

## Rachunek kosztów w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstw budowlano-montażowych

Marcin Skulmowski\*

**Streszczenie:** *Cel* – zaprezentowanie roli i zadań rachunku kosztów zorientowanego na zarządzanie kontraktami długoterminowymi oraz wskazanie mankamentów stosowania tradycyjnego modelu ustalania kosztów produkcji budowlano-montażowej. *Metodologia badania* – w artykule zastosowano metodę analizy źródeł oraz metodę dedukcji i indukcji. *Wynik* – przedsiębiorstwa budowlano-montażowe, stosując rozliczanie kosztów według kluczy podziałowych mogą błędnie określać rzeczywiste koszty oferowanych usług. *Oryginalność/Wartość* – syntetyczne ujęcie tradycyjnego rachunku kosztów i jego znaczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

**Słowa kluczowe:** informacja, rachunkowość, kontrakty długoterminowe

### Wprowadzenie

Umowy, dotyczące świadczenia usług przez przedsiębiorstwa budowlano-montażowe, charakteryzują się względnie długim okresem realizacji, który zazwyczaj przekracza jeden okres obrachunkowy. W związku z tym zasady ewidencji kosztów umów długotrwałych stanowią specyficzne zagadnienie w rachunkowości podmiotów gospodarczych świadczących usługi budowlane, montażowe i remontowe.

W rozumieniu Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Umowy o usługę budowlaną” (MSR nr 11) umowy o usługi budowlane są przedmiotem kontraktów długoterminowych. Do umów tych należą:

- umowy o świadczenie usług, które są bezpośrednio związane z budową danego składnika aktywów, np. usługi dotyczące prowadzenia i nadzoru nad budową,
- umowy o rozbiórkę albo odbudowę aktywów trwałych oraz rekultywację środowiska po rozbiórce składnika aktywów.

Ustawa o rachunkowości (UoR) nie ujmuje szczegółowo skomplikowanych zagadnień kontraktu długoterminowego, lecz ogranicza się do szczególnych zasad ustalania przychodów i kosztów niezakończonych usług, w tym budowlanych, o okresie realizacji przekraczającym sześć miesięcy i w istotnym stopniu zaawansowanych na dzień bilansowy. Zapisy zawarte w ustawie o rachunkowości rozszerza Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” (KSR nr 3). Według niego usługa budowlana jest umową zawartą między wykonawcą a zamawiającym, której przedmiotem jest budowa

---

\* mgr Marcin Skulmowski, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie, Katedra Ekonomii Menedżerskiej i Rachunkowości, ul. Żołnierska 47, 71–210 Szczecin, e-mail: mskulmowski@zut.edu.pl.

składnika aktywów trwałych lub ich zespołu następująca w wyniku wykonania tej usługi. Składniki te są ze sobą ściśle powiązane lub wzajemnie zależne pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na ich funkcję użytkową, ostateczne przeznaczenie bądź sposób użytkowania. Specyfika tych usług stwarza problemy z ustalaniem i rozliczaniem kosztów.

Branża budowlana charakteryzuje się dużą konkurencyjnością i rosnącym wskaźnikiem upadłości, co sprawia, że przedsiębiorstwa budowlano-montażowe nie mogą ograniczać się jedynie do stosowania tradycyjnego rachunku kosztów. W związku z tym jest konieczne dostosowanie metod i technik zarządzania kosztami do obecnych warunków rynkowych.

W ciągu ostatnich dwóch dekad nastąpił dynamiczny rozwój zarządczych odmian rachunku kosztów. Przejawem tego jest rosnąca liczba publikacji propagujących nowoczesne rozwiązania i pokazujących korzyści z ich zastosowania, ilustrowane przykładami, najpierw znanych przedsiębiorstw międzynarodowych, a potem również krajowych. Do instrumentów wykorzystywanych w zarządzaniu kosztami zalicza się następujące odmiany rachunku kosztów:

- rachunek kosztów cyklu życia produktu (*Product Life Cycle Costing*),
- rachunek kosztów docelowych (*Target Costing*),
- rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*Kaizen Costing*),
- rachunek kosztów działań (*Activity Based Costing*).

Przedsiębiorstwa budowlano-montażowe, chcąc poprawić swoją sytuację ekonomiczną i wzmocnić pozycję konkurencyjną, powinny zatem rozważyć wprowadzenie rozwiniętych odmian rachunku kosztów, które będą adekwatne do aktualnych potrzeb informacyjnych w procesie podejmowania optymalnych decyzji operacyjnych.

Celem artykułu jest wskazanie mankamentów stosowania tradycyjnego modelu ustalania kosztów produkcji budowlano-montażowej oraz zaprezentowanie roli i zadań rachunku kosztów zorientowanego na zarządzanie kosztami kontraktów długoterminowych.

