

Jarosław Kujawski

Uniwersytet Gdański

KONCEPCJA BUDŻETOWANIA OBIEKTOWEGO W METODOLOGII RACHUNKU MARŻ POKRYCIA

1. Wstęp

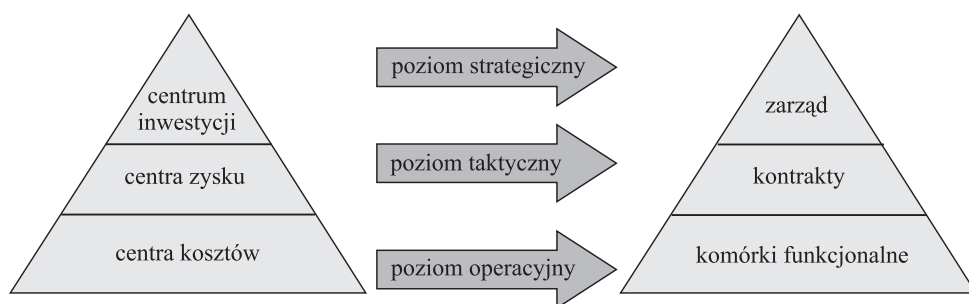
Niniejszy artykuł opisuje koncepcję budżetowania obiektowego w przedsiębiorstwie branży metalowej produkującym na indywidualne zamówienia klientów. Celem artykułu jest zaprezentowanie modelu i koncepcji systemu budżetowania obiektowego zorientowanego kontraktowo dostosowanego do potrzeb średniej wielkości przedsiębiorstwa produkcyjnego. Koncepcję obiektową systemu budżetowania oparto na przedmiotowych (obiektowych) centrach zysku oraz podmiotowych centrach kosztów. Na szczycie hierarchii odpowiedzialności budżetowej umieszczono centrum inwestowania. Procedury przetwarzania danych o założeniach i standardach budżetowych, budżetach, wykonaniu i odchyleniach zaprojektowano w narzędziach MS Excel.

Opisywane rozwiązanie skonstruowano dla potrzeb praktyki gospodarczej konkretnego przedsiębiorstwa. Przyjęcie modelu budżetowania obiektowego zorientowanego na jednostkowe kontrakty wynika z charakterystyki działania omawianego przedsiębiorstwa, które operuje w sektorze elektrotechnicznym. Specyfika działalności przedsiębiorstwa polega na produkcji na zamówienie pojedynczych lub bardzo krótkich serii wyrobów – wentylatorów przemysłowych. Przedsiębiorstwo zatrudnia ok. 180 pracowników, jego obroty roczne sięgają 20 mln zł, a suma bilansowa zwykle nie przekracza 8 mln zł. Głównym powodem wdrożenia systemu budżetowania były wymogi kapitału zagranicznego, którego dawcy zażyczyli sobie precyzyjnej kontroli efektów finansowych działania przedsiębiorstwa.

Niniejszy tekst jest swego rodzaju podsumowaniem artykułów: *Agregacja budżetów kosztów wspomagana MS Excel* [Kujawski 2007] oraz *Agregacja budżetów centrów zysku wspomagana MS Excel* [Kujawski 2008].

2. Struktura centrów zysku i centrów kosztów

Orientacja kontraktowa modelu obiektowego oznacza, że za centra zysku uważa się konkretne, pojedyncze kontrakty realizowane na indywidualne zamówienie klientów. Wszystkie pionki i komórki funkcjonalne uważa się w tym modelu za centra kosztów. Hierarchię ośrodków odpowiedzialności budżetowej przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Hierarchia ośrodków odpowiedzialności budżetowej w modelu przedmiotowym systemu budżetowania

Źródło: opracowanie własne.

W koncepcji założono podział centrów zysku według sześciu głównych kryteriów analitycznych wraz z przyporządkowaniem odpowiedzialności personalnej za planowanie i realizację głównych parametrów rentowności częściowej, tj. marży pokrycia centrów zysku oraz wskaźnika marży pokrycia centrów zysku.

