PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 513 • 2018

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

Krzysztof Konstantyn
Uniwersytet Szczeciński
e-mail: krzysztof.konstantyn@vp.pl

KONCEPCJA WDROŻENIA BUDŻETOWANIA W RACHUNKU ODPOWIEDZIALNOŚCI W PRZEDSIĘBIORSTWACH PRODUKUJĄCYCH KONSTRUKCJE BUDOWLANE

CONCEPTION OF BUDGETING INTRODUCTION IN RESPONSIBILITY ACCOUNTING IN BUILDING CONSTRUCTION PRODUCTIONS ENTERPRISES

DOI: 10.15611/pn.2018.513.20
JEL Classification: M41

Streszczenie: W artykule przedstawiono koncepcję wdrożenia budżetowania do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane. Celem artykułu jest zaprezentowanie koncepcji wdrożenia budżetowania w ośrodkach odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane. W tym celu przeprowadzono badania naukowe, w których wykorzystano 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. Artykuł ten jest kontynuacją poprzednich publikacji, w których pokazano wdrożenie rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za koszty, przychody, zyski, inwestycje.

Słowa kluczowe: rachunkowość odpowiedzialności, budżetowanie, kontrola zarządcza.

Summary: The article presented the conception of budgeting introduction in responsibility accounting in building construction productions enterprises. The aim of article is the presentation of introducing the conception of budgeting in responsibility accounting in building construction production enterprises. For this purpose scientific research was made. In the research the following methods were used: deduction, interviews with accountants, analyses of descriptive cost, ravenous systems, analyses of ranges and contents included in suitable documentation data, thematically and financial reporting and published stock reports. This article is a continuation of the previous publication in which there were shown implementing the responsibility accounting for centers of the responsibility of costs, ravenous profits and investments.

Keywords: responsibility accounting, budgeting, management control.

Fakty społeczne traktowane jako rzeczy
należy badać z zewnątrz, albowiem są zewnętrzne
w stosunku do jednostki ludzkiej

Émile Durkheim

1. Wstęp

W ostatnim czasie, 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 – wyjątkowego 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 dla potrzeb budżetowania, 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 silny 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 następujących budżetów: przychodów, kosztów bezpośrednich – materiałów, płac oraz pośrednich – wydziałowych i ogólnego zarządu[1], aby móc poddać je wnikliwej oraz systematycznej kontroli. Autor w tym artykule skoncentruje się na budżetowaniu w rachunku odpowiedzialności dla przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane. Aby uniknąć niepowodzenia związanego z budową koncepcji budżetowania, należy ze szczególną starannością określić procedury z tym związane.

Celem artykułu jest zaprezentowanie koncepcji wdrożenia budżetowania w rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.

Autor specjalizuje się we wdrażaniu budżetowania i 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

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

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 budżetowania i 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 w badanych przedsiębiorstwach. Natomiast dla formularzy budżetowych kosztów materiałów bezpośrednich, płac bezpośrednich, kosztów wydziałowych i ogólnego zarządu opracowano budżety dla ośrodka odpowiedzialności wydziału produkcji w badanych przedsiębiorstwach. Wybór podmiotów był zamierzony, ponieważ są wyjątkowe dla całej gospodarki z powodu realizacji największych kontraktów budowlanych, obejmujących budowę dróg, mostów, hal produkcyjnych i innych obiektów konstrukcyjnych w Polsce. Niestety obecnie znalazły się w trudnej sytuacji finansowej i aby móc przetrwać, wykorzystują różne instrumenty rachunkowości zarządczej, między innymi rachunek odpowiedzialności, budżetowanie kosztów, przychodów i wyników.