## **1. Rachunek kosztów a informacje o kosztach kontraktów długoterminowych**

Efektywność rachunku kosztów, jako systemu informacji, zależy od wykorzystania dostarczanych przez niego informacji. Ze względu na potrzeby informacyjne można wyodrębnić następujące ich typy:

- strategiczne – związane z ustalaniem trendów rozwojowych przedsiębiorstwa, tempa jego rozwoju, zakresu przedsięwzięć rozwojowych, kierunków inwestowania; potrzeby te cechuje nieregularność występowania, zróżnicowany zakres i duży stopień ryzyka,
- taktyczne – związane są z realizacją zadań przedsiębiorstwa; cechuje je periodyczność, względnie stały zakres i przeciętny stopień ryzyka,
- operatywne – występują przy kierowaniu bieżącą działalnością gospodarczą z określoną częstotliwością, o stałym zakresie i niewielkim ryzyku.

Kontrakty długoterminowe są związane z prowadzeniem podstawowej działalności przedsiębiorstwa budowlano-montażowego. W związku z tym efektywność ich realizacji zależy w dużym stopniu od dopływu odpowiednich informacji operacyjnych o kosztach dostarczanych przez rachunek kosztów. Najważniejszym źródłem informacji do podejmowania decyzji operacyjnych są głównie bieżące zapisy księgowe na kontach syntetycznych

i analitycznych, rejestry księgowe, bilanse miesięczne, okresowe rachunki wyników, czy kalkulacja wynikowa (Pieczonka 2009).

Rachunek kosztów przedsiębiorstw budowlano-montażowych zajmuje się pomiarem, dokumentacją, ewidencją, rozliczaniem, kalkulacją kosztów jednostkowych kontraktów długoterminowych oraz sprawozdawczością z tego zakresu. Jego rola jest szczególna, ponieważ dostarczane informacje o kosztach umożliwiają przedsiębiorstwu prawidłową ocenę gospodarności na podstawie wiedzy o kosztach, ich kształtowaniu, jasności uzyskiwanych informacji oraz jednoznaczności interpretacji (Sawicki 2000). W przedsiębiorstwach budowlano-montażowych do podstawowych jego zadań należą:

- a) dostarczanie informacji o kosztach zarówno odbiorcom wewnętrznym, jak i zewnętrznym;
- b) tworzenie podstaw decyzyjnych;
- c) ustalanie kosztów na potrzeby polityki cenowej;
- d) obserwacja i badanie zmian struktury kosztów przedsiębiorstwa;
- e) kontrola kosztów procesów produkcyjnych i uzyskiwanych efektów.

W przedsiębiorstwach realizujących kontrakty długoterminowe rachunek kosztów musi zapewniać dostarczanie informacji do podejmowania decyzji operacyjnych w zakresie:

- ustalenia cen ofertowych dla poszczególnych kontraktów długoterminowych,
- wyboru zlecenia do realizacji,
- wyboru technologii wykonania zlecenia,
- rozstrzygnięcia problemu decyzyjnego, czy zlecić realizację danego etapu produkcyjnego przedsiębiorstwu zewnętrznemu (podwykonawcy), czy też wykonać go z wykorzystaniem własnych czynników produkcji,
- podjęcia decyzji o przyjęciu dodatkowego zamówienia po niższej cenie,
- zakupu dodatkowych maszyn i urządzeń do osiągnięcia pożądanego wzrostu wielkości produkcji.

Z punktu widzenia zarządzania, zadaniem rachunku kosztów jest szybkie dostarczanie nie tylko bieżących, ale i progностycznych (*ex ante*) informacji o kosztach. Na każdym szczeblu struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa generowane są koszty, a więc informacje o kosztach powinny docierać do każdego z nich. Umożliwia to świadome oddziaływanie i kształtowanie kosztów na optymalnym poziomie (Nowak 2010). Informacje te muszą być aktualne, prawdziwe i wyselekcjonowane oraz zintegrowane wewnętrznie.

## **2. Ocena przydatności tradycyjnego rachunku kosztów przez przedsiębiorstwa budowlano-montażowe**

W praktyce najczęściej stosowanymi odmianami rachunku kosztów są rachunek kosztów pełnych (*full costing*) i rachunek kosztów częściowych (*direct costing*). Porównanie tych odmian rachunku kosztów zawiera tabela 1.