Nadrzędnym ośrodkiem odpowiedzialności uczyniono centrum inwestycyjne, czyli zarząd przedsiębiorstwa z jednoosobową odpowiedzialnością prezesa zarządu.

Centrami zysku (CZ) omawianego przedsiębiorstwa są jednostkowe kontrakty wykonywane na konkretne, indywidualne zamówienia klientów. Parametry finansowe centrów zysku planuje się i rozlicza wynikowo w sześciu przekrojach analitycznych, w których wyodrębniono trzy kryteria główne, takie jak kontrakty:

- a) krajowe i eksportowe,
- b) krajowe według grup klientów branżowych,
- c) eksportowe według klientów, oraz trzy kryteria pomocnicze, czyli kontrakty:
- d) dla klientów stałych i dla innych klientów,
- e) na produkty z tzw. top listy¹ i na inne produkty,
- f) o dużej wartości (tzw. indywidualne CZ) oraz o małej wartości (czyli tzw. zbiorcze CZ).

Struktura centrów zysku i centrów kosztów została zaprezentowana w tab. 1.

¹ „Top lista” zawiera wykaz kilkudziesięciu głównych, standardowych produktów przedsiębiorstwa.

Tabela 1. Struktura centrów zysku i centrów kosztów

POZYCJA SYNTETYCZNA BUDŻETU GŁÓWNEGO	OŚRODKI ODPOWIEDZIALNOŚCI I BUDŻETY		TYP STRUKTURY	ODPOWIEDZIALNY	
Przychody ze sprzedaży Koszty materiałów bezpośrednich i kooperacji obcej Pokrycie (marża) I na centrach zysku	CENTRA ZYSKU (CZ) - BUDŻETY CENTRÓW ZYSKU		S T R U K T U R A S P R Z E D A Ż O W A	S Z E F Z D	
	KRYTERIA PODZIAŁU CENTRÓW ZYSKU				
	KIERUNKI SPRZEDAŻY				
	KRYT.1	KRAJ			EXPORT
		BRANŻE KLIENTÓW KRAJOWYCH			
	KRYT.2	WEN/KLI/HUT			
		DRZ/MECH/BUD			
		ROL/SPO/MOR			
		CHE/PAP/GRZE			
		OKRĘTOWNICTWO			
	KRYT.3	KLIENTI ZAGRANICZNI			
					NYBORG
					TEAMTEC NEDERMAN
	KRYT.4	TYPY KLIENTÓW			
INNI KLIENTI		STALI KLIENTI			
KRYT.5	TOP LISTA				
	Z TOP LISTY	SPOZA TOP LISTY			
	WARTOŚĆ KONTRAKTU				
KRYT.6	DUŻA WARTOŚĆ (INDYWIDUALNE CZ)				
	MAŁA WARTOŚĆ (ZBIORCZE CZ)				
KOSZTY STRUKTURY PRODUKCYJNEJ	BUDŻETY KOSZTÓW STRUKTURALNYCH CENTRÓW KOSZTÓW		S T R U K T U R A P R O D U K C Y J N A: G Ł Ó W N A I U T R Z Y M I A N I E R U C H U	S Z E F D P	
	PP M KT OP WR KS KSI MT ML				
	PR PR	TR BRY. REM BRY. NARZ.			DP DP+PZ+PT
Pokrycie (marża) II					
KOSZTY STRUKTURY POMOCNICZEJ	DT TK TT	DJ DJ	DL DL	S Z E F D T / D J / D L	
Pokrycie (marża) III					
KOSZTY STRUKTURY SPRZEDAŻOWEJ	DHP H1 H2 H3 H4		DHE H5 H6 H7	S Z E F D H	
Pokrycie (marża) IV					
KOSZTY STRUKTURY ADMINISTRACYJNEJ	ZIZ/DO/ZR	DIDK/DF/DB	S T R U K T U R A A D M I N I S T R A C Y J N A	S Z E F D O / D I	
Pokrycie (marża) V					
KOSZTY WSPÓLNE	KOSZTY WSPÓLNE UTRZYMANIA INFRASTRUKTURY		S T R U K T U R A W S P Ó L N A F I R M Y	S Z E F D F	
Pokrycie VI - wynik operacyjny					

Źródło: opracowanie własne.