2. Istota budżetowania

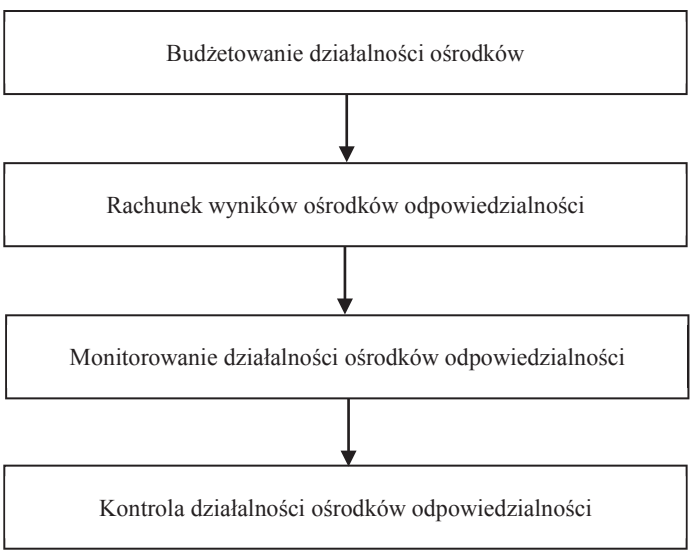
Istotę budżetowania prezentuje definicja, zgodnie z którą „budżet jest finansowym wyrazem planowanych działań przedsiębiorstwa w nadchodzącym okresie" [Wnuk-Pel 2009, s. 287]. Następna definicja nawiązuje do budżetu sporządzanego w przedsiębiorstwach, który może być opracowany zarówno dla całego przedsiębiorstwa, jak i dla jego ogniw wewnętrznych (ośrodków odpowiedzialności). W literaturze można zaobserwować także inne wykorzystanie budżetu, który służy menedżerom do koordynowania i kontroli różnych działań w przyszłości, aby można było osiągnąć założone cele działalności przedsiębiorstwa. Budżety są szczególnie przydatne do prognozowania poszczególnych wielkości ekonomicznych, które następnie wykorzystuje się do kontroli założeń przyjętych w planie [Czubakowska 2003, s. 281]. W Stanach Zjednoczonych, podobnie jak w Polsce, budżetowanie jest utożsamiane z budżetem państwa, ponieważ dzięki niemu rząd wpływa na bezpośredni wynik budżetowych decyzji przydziału środków budżetowych [Bartle 2001, s. 23]. Natomiast budżet można określić jako formalnie spisaną deklarację planów zarządu na przyszłość, wyrażoną w jednostkach finansowych [Fess, Warren 1987, s. 1073, cyt. za Emerling 2017, s. 137].

Budżetowanie jest elementem systemu informacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem. Pozwala ono na uporządkowanie zbioru informacji i danych w przedsiębiorstwie, umożliwiając sprawne zarządzanie nim. Jest to zatem zespół czynności wykonywanych zgodnie z zasadami i metodami właściwymi temu procesowi, które prowadzą do sporządzania budżetu i wykorzystania go w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Obejmuje ono:

- opracowanie budżetu, w tym jego sporządzenie i zatwierdzenie;
- realizację budżetu;
- kontrolę budżetową [Datar, Foster 2002, s. 176-177, cyt. za: Kotapski 2014, s. 35-36].

3. Istota rachunku odpowiedzialności

Rachunek odpowiedzialności jest systemem pomiaru wyników poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, stosownie do informacji, jakich kierownicy potrzebują do sterowania tymi ośrodkami, oraz rozliczaniem 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, aby mógł sprawnie funkcjonować, potrzebuje zasilenia w informacje od innego systemu, czyli rachunkowości zarządczej. Rachunek odpowiedzialności składa się z czterech elementów, które przedstawiono na rysunku 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 odpo-

wiedzialnym menedżerom. Rachunkowości tej towarzyszy decentralizacja [Świderska 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.

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. 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 [Czubakowska 1994, s. 11].

W niniejszym artykule autor zaprezentował budżetowanie działalności ośrodków odpowiedzialności, natomiast pozostałe trzy etapy były już prezentowane w innym artykule [Czubakowska 1994, s. 11].

4. Elementy budowy budżetowania

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

Opracowywanie budżetów składa się z następujących etapów [Czubakowska 2004, s. 92]:

- opracowywania założeń do budżetu,
- sporządzania budżetu,
- uzgodnienia i zatwierdzania budżetu,
- kontroli wykonania budżetu,

- analizy odchyleń i aktualizacji kolejnych budżetów.

Pierwszym etapem opracowania założeń budżetu rocznego jest przedstawienie pracownikom strategicznych celów przedsiębiorstwa, które uprzednio wytyczono jako element procesu planowania długookresowego, oraz poinformowanie osób odpowiedzialnych za sporządzenie budżetu o celach budżetu rocznego [Czubakowska 2004, s. 92].