Stosując tradycyjny rachunek kosztów, oparty na pełnych kosztach rzeczywistych, jednostka gospodarcza może dokonać wyboru określonego wariantu ewidencji kosztów. Ewidencja kosztów podstawowej działalności operacyjnej może być prowadzona:

- a) wyłącznie na kontach układu rodzajowego (zespół 4);
- b) wyłącznie na kontach miejsc powstawania kosztów (zespół 5);
- c) w obu układach jednocześnie (zespół 4 i 5).

**Tabela 1**

Różnice między rachunkiem kosztów pełnych i częściowych

Kryterium	Rachunek kosztów pełnych	Rachunek kosztów częściowych
Cel prowadzenia	Sporządzanie obligatoryjnych sprawozdań finansowych	Potrzeby wewnętrzne przedsiębiorstwa
Zakres uregulowań	Zgodny z ustawą o rachunkowości	Sposób prowadzenia zależy od kierownictwa przedsiębiorstwa
Klasyfikacja kosztów	Bezpośrednie i pośrednie	Zmienne i stałe
Wycena produktów	Pełny koszt wytworzenia	Koszt zmienny wytworzenia
Przydatność przy podejmowaniu decyzji	Decyzje długoterminowe	Decyzje krótkoterminowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak 2008).

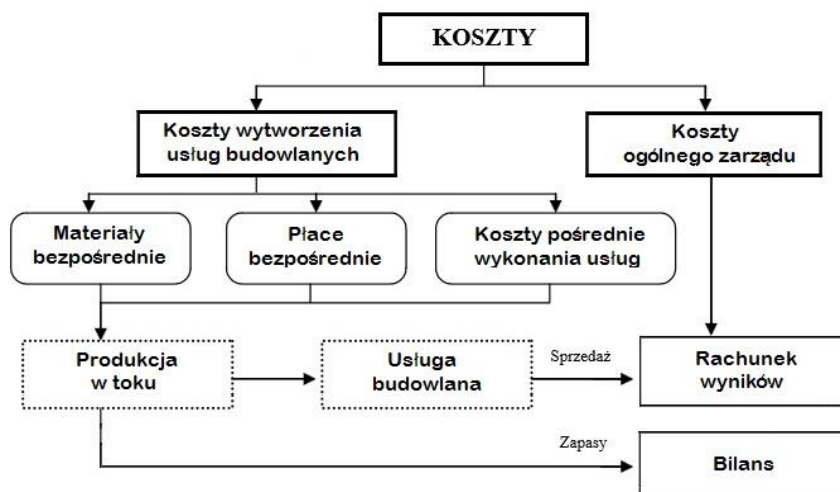
Wybór wariantu ewidencji zależy od charakteru produkcji, struktury organizacyjnej i postaci sporządzanego rachunku zysków i strat. W przedsiębiorstwach prowadzących różnorodną działalność budowlano-montażową i charakteryzujących się rozbudowaną strukturą organizacyjną jest najczęściej stosowany rozwinięty wariant ewidencji kosztów. Wskutek tego istnieje możliwość uzyskania szczegółowych informacji o rodzaju i miejscu powstania kosztu.

Informacje uzyskane w wypadku grupowania kosztów prostych wyłącznie według rodzajów ograniczają wartość poznawczą. Przekrój ten może być wykorzystany głównie do badania struktury rodzajowej kosztów przedsiębiorstw budowlano-montażowych. Jest to przydatne w porównaniach międzyzakładowych i porównaniach w czasie. Podział ten nie może być wykorzystywany bezpośrednio jako narzędzie kontroli kosztów, ponieważ ani wielkość bezwzględna kosztów, ani zmiana ich struktury nie określają jednoznacznie ekonomicznych skutków podejmowanych decyzji.

Rozliczanie kosztów na kontach według typów działalności dostarcza informacje na temat miejsca powstawania kosztów. Za miejsce powstawania kosztów uważa się organizacyjnie wyodrębnioną komórkę. Może to być wydział produkcji pomocniczej, magazyn lub pojedyncze stanowisko pracy. Zgrupowanie kosztów według miejsc powstawania ułatwia kontrolę kształtowania się kosztów i ocenę odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych za ich wysokość. Wspomaga też planowanie kosztów i zwiększa dbałość o ich poziom. Przy zastosowaniu rachunku kosztów pełnych przyjmuje się założenie, że wszystkie koszty są związane z procesami świadczonych usług budowlanych. Oznacza to, że na koszty kontraktu długoterminowego składają się zarówno koszty bezpośrednie, rozliczane na podstawie dokumentów źródłowych, jak i przypadające na dany kontrakt pośrednie koszty wytwarzania świadczeń. Koszty pośrednie są kosztami, których nie można bezpośrednio przypisać do produktów bądź rodzajów działalności. Podział tych kosztów na poszczególne produkty jest dokonywany za pomocą tzw. kluczy rozliczeniowych. Udział kosztów pośrednich w łącznych kosztach kontraktów może być różny. Wiąże się to z rodzajami robót, jakie wykonują przedsiębiorstwa. Ponadto dużą rolę odgrywają technologie wykonywanych robót budowlano-montażowych. Schemat rachunku kosztów pełnych w przedsiębiorstwach budowlano-montażowych przedstawia rysunek 1.

