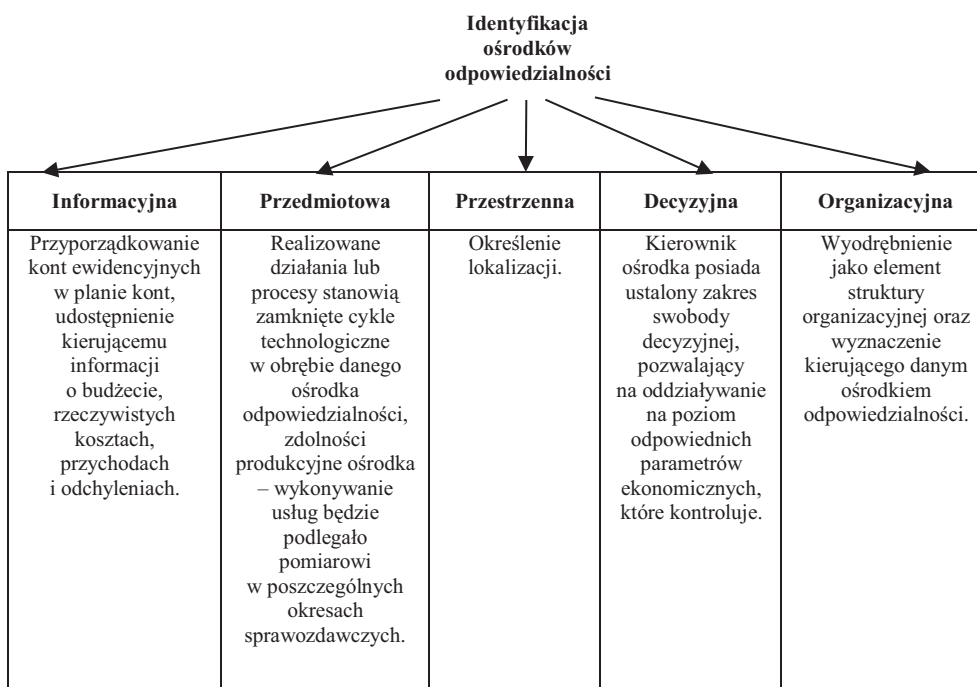
Źródło: [Zarządca... 2003, s. 27; Zarządzanie firmą... 2001, s. 309-342].

W większości przedsiębiorstw usługowych, w tym także w przedsiębiorstwach transportowych, systemy rachunkowości zarządczej rozwijały się później niż w przedsiębiorstwach produkcyjnych, jednakże jednostki usługowe podczas implementowania systemów rachunkowości zarządczej często korzystały i nadal korzy-

stają z doświadczeń przedsiębiorstw produkcyjnych [Karmańska 2006, s. 28]. Stąd też, wdrażając rachunek odpowiedzialności, stosunkowo prostym rozwiązaniem wydaje się wykorzystywanie doświadczeń poprzedników oraz odpowiednie dopasowywanie struktury oraz pozostałych instrumentów i parametrów w sposób jak najbardziej użyteczny dla danej jednostki.

W literaturze angielskiej rachunkowość odpowiedzialności określa się jako system, którego zadaniem jest pomiar planów, budżetów, działań oraz rzeczywistych dokonań centrów odpowiedzialności [Horngren i in. 2009, s. 223]. W innym podejściu jest ona opisywana jako technika stosowana wspólnie z informacyjnym systemem zarządzania organizacją w celu klasyfikacji i raportowania zgodnie z określoną odpowiedzialnością menedżerów [Riahi-Belkaoui 2001, s. 247-248].

Rachunkowość odpowiedzialności definiuje organizację jako zespół jednostek – ośrodków odpowiedzialności – skupionych wokół wspólnego celu. Im bardziej każda jednostka może przyczynić się do realizacji wspólnego celu, tym lepiej dana organizacja może ten cel osiągnąć [*Rachunkowość...* 1999, s. 241]. Ośrodki odpowiedzialności można identyfikować według różnorodnych przekrojów. Rysunek 1 prezentuje parametry, które charakteryzują ich identyfikację.



**Rys. 1.** Cechy identyfikujące ośrodki odpowiedzialności

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Rachunek...* 2009, s. 191-192].

#### **4. Identyfikacja obszarów odpowiedzialności, kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności oraz elementy rozrachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej**

Na polskim rynku transportu samochodowego w grupie przedsiębiorstw wykonujących regionalny transport pasażerski funkcjonują jednostki gospodarcze o różnej wielkości i formie prawnej – od przedsiębiorstw globalnych, działających jako spółki kapitałowe w formie holdingów lub struktury wielooddziałowej, zlokalizowanych w jednym lub w kilku krajach, posiadających do dyspozycji nawet kilka tysięcy współpracowników (Veolia Transport Polska, Mobilis), poprzez przedsiębiorstwa jedno- lub kilkuoddziałowe zatrudniające przeciętnie od kilkudziesięciu do kilkuset pracowników (przedsiębiorstwa regionalnej komunikacji samochodowej), aż po jednostki gospodarcze prowadzone przez osoby fizyczne na podstawie wpisu do ewidencji działalności gospodarczej, działające jednoosobowo lub zatrudniające od kilku do kilkudziesięciu pracowników.