Budżety centrów zysku składają się z trzech syntetycznych pozycji budżetowych:

- a) przychodów ze sprzedaży,
- b) kosztów bezpośrednich proporcjonalnych², czyli materiałów bezpośrednich i usług technologicznych kooperacji obcej,
- c) pierwszej marży pokrycia (MP I) na centrach zysku.

W omawianym przedsiębiorstwie budżety centrów zysku zdecydowano się podać zdecentralizowanej odpowiedzialności, rozłożonej częściowo w sposób następujący:

- a) za przychody ze sprzedaży odpowiada przypisany handlowiec,
- b) za koszty bezpośrednie proporcjonalne odpowiada szef produkcji,
- c) pierwsza marża pokrycia staje się wypadkową (pochodną) odpowiedzialności częściowych dwóch osób: przypisanego handlowca oraz szefa produkcji.

Centra kosztów (CK) uporządkowane zostały w tzw. struktury, czyli grupy komórek organizacyjnych pełniących jednorodne funkcje z punktu widzenia zarządzania, a główne kryterium dotyczyło bliskości ich powiązań z procesami wytwórczymi. Wyodrębniono zatem pięć struktur kosztowych:

- a) produkcyjną główną i utrzymania ruchu – czyli cztery CK, tj. brygady produkcyjne PP, przygotowanie produkcji PR, utrzymanie ruchu TR i technologowie produkcji DP, wraz z analitycznymi MPK,
- b) pomocniczą – czyli trzy CK, tj. dział techniczny DT, dział jakości DJ i dział logistyki DL,
- c) sprzedażową – czyli dwa CK: dział sprzedaży krajowej DHP i dział sprzedaży eksportowej DHE,
- d) administracyjną – czyli dwa CK grupujące kilka komórek administracji,
- e) wspólną – czyli jedno CK obejmujące koszty utrzymania infrastruktury ogólnej (budynki, parkingi, hale, magazyny) przedsiębiorstwa.

W każdej strukturze ustanowiono osoby odpowiedzialne za jej koszty. Budżety centrów kosztów składają się z ok. 165 pozycji analitycznych kosztów rodzajowych, sklasyfikowanych według stopnia kontroli i stopnia decentralizacji. Mechanizmy powstawania budżetów centralnych i częściowych zostały opisane w poprzednich artykułach tego cyklu.

3. Struktura marż pokrycia

Osią omawianej koncepcji systemu budżetowania jest wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych. Pierwsza marża pokrycia jest różnicą pomiędzy przychodami ze sprzedaży i kosztami proporcjonalnymi każdego kontraktu

² Przez koszty bezpośrednie proporcjonalne rozumie się te rodzajowe koszty zmienne (proporcjonalne) przedsiębiorstwa, które przypisywane są wprost do zleceń na zasadzie merytorycznej jedyności pozycji planowanych i rzeczywistych. Do tych kosztów w omawianym przedsiębiorstwie nie zalicza się energii technologicznej na skutek niemożności jej precyzyjnego przypisania do centrów zysku.

rozumianego jako centrum zysku zgodnie z rys. 1. Zrealizowanie planowanej kwoty i planowanego wskaźnika marży pokrycia pierwszego stopnia dla każdego centrum zysku z osobna jest celem budżetowym, na podstawie którego ocenia się sprawność danego centrum zysku. W skali całej firmy ustala się docelowy, zagregowany poziom kwoty i wskaźnika marży pierwszego stopnia na centrach zysku jako jeden z głównych parametrów budżetu.