Wynikiem tak przeprowadzonego rachunku może być zniekształcona informacja kosztowa. Stosując w procesie wstępnej kalkulacji rachunek kosztów pełnych, przedsiębiorstwa budowlano-montażowe mogą błędnie szacować koszty oferowanych usług, co w praktyce prowadzi do zawyżania lub zaniżania cen ofertowych, bądź zaniechania podjęcia się reali-

zacji inwestycji błędnie uznając ją za nierentowną. W związku z tym tradycyjny rachunek kosztów, ze względu na ograniczenia w podejmowaniu decyzji operacyjnych, jest przydatny głównie w przedsiębiorstwach budowlano-montażowych świadczących nieskomplikowane, względnie jednorodne usługi budowlane, np. dekarские, murarskie, czy glazurnicze.



**Rysunek 1.** Schemat rachunku kosztów pełnych

Źródło: opracowanie własne.

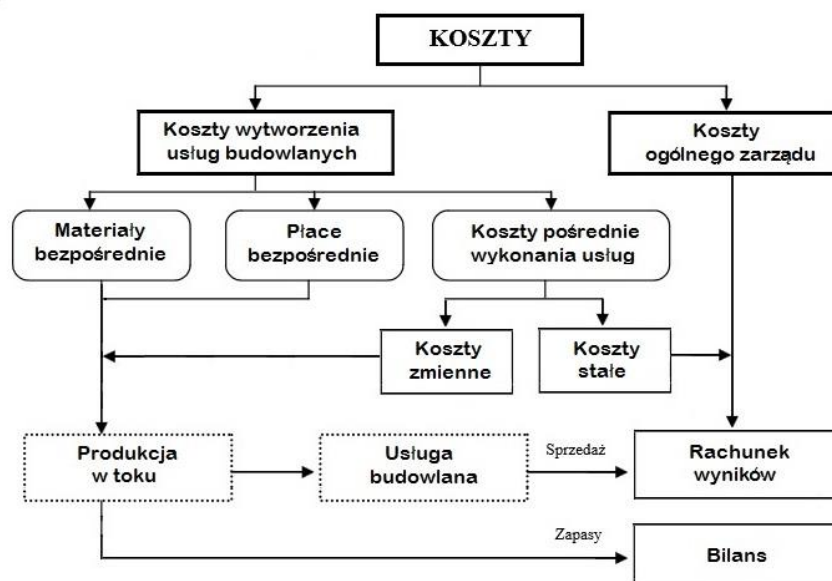
W dużych przedsiębiorstwach budowlano-montażowych rachunek kosztów pełnych może być wykorzystywany przede wszystkim do realizacji kontraktów długoterminowych, w wypadku których ceny określa się według formuły koszt plus. Wynagrodzenie za usługę jest określane, jako zwrot kosztów poniesionych podczas realizacji zlecenia powiększonych o stałą opłatę lub narzut procentowy. Wyłączne ryzyko z tytułu błędnej kalkulacji kontraktu w przypadku tego rodzaju umów przyjmuje na siebie zamawiający usługę budowlaną (Kalinowski 2007).

Należy podkreślić, że w zagranicznej literaturze rachunek kosztów pełnych został poddany szczególnej krytyce już w połowie lat osiemdziesiątych, kiedy odmiana ta była szeroko stosowana w praktyce. W latach hossy na rynku budowlanym – do 2008 r. – w polskich przedsiębiorstwach budowlano-montażowych mógł wystarczać rachunek kosztów pełnych. Duży popyt na usługi budowlane umożliwiał jednostkom stosowanie wysokich marż, rekompensujących nieprawidłowości w ustalaniu jednostkowego kosztu zlecenia. Rachunek kosztów pełnych zapewniał ponadto uzyskiwanie informacji o kosztach w ramach stosowanego modelu rachunkowości finansowej.

Obecnie przedsiębiorstwa, mając świadomość mankamentów tradycyjnego rachunku kosztów, nie ograniczają się jedynie do tej odmiany. W praktyce są stosowane rachunek kosztów częściowych i rachunek kosztów budżetowanych, których zalety i wady w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstw budowlano-montażowych zostaną rozpatrzone w dalszym ciągu artykułu.