Tabela 1. 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 2. Formularz budżetu kosztów materiałów bezpośrednich dla ośrodka odpowiedzialności wydziału produkcji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Wyszczególnienie	Miesiąc			Kwartał				Suma
		styczeń	luty	marzec	I	II	III	IV	
1	Wielkość produkcji (kg)								
2	Norma zużycia materiału stali (w kg/kg produktu)								
3	Całkowite zużycie materiału stali w kg [1 × 2]								
4	Cena jednostkowa materiału stali (w zł)								
5	Koszt zużycia materiału stali (w zł) [3 × 4]								
6	Norma zużycia materiału blachy (w kg/kg produktu)								
7	Całkowite zużycie materiału blachy w kg [1 × 6]								
8	Cena jednostkowa materiału blachy (w zł)								
9	Koszt zużycia materiału blachy (w zł) [7 × 8]								
10	Ogółem koszt zużycia materiałów bezpośrednich (w zł) [5+9]								

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

W drugim etapie dotyczącym procedury opracowania budżetów w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane powinno się sporządzać budżety, w szczególności dla ośrodków odpowiedzialności. Formularz budżetu przychodów ze sprzedaży dla ośrodka odpowiedzialności wydziału sprzedaży w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane przedstawiono w tabeli 1. Natomiast w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane zaprezentowano następujące formularze budżetowe dla ośrodka odpowiedzialności wydziału produkcji: budżet kosztów materiałów bezpośrednich przedstawiono w tabeli 2, budżet płac bezpośrednich w tabeli 3, budżet kosztów wydziałowych w tabeli 4, a budżet kosztów ogólnego zarządu zaprezentowano w tabeli 5.

Tabela 3. Formularz budżetu kosztów robocizny bezpośredniej dla ośrodka odpowiedzialności wydziału produkcji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Wyszczególnienie	Miesiąc			Kwartał				Suma
		styczeń	luty	marzec	I	II	III	IV	
1	Planowana produkcja (szt.)								
2	Normatywne zużycie czasu (rh/szt.)								
3	Planowany budżet czasu (rh) [1 × 2]								
4	Płaca za 1 godzinę (zł/rh)								
5	Koszt wynagrodzeń bezpośrednich (zł) [3 × 4]								

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

Warto zwrócić uwagę na sposób obliczania wskaźnika zmienności kosztów [Czubakowska 2004, s. 55]:

$$Wzk = \frac{\frac{\Delta K_z}{K_z}}{\frac{\Delta q}{q}},$$

gdzie: W_{zk} – wskaźnik zmienności kosztów,
ΔK_z – przyrost kosztów zmiennych,
Δ_q – przyrost produkcji.

W trzecim etapie następuje **uzgodnienie i zatwierdzanie budżetu**. Uzgodnienie budżetu to trudny proces, ponieważ między kierownikami niskiego, średniego i wyższego szczebla następuje dyskusja i uzgodnienia dotyczące wielkości zawartych w budżetach, która w efekcie końcowym prowadzi do jego zatwierdzenia. Jest to bardzo ważny etap, ponieważ polega na sprawdzeniu, czy to, co założono w budżetach, zostało zrealizowane, czy budżet należy zwiększyć, czy zmniejszyć, a jeżeli tak, to który.

Tabela 4. Formularz budżetu kosztów wydziałowych dla ośrodka odpowiedzialności wydziału produkcji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Pozycja kosztu	Jm.	Liczba jednostek	Stawka za jednostkę [zł]	Wskaźnik zmienności kosztów	Koszty zmienne (kontrolowane) [zł]	Koszty stałe (niekontrolowane) [zł]	Koszty całkowite (plan)	Wzór kosztów (stawka kosztów zmiennych na rbh)
	1	2	3	4 = 8/3	5	koszty proste 6 = 3 × 4 × 5 koszty złożone 6 = 8 × 5	koszty proste 7 = 8 – 6 koszty złożone 7 = 8 – 6	8	9 (z systemu księgowego)
1	Koszty proste								
2	1. Gazy techniczne	m^3							
3	2. Drut spawalniczy	kg							
4	3. Płace pośrednie	h							
5	4. Narzuty na płace	%							
6	5. Energia	kWh							
7	6. Odzież robocza	szt.							
8	7. Paliwa technologiczne	m^3							
9	8. Usługi obce	plan							
10	9. Amortyzacja	plan							
11	Koszty złożone								
13	1. Narzędziownia				×				
14	2. Remonty				×				
15	3. Transport				×				
16	4. Kotłownia				×				
17	Sumy								
18	Stawka kosztów na roboczogodzinę								

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

Tabela 5. Formularz budżetu kosztów ogólnego zarządu dla ośrodka odpowiedzialności wydziału produkcji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Wyszczególnienie	Miesiąc			Kwartał				Suma
		styczeń	luty	marzec	I	II	III	IV	
1	Stałe:								
2	Wynagrodzenia								
3	Remonty budynków								
4	Naprawy urządzeń biurowych								
5	Usługi portierskie i sprzątania pomieszczeń								
6	Ogrzewanie pomieszczeń biurowych								
7	Świadczenia na rzecz pracowników								
8	Delegacje pracowników zarządu								
9	Amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych								

Źródło: opracowanie własne.