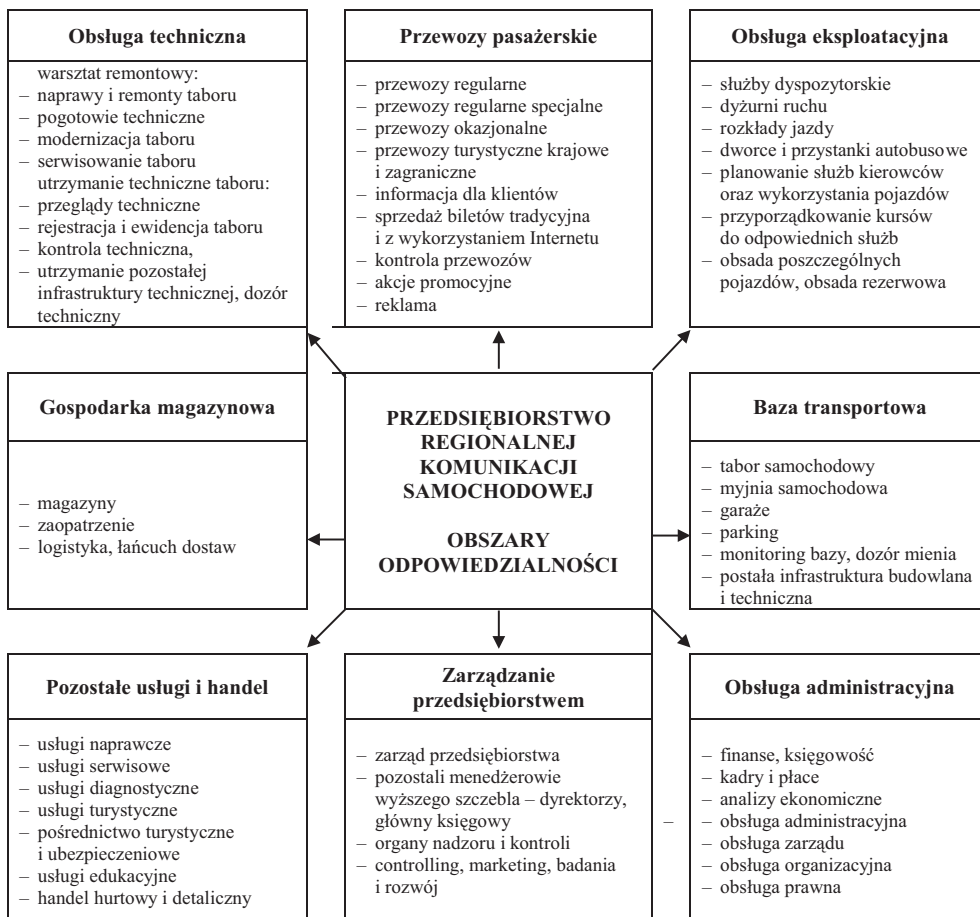
Pomimo ciągłych poszukiwań alternatywnych źródeł przychodów i rosnącej dywersyfikacji oferowanych usług nadal podstawową działalnością większości przedsiębiorstw transportu samochodowego pozostają przewozy, a w przypadku regionalnych przedsiębiorstw komunikacji samochodowej – przewozy pasażerskie (głównie regularne i okazjonalne). Wykonywanie przewozów, będące głównym źródłem przychodów, generuje jednocześnie największą grupę kosztów, których rodzaj i wielkość stanowi podstawowy obszar zainteresowania zarządów przedsiębiorstw.

Jednym z początkowych etapów w procesie wdrażania rachunku odpowiedzialności jest dokonanie stosownych analiz, a następnie podziału danej jednostki na obszary odpowiedzialności, które będą stanowić bazę do wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie. Rysunek 2 prezentuje przykładowy podział obszarów odpowiedzialności, który można zastosować w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej.

W przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej dominują klasyczne formy i schematy zarządzania, przedsiębiorstwa te najczęściej posiadają zatwierdzony schemat organizacyjny, skonstruowany według kryterium funkcjonalnego. Z powodu dotychczasowego, zazwyczaj tradycyjnego i funkcjonującego od kilkudziesięciu lat, nakazowo-rozdziałczego sposobu zarządzania, przeciętnego poziomu wykształcenia pracowników i kadry menedżerskiej oraz niejednokrotnie obserwowanego w praktyce małego zainteresowania podejmowaniem nowych wyzwań<sup>1</sup>, wdrożenie innowacji oraz zmian wymaga stosunkowo dużego nakładu sił, środków i czasu. Z uwagi na specyfikę omawianych jednostek oraz wymóg prostoty

---

<sup>1</sup> Ocena zachowań członków organizacji (przedsiębiorstw regionalnej komunikacji samochodowej) wynika z kilkuletnich obserwacji i wywiadów przeprowadzanych przez autorkę, dotyczących m.in. decyzji menedżerskich, zachowań pracowniczych oraz praktyki gospodarczej.



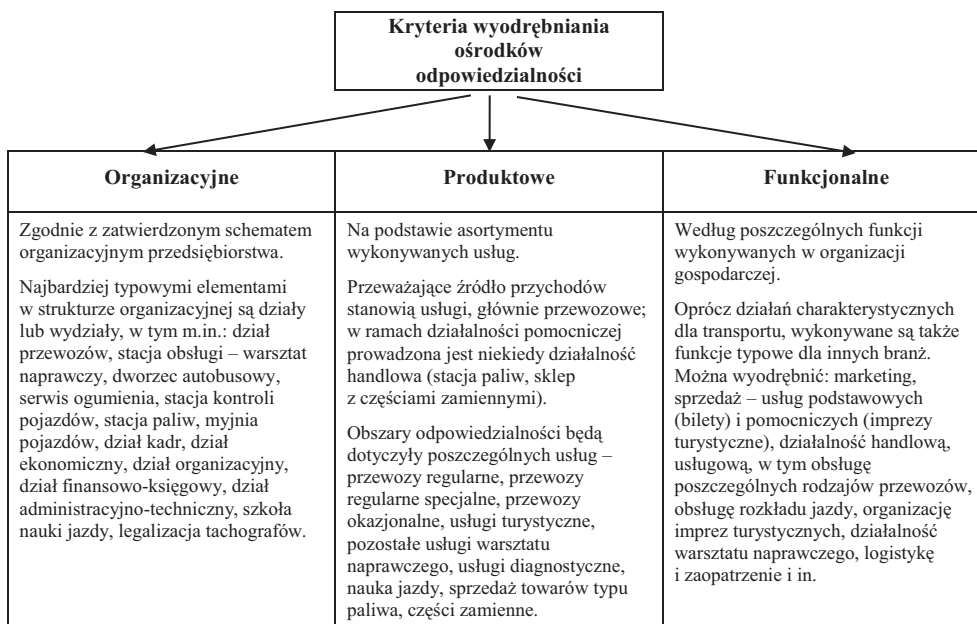
Rys. 2. Obszary odpowiedzialności w przedsiębiorstwie regionalnej komunikacji samochodowej

Źródło: opracowanie własne.

proponowanych rozwiązań efektywne wydaje się wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności przy zastosowaniu kryterium organizacyjnego, funkcjonalnego lub produktowego, co jednak w żaden sposób nie stanowi przeszkody w ustaleniu innych zasad wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności.

Na rysunku 3 przedstawiono i scharakteryzowano kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności z uwzględnieniem specyfiki przedsiębiorstw regionalnej komunikacji samochodowej.

W przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej najważniejszy produkt stanowią usługi przewozu pasażerów, głównym rodzajem działalności jest wykonywanie przewozów pasażerskich, a podstawową jednostką, którą można wyodrębnić jako ośrodek odpowiedzialności według kryterium organizacyjnego, jest



**Rys. 3.** Kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnego pasażerskiego transportu samochodowego

Źródło: opracowanie własne.

dział przewozów. Ośrodkami odpowiedzialności mogą być również inne działy lub wydziały w przedsiębiorstwie, takie jak stacja obsługi, stacja kontroli pojazdów, dział kadr, dział księgowości i inne.

Wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności według kryteriom funkcjonalne- go można oprzeć na dezagregacji funkcji wykonywanych przez przedsiębiorstwa transportowe, takich jak sprzedaż, marketing, czynności administracyjne, działalność podstawowa, czyli wykonywanie różnego rodzaju usług przewozowych, jak również usługowa działalność pomocnicza. W przypadku zastosowania kryterium produktowego podstawowy produkt stanowią usługi przewozu pasażerów o różnej charakterystyce oraz pomocnicze usługi okołotransportowe.

Istotny element funkcjonowania ośrodków odpowiedzialności w zdecentralizowanej strukturze zarządzania odgrywa rozrachunek wewnętrzny – transfery usług lub produktów pomiędzy poszczególnymi jednostkami. W wycenie transferów pomiędzy poszczególnymi ośrodkami odpowiedzialności znajdują zastosowanie trzy metody [Horngren i in. 2006, s. 765]:

1. ceny transferowe, których podstawę stanowią ceny rynkowe,
2. ceny transferowe bazujące na kosztach – koszt bazowy z uwzględnieniem marży zysku,



3. negocjowane ceny transferowe – ustalane w drodze negocjacji pomiędzy stronami transakcji.