### 3. Możliwości wykorzystania rachunku kosztów częściowych w przedsiębiorstwach budowlano-montażowych

Poszukiwanie nowych odmian rachunku kosztów i wdrożenie ich do systemu rachunkowości wiąże się z dążeniem do poprawy pozycji konkurencyjnej jednostki gospodarczej, ale coraz częściej może też przesądzać o jej przetrwaniu. W związku z tym przedsiębiorstwa budowlano-montażowe powszechnie stosują rachunek kosztów częściowych do zarządzania kosztami. Rachunek ten pozostaje w bliskim związku z systemem kontroli kosztów, ponieważ stosowane w tym rachunku koszty zmienne są na ogół zależne od decyzji podmiotu. Rachunek kosztów częściowych stanowi alternatywę dla rachunku kosztów pełnych w zakresie krótkookresowego zarządzania kosztami przedsiębiorstw budowlano-montażowych. Podstawową różnicą w obu modelach rachunku kosztów jest sposób ujęcia stałych kosztów produkcyjnych. W rachunku kosztów pełnych przy wycenie produktów są uwzględniane wszystkie uzasadnione ekonomicznie koszty produkcyjne, natomiast w rachunku kosztów częściowych do wyceny produktów brane są pod uwagę wyłącznie zmienne koszty produkcyjne. Rachunek ten odzwierciedla związku między asortymentem i rozmiarami produkcji a poziomem kosztów i rentownością. Wskutek tego umożliwia on planowanie wielkości struktury asortymentowej oraz prognozowanie wyników ze sprzedaży. Schemat rachunku kosztów częściowych przedstawia rysunek 2.



**Rysunek 2.** Schemat rachunku kosztów częściowych

Źródło: opracowanie własne.

W rachunku kosztów częściowych koszty są dzielone na zmienne i stałe. Koszty zmienne, czyli zależne od wielkości produkcji, są przypisywane bezpośrednio do obiektów kalkulacyjnych – wykonywanych zleceń. Zakłada się przy tym, że koszty te zmieniają się proporcjonalnie do rozmiarów produkcji. Koszty stałe, których wielkość nie zależy od rozmia-

ru działalności, są traktowane jako koszty okresu i w całości są przenoszone na wynik finansowy. Dlatego też na wartość produkcji w toku będą mieć wpływ jedynie zmienne koszty realizowanych kontraktów długoterminowych. Wycena świadczonych usług według zmiennego kosztu wytworzenia, w odróżnieniu od stosowania kluczy rozliczeniowych w tradycyjnym rachunku kosztów, nie powoduje zniekształcenia opłacalności poszczególnych zleceń.

Rachunek kosztów częściowych pozwala na uzyskanie syntetycznego obrazu zyskowości, obserwowanej na różnych poziomach, działalności przedsiębiorstwa budowlano-montażowego. Kolejne stopnie marży, pokrywając warstwy kosztów stałych, są nośnikami cennych informacji zarządczych:

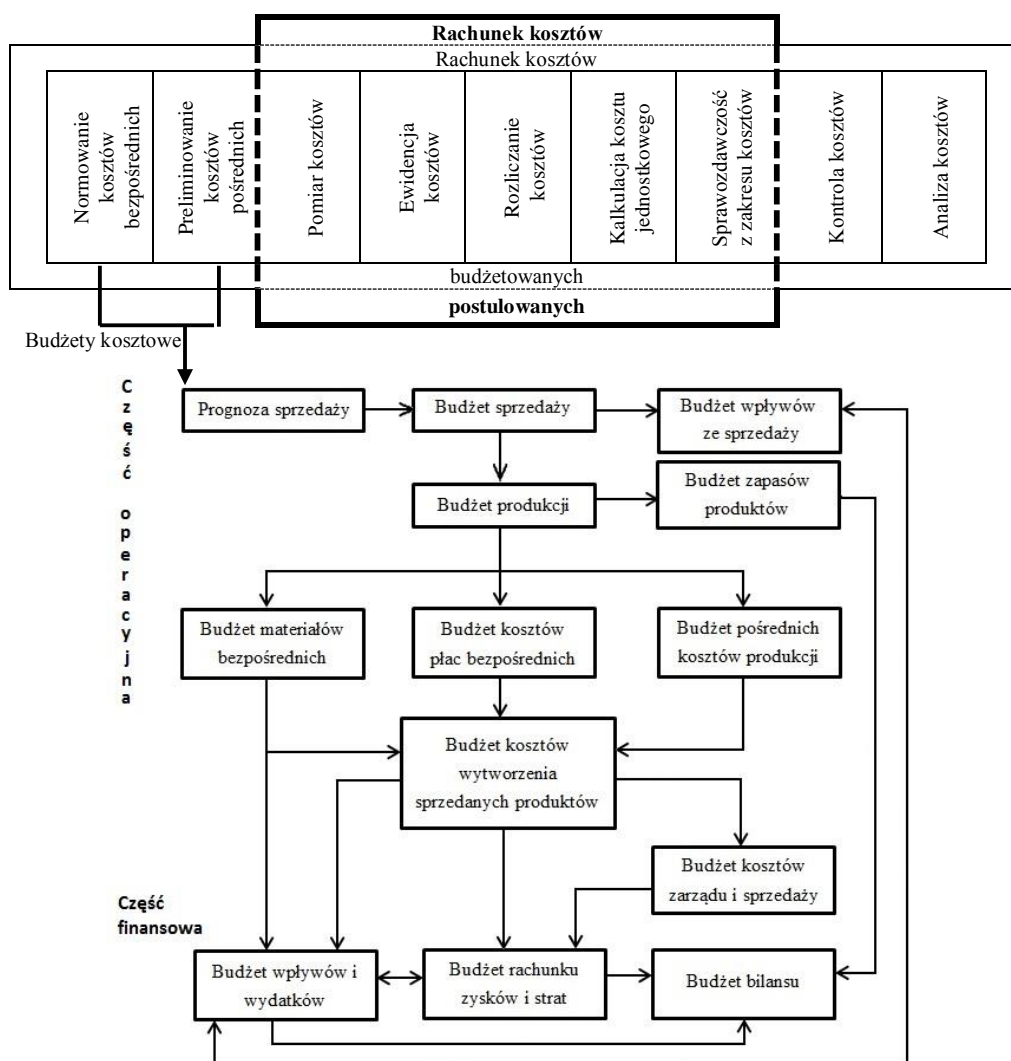
- marża brutto I – definiowana jest jako różnica między ceną a kosztem zmiennym jednostkowym; oznacza rentowność pojedynczego zlecenia, dlatego też może być wykorzystywana do analizy prognozy rentowności,
- marża brutto II – uważana jest za najbardziej realne kryterium pomiaru efektywności realizacji danego kontraktu długoterminowego, gdyż od przychodów ze sprzedaży odejmuje się koszty jednostkowe zmienne oraz koszty jednostkowe stałe; może służyć jako miernik opłacalności przyjęcia zlecenia do realizacji,
- marża brutto III – ustalana jest jako marża brutto II pomniejszona o koszty stałe wspólne dla zleceń będących w jednej grupie asortymentowej; informuje o zyskowości kontraktów długoterminowych, które korzystają ze wspólnych zasobów,
- marża brutto IV – ustalana jest jako marża brutto III pomniejszona o koszty stałe funkcjonowania całego przedsiębiorstwa; może służyć do oceny efektywności poszczególnych centrów odpowiedzialności.

Stosowanie rachunku kosztów częściowych w działalności budowlano-montażowej może stwarzać trudności z podziałem kosztów na zmienne i stałe. Kadra kierownicza, koncentrując uwagę na kosztach zmiennych, może niedostatecznie rozpoznać koszty stałe, wskutek czego nie zostaną one poddane analizie i kontroli. Kolejnym jego mankamentem jest odnoszenie tych kosztów bezpośrednio na wynik finansowy, jako kosztów okresu. Tymczasem duży udział kosztów stałych w ogólnej sumie kosztów wymaga dokładniejszego ich badania. Rachunek kosztów zmiennych jest zatem nieprzydatny w decyzjach długookresowych, ponieważ przy podejmowaniu decyzji o długim horyzoncie wzrasta znaczenie stałych kosztów produkcyjnych. Ponadto rachunek kosztów częściowych jest niedostosowany do obowiązującej w rachunkowości finansowej zasady współmierności kosztów i przychodów, przez co nie może służyć zewnętrznym celom sprawozdawczym. Przedsiębiorstwo budowlano-montażowe do prawidłowego zarządzania kosztami powinno stosować więcej niż jedną odmianę zarządczego rachunku kosztów.