Budżety są weryfikowane przez kontrolerów lub kierowników określonych ośrodków odpowiedzialności, następnie sprawdzane z punktu widzenia zachowania przyjętych zasad procesów budżetowania i pokazywane komisji budżetowej, która sprawdza wzajemne relacje między wszystkimi założeniami [Czubakowska 2004, s. 97]. Etapy weryfikacji budżetowania przedstawiono w tabeli 6.

Tabela 6. Weryfikacja budżetowania

Lp.	Weryfikacja budżetowania
1	Sprawdzenie wyników budżetowania z punktu widzenia celów strategicznych
2	Identyfikacja ewentualnych problemów
3	Ostateczne zatwierdzenie budżetu
4	W warunkach oddolnego procesu budżetowania konieczne jest formalne uzgadnianie i zatwierdzanie propozycji przez kierowników wyższych szczebli i komisję budżetową
5	Koordynuje się i weryfikuje budżety, a następnie zatwierdza i sporządza budżet główny
6	W większych przedsiębiorstwach wiele jednostek jest zaangażowanych w przygotowanie budżetu, przyjmuje się bowiem oddolne propozycje budżetowe z poszczególnych obszarów przedsiębiorstwa
7	Budżet każdej jednostki na danym szczeblu to zbiór wszystkich budżetów jednostek podległych niższych szczebli oraz części pracującej na rzecz danej jednostki budżetowej jako całości
8	Propozycje budżetowe przygotowane przez kierowników przed ich zatwierdzeniem są negocjowane z zarządem lub kierownictwem wyższego szczebla

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Piosik 2006, s. 292].

W czwartym etapie natomiast zostaje dokonana **kontrola wykonania budżetu**. Podstawowym etapem kontroli budżetowej kosztów jest porównanie wyników rzeczywistych ze standardami i identyfikacją wariancji, czyli odchyleń [Piosik 2006, s. 293]. Kontrola budżetowa to jeden z najważniejszych etapów budżetowania, ponieważ jej rezultaty prowadzą do redukcji kosztów bezpośrednich i pośrednich. Właściwe wyciągnięcie wniosków z kontroli zależy również od zespołu kontrolującego, który musi mieć wiedzę merytoryczną z rachunkowości zarządczej i finansowej, ale powinien też być bezstronny, bez ulegania zbędnym sugestiom kontrolowanych pracowników. Kontrola wykonania budżetu następuje przez kontrolę budżetową i analizę powstałych odchyleń. Wiąże się ona z podziałem na przychody i koszty kontrolowane i niekontrolowane. Nie następuje w niej jeszcze rozliczanie osób odpowiedzialnych za przekroczenie wielkości zawartych w budżetach.

Kontrola wykonania budżetu obejmuje trzy następujące etapy:

- określenie minimalnego czasu między powstaniem odchylenia a przekazaniem informacji na jego temat (punktualność);
- pokazanie, o ile wyniki rzeczywiste przekroczyły lub nie osiągnęły wielkości planowanych (sporządzanie raportów z wykonania budżetów);
- poinformowanie właściwych osób o wynikach kontroli [Krysik 2002, s. 11-14].

Im szybciej kierownictwo przedsiębiorstw pozna wielkość odchyleń, tym szybciej będzie mogło poszukiwać sposobów ich ograniczenia, a nawet wyeliminowania. W przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane duże znaczenie będzie miała wielkość tych odchyleń, ponieważ należy określić na przykład, czy są one istotne, mieszczą się w granicach statystycznego błędu.

Jeśli osoby odpowiedzialne za wykonanie budżetów w odpowiednim momencie nie zostaną poinformowane o wielkości i skali odchyleń oraz przekroczeniach budżetów, to kontrola jest im niepotrzebna. Im szybciej kierownictwo w badanych przedsiębiorstwach będzie miało informacje o powstałych odchyleniach, tym szybciej nastąpi odpowiednia reakcja. Należy podkreślić, że etap ten można porównać z pierwszym etapem, z którym się łączy, a nawet go uzupełnia.