Kolejne marże pokrycia powstają na zasadzie pomniejszania marży wyższego stopnia o kolejne koszty struktury przedsiębiorstwa. Marżę pokrycia drugiego stopnia otrzymuje się zatem jako różnicę marży pokrycia pierwszego stopnia i kosztów struktury produkcyjnej przedsiębiorstwa. Należy podkreślić, że dla centrów zysku ustala się wyłącznie marżę pokrycia pierwszego stopnia, natomiast marże kolejnych stopni są ustalane w sposób zagregowany. Oznacza to, że kontraktowe centra zysku nie są obciążane kosztami struktury wydziałów produkcyjnych na zasadzie kalkulacyjnego doliczania kosztów według kluczy podziałowych. Marżę pokrycia drugiego stopnia ustala się zatem w przekroju całej firmy, a nie dla każdego centrum zysku z osobna, jako różnicę pomiędzy zagregowaną marżą pokrycia pierwszego stopnia i kosztami rodzajowymi kosztów struktury produkcyjnej. Ta zasada funkcjonuje dalej: kolejne stopnie marży pokrycia ustalane są przez odejmowanie strukturalnych kosztów rodzajowych kolejnych poziomów struktury przedsiębiorstwa od marży pokrycia je poprzedzającej. W ten sposób otrzymuje się ostatnią marżę pokrycia, która w przyjętej koncepcji ma numer 6 i reprezentuje wynik operacyjny przedsiębiorstwa. Wszystkie koszty proporcjonalne centrów zysku i strukturalne przedsiębiorstwa są wyrażone jako koszty rodzajowe zarówno przy planowaniu, jak i przy raportowaniu wykonania. Do celów ustalania marż pokrycia nie stosuje się narzędzi kalkulacji kosztów, czyli np. rozliczeń wewnętrznych pomiędzy centrami kosztów czy pomiędzy centrami kosztów a centrami zysków.

Omawiany model skutkuje prostotą rozwiązań ewidencyjnych i analitycznych, ale wymaga gruntownego i świadomego dekretowania kosztów działalności.

4. Raporty rachunku marż pokrycia

Główne raporty rachunku marż pokrycia w skali całego przedsiębiorstwa sporządza się rutynowo co miesiąc w podziale na pozycje planowane, wykonane i odchyleń. Raport analityczny rachunku zysków i strat według marż pokrycia, zaprezentowany w tab. 2, obrazuje szczegółowe marże pokrycia pierwszego stopnia na poszczególnych centrach zysku, zagregowaną marżę pokrycia pierwszego stopnia na centrach zysku, marże pokrycia kolejnych stopni po uwzględnieniu kosztów rodzajowych kolejnych struktur kosztowych przedsiębiorstwa oraz wynik netto i rentowność sprzedaży netto. Raport ten może być zaprezentowany na czterech poziomach analityki pozycji budżetowych, czyli kosztów rodzajowych. Umożliwia on również raportowanie budżetu, wykonania i odchyleń dowolnego CK w czterestopniowej analityce kosztów rodzajowych.