#### **4. Zastosowanie rachunku kosztów budżetowanych w przedsiębiorstwach budowlano-montażowych**

Silna konkurencja na rynku budowlanym powoduje, że klient oczekuje wyrobów coraz lepszych jakościowo i jednocześnie coraz tańszych, wskutek czego konkurencyjność podmiotu budowlano-montażowego zależy w znacznym stopniu od cen oferowanych usług. W obecnych warunkach rynkowych przedsiębiorstwo dąży do ograniczania kosztów produkcji, które nie wpływają negatywnie na jakość wytwarzanych produktów. W branży budowlanej występuje ryzyko związane z przygotowaniem dokumentacji ofertowej, ponie-

waż ich opracowanie generuje koszty uczestnictwa przedsiębiorstwa w przetargach. Ze względu na dużą konkurencję, w większości przypadków składania ofert, przedsiębiorstwa nie mają pewności uzyskania zlecenia. W praktyce gospodarczej czynnikiem decydującym o wygraniu przetargu na usługi budowlane jest niska cena. W związku z tym, jest konieczne precyzyjne szacowanie planowanych kosztów produkcji już na etapie ustalania ceny ofertowej. Niedoszacowane koszty powodują, że przedsiębiorstwo jest zmuszone samodzielnie pokryć koszty nieujęte w budżecie, natomiast ich zawyżenie skutkuje mniejszą atrakcyjnością oferty. Zakres rachunku kosztu budżetowanych w przedsiębiorstwach budowlano-montażowych przedstawia rysunek 3.



Rysunek 3. Zakres rachunku kosztów budżetowanych

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Kiziukiewicz 2011).



Punktem wyjścia do sporządzenia rocznego budżetu jest plan długookresowy, który określa podstawowe założenia polityki budżetowej. Plany te mogą obejmować zmiany w strukturze sprzedaży, wzrost zatrudnienia, czy zmiany struktury środków trwałych. Planem wiodącym jest budżet sprzedaży, ponieważ umożliwia sporządzenie poszczególnych budżetów operacyjnych, np. budżet zużycia materiałów, budżet produkcji i finansowych, np. budżet wpływów i wydatków. Celem opracowania budżetów operacyjnych jest dostarczanie informacji o procesach lub zasobach będących elementami budżetów finansowych. Liczba sporządzanych budżetów operacyjnych zależy głównie od rodzaju i zakresu prowadzonej działalności budowlano-montażowej. Budżety finansowe, podobnie jak sprawozdania finansowe (bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych), można wykorzystać do analizy planowanej sytuacji finansowej i majątkowej przedsiębiorstwa budowlano-montażowego.

Do ustalania ceny kosztorysowej, jak i na potrzeby oceny gospodarności przydatne są budżety kosztów, które odzwierciedlają przebieg produkcji, wskazują na zakłócenia w jej realizacji oraz na nieuzasadniony wzrost zużycia czynników produkcji. Rachunek kosztów budżetowanych jest elementem rachunku kosztów postulowanych, którego istotą jest wyznaczanie kosztów w trybie *ex ante*. Planowanie kosztów jest podstawową czynnością wykonywaną przez przedsiębiorstwa przed rozpoczęciem realizacji produkcji budowlano-montażowej. Budżet kosztów stanowi również podstawę bieżącej kontroli i analizy realizowanych zadań, jak i ustalania przyczyn odchyleń od planu. Dzięki temu kadra zarządzająca ma możliwość podjęcia działań korygujących w celu eliminacji odchyleń niekorzystnych. Do innych przesłanek sporządzania budżetów kosztowych należą między innymi:

- wsparcie planowania rocznej działalności,
- możliwość dokonania oceny opłacalności i możliwości realizacji zlecenia,
- koordynacja działań różnych komórek oraz procesów występujących w przedsiębiorstwie,
- motywowanie osób odpowiedzialnych za poszczególne ośrodki odpowiedzialności do realizacji założeń postawionych w budżecie,
- otrzymanie informacji o potencjalnych miejscach redukcji kosztów – oszczędności.

Istotny wpływ na budżetowanie kosztów i ustalanie cen oferowanych usług budowlanych wywiera model rachunku kosztów przyjęty w przedsiębiorstwie budowlano-montażowym. Stosowanie rozwiniętego wariantu ewidencji kosztów wymaga odpowiedniej rozbudowy budżetów kosztowych z uwzględnieniem układu kalkulacyjnego. Jest to warunek konieczny, ponieważ brak wzajemnego powiązania zakładowego planu kont z budżetem kosztów uniemożliwia przeprowadzenie prawidłowej kontroli wykonania planu.

Budżetowanie jest procesem istotnym dla prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa budowlano-montażowego, ale jednocześnie skomplikowanym i angażującym całą organizację. Wynika to ze złożoności, wieloetapowości, szczegółowości danych wartościowych i ilościowych, zakresu terytorialnego i organizacyjnego produkcji budowlano-montażowej. Od skuteczności planowania działań zależy rozwój, rentowność i pozycja przedsiębiorstwa na rynku. Tworzenie budżetu, mimo iż powtarza się co roku, za każdym razem stanowi wyzwanie.