Maksymalna cena transferowa nie powinna być wyższa niż najniższa cena rynkowa, jednocześnie minimalna cena transferowa nie może być niższa niż suma kosztów krańcowych produkcji jednostki sprzedającej powiększonych o koszty utraczonych korzyści [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 255].

Kluczowe ośrodki odpowiedzialności funkcjonujące w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej będą miały głównie charakter centrum wyników lub centrum kosztów. W przypadku centrum wyników, które najczęściej będą związane z wykonywaniem poszczególnych rodzajów przewozów pasażerskich, jak również z wykonywaniem działalności pomocniczej dla klientów zewnętrznych, uzyskiwane przychody będą się kształtowały na poziomie rynkowej wartości sprzedaży, podczas gdy do kosztów wytworzenia usług w danym centrum można włączyć wszystkie koszty bezpośrednie oraz uzasadnioną część kosztów pośrednich, rozliczaną np. według ilości przejechanych wozokilometrów handlowych lub ilości roboczogodzin związanych z uzyskaniem danego rodzaju przychodów. Różnica pomiędzy strumieniem przychodów i strumieniem kosztów określi wynik danego ośrodka odpowiedzialności.

W przypadku centrum wyników dostarczających produkty i usługi dla partnerów wewnątrz organizacji do określenia ceny transferowej najbardziej odpowiednia wydaje się metoda koszt plus, w której do kosztów bezpośrednich oraz uzasadnionej części kosztów pośrednich dodawany będzie niewielki narzut zysku stanowiący jednocześnie wynik danego centrum, bowiem autobusowa komunikacja regionalna charakteryzuje się stosunkowo niską rentownością wykonywanych usług, dlatego też wycena usług i produktów na etapach pośrednich powinna odpowiadać specyfice danej jednostki gospodarczej.

## 5. Zakończenie

Współczesne przedsiębiorstwa, także te z branży transportowej, poszukują własnej drogi poprawy efektywności i monitorowania dokonań organizacji. Elementem usprawniającym zarządzanie, w tym zarządzanie kosztami i wynikami, może być wdrożenie rachunku odpowiedzialności, którego jednym z etapów jest wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności w zdecentralizowanej strukturze organizacyjnej. Zagadnienia przedstawione w niniejszym opracowaniu dotyczą jedynie wybranych elementów procesu wdrażania rachunku odpowiedzialności, opisują elementy związane z przekształceniami w organizacji, definiując obszary odpowiedzialności i opisując kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności. Pomimo iż przedstawiają problematykę dedykowaną branży transportowej, mogą stanowić asumpt do wdrożenia rachunkowości odpowiedzialności w przedsiębiorstwach usługowych innych branż.

## Literatura

- Anderson J.W., *Budgeting in a service company*, [w:] *Handbook of Budgeting*, red. R. Rachlin, A.H.W. Sweeney, John Wiley & Sons, Inc., New York 1993.
- Horngren T.Ch., Datar S.M., Foster G., *Cost Accounting. A Managerial Emphasis 12th Ed.*, Pearson Prentice Hall, 2006.
- Horngren T.Ch., Datar M.S., Foster G., Rajan, V.M., Ittner Ch., *Cost Accounting. A Managerial Emphasis 13th Ed.*, Pearson Prentice Hall, 2009.
- Karmańska A., *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006.
- Nowak E., Wierziński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
- Rachunek kosztów w praktyce*, red. E. Nowak, Verlag Dashöfer, Warszawa 2000.
- Rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdorska, Poltext, Warszawa 1999.
- Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Riahi-Belkaoui A., *Advanced Management Accounting*, Quorum Books, Westport 2001.
- Sawicki K., *Wybrane problemy budżetowania przychodów i kosztów przedsiębiorstwa*, [w:] *Rachunkowość we współczesnej gospodarce*, red. T. Kiziukiewicz, ZN Nr 387, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2005.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie. Centra odpowiedzialności w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Zarządcze aspekty rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa 2003.
- Zarządzanie firmą. Strategie, struktury, decyzje, tożsamość*, red. J.P. Detrie, Strategor, PWE, Warszawa 2001.

## CHOSEN ELEMENTS OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING IN REGIONAL CAR COMPANIES

**Summary:** The article presents the problem of organizational transformations connected with introducing responsibility accounting in regional car companies. It defines responsibility areas and presents the differentiation criteria of responsibility facilities characteristic for companies from transport business.

**Keywords:** responsibility centre, decentralization, passenger car transport.