Tabela 2. Raport analityczny rachunku zysków i strat według marż pokrycia

Struktura sprawozdawczego rachunku zysków i strat według pokryć finansowych

Kraj	KONTRAKTY																STRUKTURA PRODUKCYJA				STRUKTURA SPECJALOWA				STRUKTURA ADMINISTRACJA				STRUKTURA WSKAZÓW										
	HP1	HP2	HP3	HP4	OKRES I	OKRES II	HE1	HE2	HE3	HE4	INNE I	INNE II	INNE III	INNE IV	SUMA	DP	TR	DP	DT	DI	EL	SUMA	DHP	DHE	DZE	DZ	SUMA	KW	SUMA										
PRZYCHODY Z KONTRAKTÓW																																							
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
KOSZTY BEZPOŚREDNIE PROPORCJONALNE																																							
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Wpływ na CZ																																							
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0%
KOSZTY STRUKTURY PRODUKTYWNE																																							
.: koszty osobowe																																							
.: koszty biurowe																																							
.: koszty budowlane I. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane II. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane III. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane IV. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane V. - ammortizacja																																							
Pokrycie II																																							
<i>Wskaznik Pokrycia II</i>																																							
.: koszty osobowe																																							
.: koszty biurowe																																							
.: koszty budowlane I. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane II. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane III. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane IV. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane V. - ammortizacja																																							
KOSZTY STRUKTURY SPECJALOWEJ																																							
.: koszty osobowe																																							
.: koszty biurowe																																							
.: koszty budowlane I. - ammortizacja																																							
Pokrycie IV																																							
<i>Wskaznik Pokrycia IV</i>																																							
.: koszty osobowe																																							
.: koszty biurowe																																							
.: koszty budowlane I. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane II. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane III. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane IV. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane V. - ammortizacja																																							
KOSZTY STRUKTURY ADMINISTRACYJNEJ																																							
.: koszty osobowe																																							
.: koszty biurowe																																							
.: koszty budowlane I. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane II. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane III. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane IV. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane V. - ammortizacja																																							
Pokrycie V																																							
<i>Wskaznik Pokrycia V</i>																																							
.: koszty osobowe																																							
.: koszty biurowe																																							
.: koszty budowlane I. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane II. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane III. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane IV. - ammortizacja																																							
.: koszty budowlane V. - ammortizacja																																							
Pokrycie VI - wynik sprzedaży																																							
<i>Wskaznik Pokrycia VI</i>																																							
POZOSTALE KOSZTY OPERACYJNE																																							
KOSZTY STRUKTURY SPECJALOWEJ																																							
KOSZTY FINANSOWE																																							
KOSZTY FINANSOWE																																							
WYNIK FINANSOWY BRUTTO NA DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ																																							
WYNIK FINANSOWY NETTO																																							
WYNIK BRUTTO																																							
WYNIK NETTO																																							
<i>Wskaznik rentowności netto</i>																																							

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3. Raport syntetyczny rachunku zysków i strat według marż pokrycia

Budżet główny rachunku zysków i strat						
	120%	140%	tys. zł	tys. zł	tys. zł	% przychodów
Przychody ze sprzedaży					20 963,2	100,0%
Przychody ze sprzedaży produktów, w tym:					20 713,2	98,8%
KRAJ, w tym:				10 918,5		52,7%
		DHP1	2 099,5			10,1%
		DHP2	2 139,0			10,3%
		DHP3	2 045,0			9,9%
		DHP4	2 120,0			10,2%
		DHP5	2 515,0			12,1%
		razem DHP	10 918,5			52,1%
EXPORT, w tym:				9 794,7		47,3%
		DHE1	2 560,0			12,4%
		DHE2	3 144,7			15,2%
		DHE3	4 090,0			19,7%
		razem DHE	9 794,7			46,7%
POZOSTAŁE						
Inne przychody ze sprzedaży (dzierżawa)					250,0	1,2%
Koszty proporcjonalne wytworzenia, w tym:					7 871,0	37,5%
materiały bezpośrednie technologiczne wg MM			7 042,5			34,0%
usługi obce technologiczne			828,5			4,0%
energia technologiczna			0,0			0,0%
Marża pokrycia I na CZ			12 842,2		13 092,2	62,0% 62,5%
Koszty strukturalne, w tym:					9 852,4	47,0%
wynagrodzenia			5 080,6			24,2%
ubezpieczenia społeczne			1 193,7			5,7%
materiały pośrednie (na cele MPK)			712,2			3,4%
zużycie energii			755,4			3,6%
usługi obce ogólne			575,5			2,7%
podatki i opłaty			413,2			2,0%
świadczenia na rzecz pracowników			174,2			0,8%
reprezentacja i reklama			219,9			1,0%
podróże służbowe			140,1			0,7%
pozostałe koszty			13,3			0,1%
amortyzacja			574,4			2,7%
Koszty operacyjne razem					17 723,4	84,5%
Pokrycie finansowe (marża) VI stopnia (wynik operacyjny)					3 239,8	15,5%
Wynik na sprzedaży towarów i materiałów					0,0	0,0%
Wynik na pozostałych operacjach					0,0	0,0%
Wynik na operacjach finansowych					0,0	0,0%
Wynik na zdarzeniach nadzwyczajnych					0,0	0,0%
Wynik brutto					3 239,8	15,5%
Wynik netto					2 624,2	12,5%