### Uwagi końcowe

Według R.S. Kaplana i R. Coopera każde przedsiębiorstwo, w którym występuje duży udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych oraz znaczące zróżnicowanie produk-

tów ma do czynienia ze zniekształconą informacją na temat kosztów jednostkowych. Niewątpliwie należą do nich podmioty gospodarcze funkcjonujące w branży budowlanej. Wskutek tego może być kreowany błędny obraz rentowności, jeżeli stosuje się niewłaściwe, zbyt uproszczone procedury rozliczania kosztów pośrednich w tradycyjnym rachunku kosztów.

Przeprowadzone rozważania umożliwiły wyciągnięcie następujących wniosków:

1. Właściwa konstrukcja rachunku kosztów w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa budowlano-montażowego jest kluczowym aspektem z punktu widzenia dostarczanych informacji o kosztach do potrzeb zarządzania.
2. Ujmowanie poniesionych kosztów wyłącznie według rodzajów nie dostarcza informacji o wysokości poniesionych kosztów bezpośrednich i pośrednich przypadających na poszczególne kontrakty długoterminowe.
3. Ewidencja poniesionych kosztów według miejsc ich powstawania pozwala ustalić wartość usług niezakończonych i dokonać kalkulacji kosztów jednostkowych; jednak rozliczanie kosztów pośrednich za pomocą kluczy podziałowych powoduje zniekształcenie rentowności poszczególnych zleceń.
4. Koncentracja rachunku kosztów częściowych na decyzjach krótkookresowych ogranicza jego zastosowanie przy podejmowaniu decyzji długookresowych.
5. Słabości stosowanego w przedsiębiorstwie modelu rachunku kosztów mają bezpośredni wpływ na proces budżetowania; budżety kosztów produkcji można konstruować jedynie na takim poziomie szczegółowości, na jaki pozwala przyjęty w przedsiębiorstwie system ewidencyjny.

Przedsiębiorstwa budowlano-montażowe, aby uzyskać dokładniejsze informacje o poziomie kosztów i prawidłowej ich kontroli, nie powinny ograniczać się jedynie do stosowania tradycyjnego rachunku kosztów. Występowanie dużej konkurencyjności w branży budowlanej może spowodować, że informacje dostarczane także przez rachunek kosztów częściowych i rachunek kosztów budżetowanych mogą być niewystarczające, aby jednostka gospodarcza poprawiła swoją sytuację ekonomiczną. Przedsiębiorstwa budowlano-montażowe powinny zatem rozważyć wprowadzenie rozwiniętych odmian rachunku kosztów, takich jak rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów ciągłego doskonalenia, czy też rachunek kosztów działań. Jednak wdrożenie tych odmian do rachunkowości wymaga od przedsiębiorstwa budowlano-montażowego zatrudnienia personelu o odpowiednich kwalifikacjach i posiadania wystarczających środków finansowych na jego prawidłową implementację.

## Literatura

- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E. (2008), *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.
- Kalinowski J. (2007), *Kompedium wiedzy o krajowym standardzie rachunkowości nr 3 niezakończone usługi budowlane*, Difin, Warszawa.
- Kaplan R.S., Cooper R. (2002), *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Kiziukiewicz T. (2011), *Rachunkowość zarządcza*, Ekspert, Wrocław.
- Nowak E. (2010), *Rachunek kosztów jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem*, w: *Rachunek kosztów, Modele i zastosowania*, red. E. Nowak, M. Wierzbicki, Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Pieczonka J. (2009) *Rola rachunkowości finansowej w rachunkowości zarządczej*, w: J. Pieczonka, W. Duczmal, H. Lewandowski, *Rachunkowość zarządcza*, WSZiA, Opole.
- Sawicki K. (2000), *Analiza kosztów firmy*, PWE, Warszawa.
- Sobańska I. (2006), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości finansowej w interpretacjach i przykładach*, t. 4, Lexis Nexis, Warszawa.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.

#### **COST ACCOUNT IN THE PROCESS OF COST MANAGEMENT IN CONSTRUCTION ENTERPRISES**

**Abstract:** *Purpose* – present role and responsibilities of the accounting system-oriented management of long-term contracts and an indication of the shortcomings of the use of the traditional model of determining the costs in the accounting system of construction companies. *Design/Methodology/approach* – article uses the method of analysis of the sources and the method of deduction and induction. *Findings* – construction companies using the cost accounting allocation keys may incorrectly determine the actual cost of services. *Originality/value* – synthetic approach to traditional cost accounting, cost classification in different structures and their meaning in management of enterprise.

**Keywords:** accounting, information, long-term contracts

#### **Cytowanie**

Skulmowski M. (2014), *Rachunek kosztów w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstw budowlano-montażowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 69, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 147–157; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).