Po zakończeniu procesu budżetowania należy sporządzić sprawozdanie z wykonania budżetów, które powinno zawierać wielkości planowane i zrealizowane oraz różnice między nimi (odchylenia). Sprawozdania z wykonania budżetów – raporty z działalności – nie powinny być wykorzystywane do wytykania kierownikom błędów. Jeśli raporty takie byłyby używane tylko jako narzędzie wyciągania dyscyplinarnych konsekwencji w stosunku do kierowników, mogliby oni przeciwdziałać temu na etapie planowania i konstruowania budżetów. Może to również wywołać trwały konflikt między kierownictwem średniego szczebla i najwyższym kierownictwem przedsiębiorstwa. Raporty z wykonania budżetów powinny wspomagać monitorowanie działalności podmiotu i identyfikować to, co nie jest osiągane zgodnie z przyjętymi planami. Raporty nie dają jednak odpowiedzi na pytania, co jest przyczyną powstania danego odchylenia i co należy zrobić, by wyeliminować niekorzystne odchylenia. Gdy zatem dana jednostka otrzymuje taki raport, musi być on

uzupełniony opisem przyczyn powstania znacznych odchyleń w stosunku do budżetu, który przygotowuje kierownik, oraz opisem działań podjętych w celu wyeliminowania lub ograniczenia niekorzystnych odchyleń [Wnuk-Pel 2009, s. 320-326].

Natomiast w piątym etapie zostaje przeprowadzona **analiza odchyleń i aktualizacja kolejnych budżetów**. Ustalone w raporcie odchylenia wraz z wyjaśnieniami są podstawowym źródłem informacji kierowników przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane o zakłóceniach w działalności. Są oni zainteresowani niekorzystnymi odchyleniami. W celu podjęcia działań naprawczych należy ustalić przyczyny odchyleń, na które mogą mieć wpływ czynniki wewnętrzne i zewnętrzne, na przykład obniżenie produkcji lub wprowadzenie na rynek nowych produktów przez konkurencję. Jeżeli odchylenia są kontrolowane przez kierowników, można podjąć działania, które pozwolą uniknąć tego rodzaju problemów w przyszłości [Czubakowska 2004, s. 99].

5. Zakończenie

Dzięki budowie koncepcji budżetowania w rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane i przedstawieniu opracowanych budżetów można dokładniej przewidywać i kontrolować koszty, przychody oraz zyski ze sprzedaży. W artykule pokazano zbudowane i dostosowane budżety dla przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane. Przedstawiono następujące budżety: przychodów ze sprzedaży dla ośrodka odpowiedzialności wydziału sprzedaży, kosztów materiałów bezpośrednich, robocizny bezpośredniej, kosztów wydziałowych i ogólnego zarządu dla ośrodka odpowiedzialności wydziału produkcji. Sporządzane budżety i kontrola ich wykonania umożliwiają wykorzystanie ich na potrzeby podejmowania decyzji zarządczych. Należy podkreślić, że ze względu na wagę poruszanych problemów dla badanej branży przedsiębiorstw przedstawione rozważania zarówno w poprzednich, jak i w obecnym artykule nie wyczerpują w pełni szeroko rozumianej problematyki związanej z budżetowaniem i rachunkiem odpowiedzialności, dlatego będą one przedmiotem dalszych badań autora, które zostaną omówione w następnych artykułach.

Literatura

Bartle J.R., 2001, *Budgeting, Policy, and Administration: Patterns and dynamics in the United States*, International Journal of Public Administration is the property of Taylor & Francis Ltd., Nebraska.

Chmielowiec-Lewczuk M., 2011, *Controlling finansowy*, [w:] *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa.

Czubakowska K., 1994, *Rachunek wyników w systemie controllingu*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.

Czubakowska K., 2003, *Budżetowanie jako metoda zarządzania*, [w:] *Zarządcze aspekty rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa.

Czubakowska K., 2004, *Budżetowanie w controllingu*, ODDK, Gdańsk.
Emerling I., 2017, *Budżetowanie sprzedaży jako ważny element zarządzania jednostką*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, M. Kowalewski, M. Nieplowicz, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
Fess P.E., Warren C.S., 1987, *Accounting Principles, South-Western Publishing Co.*, Cincinnati, Ohio.
Horngren Ch.T., Datar S.M., Foster G., 2002, *Cost Accounting a Managerial Emphasis*, 11-th, Prentice Hall, New York.
Kabalski P., 2010, *Rachunek odpowiedzialności i ceny transferowe*, [w:] *Rachunkowość zarządcza*, red. A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
Konstantyn K., 2013, *Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 289.
Kotapski R., 2014, *Budżetowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem budowlano-montażowym*, Wydawnictwo Marina, Wrocław.
Krysik M., 2002, *Budżety jako instrument zarządzania*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świderska, t. II, Difin, Warszawa.
Nita B., 2007, *Budżetowanie operacyjne*, [w:] *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, red. E. Nowak, B. Nita, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
Piosik A., 2006, *Zasady rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
Szychta A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
Świderska M., 2010, *Kontrola w zarządzaniu operacyjnym*, [w:] *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świderska, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
Wnuk-Pel T., 2009, *Budżetowanie kosztów, przychodów i wyników*, [w]: *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.