Źródło: opracowanie własne.

Raport syntetyczny rachunku zysków i strat według marż pokrycia, zaprezentowany w tab. 3, opisuje zagregowane przychody, koszty proporcjonalne wytwarzania i marżę pokrycia pierwszego stopnia na wszystkich centrach zysku, rodzajowe kosz-

ty strukturalne całego przedsiębiorstwa wraz z zestawem wskaźników struktury i rentowności.

Raporty rachunku marż pokrycia są podstawowym mechanizmem raportowania rentowności przedsiębiorstwa. Są one tworzone w formacie porównawczym, przy wykorzystaniu arkusza kalkulacyjnego, który zasila się odpowiednimi danymi o wykonaniu systemu finansowo-księgowego. Narzędzie to nie jest nakierowane ani na kalkulację kosztu jednostkowego, ani na wycenę produktów gotowych lub niezakończonych. Główną przesłanką jego funkcjonowania pozostaje comiesięczne raportowanie kosztów rodzajowych w przekroju poszczególnych centrów odpowiedzialności budżetowej w zadanych poziomach szczegółowości.

5. Podstawowe zalety koncepcji

Opisywany model budżetowania obiektowego zorientowanego kontraktowo w metodologii wielostopniowego rachunku marż pokrycia znalazł zastosowanie w omawianym przedsiębiorstwie dzięki swojej prostocie i przejrzystości. Do podstawowych zalet omawianej koncepcji należą:

- a) rozdział kosztów proporcjonalnych produktów i strukturalnych przedsiębiorstwa,
- b) klarowny system wyodrębniania i raportowania marż pokrycia,
- c) rezygnacja ze stosowania kluczy podziałowych kosztów,
- d) przejrzyste metody planowania pozycji budżetowych przez osoby odpowiedzialne,
- e) doprecyzowanie zasad dekretacji dowodów źródłowych przez powiązanie odpowiedzialności osobistej za koszt z wynikiem operacyjnym przedsiębiorstwa,
- f) możliwość zbudowania systemu motywacyjnego opartego na kryteriach finansowych, takich jak poziom marży czy poziom kosztów kontrolowanych,
- g) zarządzanie wynikiem operacyjnym przez sterowanie odpowiednimi poziomami marż pokrycia,
- h) dobre zrozumienie mechanizmu *przychody-koszty-marża* przez kadre nieekonomiczną.

Do wad omawianej koncepcji na pewno należy zaliczyć uproszczenie, jeśli chodzi o odzwierciedlenie kosztów związanych z realizacją kontraktów. Dotyczy to głównie kosztów robocizny bezpośredniej, tutaj uznanej za pośrednią, które nie są rejestrowane w przekroju centrów zysku, a stanowią koszty strukturalne produkcyjnych miejsc powstawania kosztów. Pojawiają się one w marży pokrycia drugiego stopnia w sposób zagregowany, a przez to nie obciążają rentowności kontraktów. Dzieje się tak dlatego, że omawiane przedsiębiorstwo nie stosuje ewidencji godzin pracy pracowników bezpośredniej produkcji (ani innych) w powiązaniu z kontraktami. Niemniej jednak zdecydowano się na takie rozwiązania na skutek umownego traktowania kosztów robocizny jako stałych kosztów utrzymania potencjału ludzkiego.

6. Zakończenie

Rozwój omawianej koncepcji będzie zmierzał w kierunku kalkulacji niektórych kosztów do centrów zysku. Spowoduje to możliwość analizowania kolejnych marż pokrycia na centrach zysku, ale będą to już tzw. marże kalkulacyjne, które umożliwią pogłębioną analizę rentowności kontraktów. Chodzi tu głównie o koszty robocizny bezpośredniej, koszty organizacji i utrzymania ruchu produkcyjnego oraz koszty organizacji wysyłki i transportu. Te pierwsze powinny być doliczane do kontraktów dzięki ewidencji godzin pracy robotników bezpośrednich. Te drugie i trzecie obciążą centra zysku na zasadzie analizy czynności organizacyjnych oraz kosztów tych czynności.

Zaprezentowana koncepcja, dzięki swojej prostocie i przejrzystości, znalazła praktyczne zastosowanie w omawianym przedsiębiorstwie. Spotkała się ona z przychylnym przyjęciem przez kadre techniczną, która oceniła ją jako przejrzystą, zrozumiałą i pozbawioną różnych księgowych „sztuczek”. Te zalety, oraz walory ludzkie i organizacyjne omawianego przedsiębiorstwa, pozwoliły na sprawne wdrożenie i praktyczne uruchomienie tej koncepcji.

Opracowanie założeń koncepcyjnych zaprezentowanych w niniejszym artykule wraz z analizą przedwdrożeniową przedsiębiorstwa wymagało ok. 200 godzin pracy konsultantów wdrożeniowych. Do tego należy doliczyć jeszcze modyfikowanie planu kont oraz zasad dekretowania i ewidencji kosztów.

Literatura

- Kujawski J., *Agregacja budżetów centrów zysku wspomagana MS Excel*, [w:] *Rachunkowość zarządcza w warunkach globalizacji*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 15, UE, Wrocław 2008.
- Kujawski J., *Agregacja budżetów kosztów wspomagana MS Excel*, [w:] *Rachunkowość i controlling*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1174, AE, Wrocław 2007.
- Kujawski J., *Modele systemów budżetowania z punktu widzenia organizacji centrów zysku*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004 nr 7, 8, 9, 10, 11 i 12.
- Nowosielski S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, AE, Wrocław 2001.
- Ossowski M., *Budżetowanie*, WSFiR, Sopot 2005.

CONCEPT OF CONTRIBUTION ACCOUNTING-BASED OBJECT BUDGETING

Summary

The paper presents a concept of object budgeting for a job-order producer with the use of contribution accounting methodology. There are three types of responsibility centres in the concept: investment centre, profit centres, and cost centres. The investment centre is the management of a company

with full financial and non-financial responsibility. Object profit centres are jobs (contracts) performed for dedicated clients. Cost centres are functional parts of the organization grouped into so-called cost structures with the responsibility for controlling operational cost. Hence, the idea of object budgeting stems from contracts being treated as profit centres.

The core assumption of the concept focuses on budgeting and reporting six levels of contribution margins (CM). The first level of contribution margin (CM 1) is a margin for profit centres. This means that each job contract for each client is budgeted and reported with respect to following measures: sales revenues, variable manufacturing costs and contribution margin of first level. The CM 1 and CM1-to-SALES ratio are key indicators for profit centres performance. Contribution margins of next levels are established as subtraction of next level structural cost form contribution margin of preceding level. This process leads to getting contribution margin being operational profit. Performance reports are solely based on natural costs (costs by nature) so that no allocations of indirect manufacturing nor administration costs are done.

The presented concept has been tailor-made to a medium-sized enterprise operating in the electro-mechanics sector. It makes possible for several responsible persons to manage several investment, profit, and cost budget centres.