

Teresa Maszczak

PWSZ w Legnicy

BUDŻETOWANIE KOSZTÓW W OŚRODKACH ODPOWIEDZIALNOŚCI W OSM LUBIN

1. Budżetowanie kosztów jako narzędzie kontrolne

W celu podjęcia próby wdrożenia budżetowania kosztów w ośrodkach odpowiedzialności jako narzędzi kontrolnych w zarządzaniu w OSM Lubin, przeprowadzono badania dotyczące oceny stopnia użyteczności dotychczasowych informacji otrzymywanych z rachunku kosztów na potrzeby zarządzania w warunkach rosnącej konkurencji. Badania przeprowadzono w formie ankiety, którą skierowano do kierownictwa różnych szczebli zarządzania.

Jak wykazały badania, informacje o kosztach tylko częściowo zaspokajają potrzeby decyzyjne kierownictwa na wszystkich szczeblach zarządzania (tab. 1).

Tabela 1. Informacje o kosztach i wynikach a potrzeby decyzyjne (w %)

Czy otrzymywane informacje o kosztach i wynikach zaspokajają potrzeby decyzyjne zarządzających?								
tak			nie			częściowo		
opera- cyjne	takty- czne	strate- giczne	opera- cyjne	takty- czne	strate- giczne	opera- cyjne	takty- czne	strate- giczne
31	36	38	0	0	0	91	89	82

Ankietowani w OSM Lubin: prezes zarządu, z-ca prezesa zarządu i główny księgowy, koordynator ds. handlowych, kierownicy komórek organizacyjnych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowanych.

Z rozmów przeprowadzonych z kierownictwem wynika, że w OSM Lubin funkcjonuje tradycyjny rachunek kosztów, generujący informacje o kosztach głównie na potrzeby okresowych sprawozdań finansowych. Dostarcza on informacji wykorzystywanych do obliczania jednostkowego kosztu wytworzenia

produktu, wyceny zapasów produktów i produkcji niezakończonych, ustalenia poziomu kosztów produkcji, sprzedaży, kosztów okresu, wyniku prowadzonej działalności. Kierownicy uważają, że poza informacjami dostarczanymi przez tradycyjny rachunek kosztów, w zarządzaniu na wszystkich jego szczeblach niezbędne są informacje o kosztach – do podejmowania krótkookresowych rachunków decyzyjnych, racjonalizacji poziomu kosztów, kontroli wielkości zysku na działalności operacyjnej, rentowności według produktów, klientów, koordynacji działań różnych obszarów funkcjonalnych, motywowania pożądanego zachowań pracowników, minimalizacji niepewności w działalności gospodarczej, wzrostu zaufania kredytodawców i wierzycieli, pozyskiwania inwestorów.

Tabela 2. Wykorzystanie narzędzi kontrolnych w zarządzaniu (w %)

Narzędzia kontrolne	Operacyjne	Taktyczne	Strategiczne
Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności	100	100	100
Budżetowanie	100	100	100
Planowanie długookresowe	0	26	74

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań ankietowanych.

Tabela 3. Cele realizowane przez budżetowanie w OSM Lubin

Operacyjne	Taktyczne	Strategiczne
<ul style="list-style-type: none"> - obniżanie kosztów skupu i przerobu mleka oraz sprzedaży produktów mleczarskich, - kontrola wielkości zysku, - minimalizowanie poziomu ryzyka, - koordynacja przepływu informacji o przebiegu procesu produkcji i na bieżąco ujawnianie odchylenia od wielkości pożądanego, - poprawa jakości higieniczno-sanitarnej i zdrowotnej surowca oraz produktów mleczarskich, - podniesienie standardów ochrony środowiska, - zwiększenie sprawności organizacyjnej 	<ul style="list-style-type: none"> - unowocześnianie norm technicznych, pracochłonności i zużycia materiałowego, - efektywna alokacja funduszy Unii Europejskiej, - stabilizacja finansowa poprzez eliminowanie ryzyka, - przyspieszenie postępu w zakresie marketingu i skuteczności promocji produktów mleczarskich 	<ul style="list-style-type: none"> - motywowanie pracowników i kierownictwa, - terminowa realizacja umów z kontrahentami, - rozwój innowacyjności asortymentowej, - rozwijanie produkcji prozdrowotnych wyrobów o obniżonej kaloryczności, niskiej zawartości tłuszczu, soli, - poprawa konkurencyjności, - wzrost zaufania klientów, banków, - działania w zakresie eksportu, - pozyskiwanie potencjalnych inwestorów

Ankietowani w OSM Lubin: prezes zarządu, z-ca prezesa zarządu i główny księgowy, koordynator ds. handlowych, kierownicy komórek organizacyjnych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółdzielni.

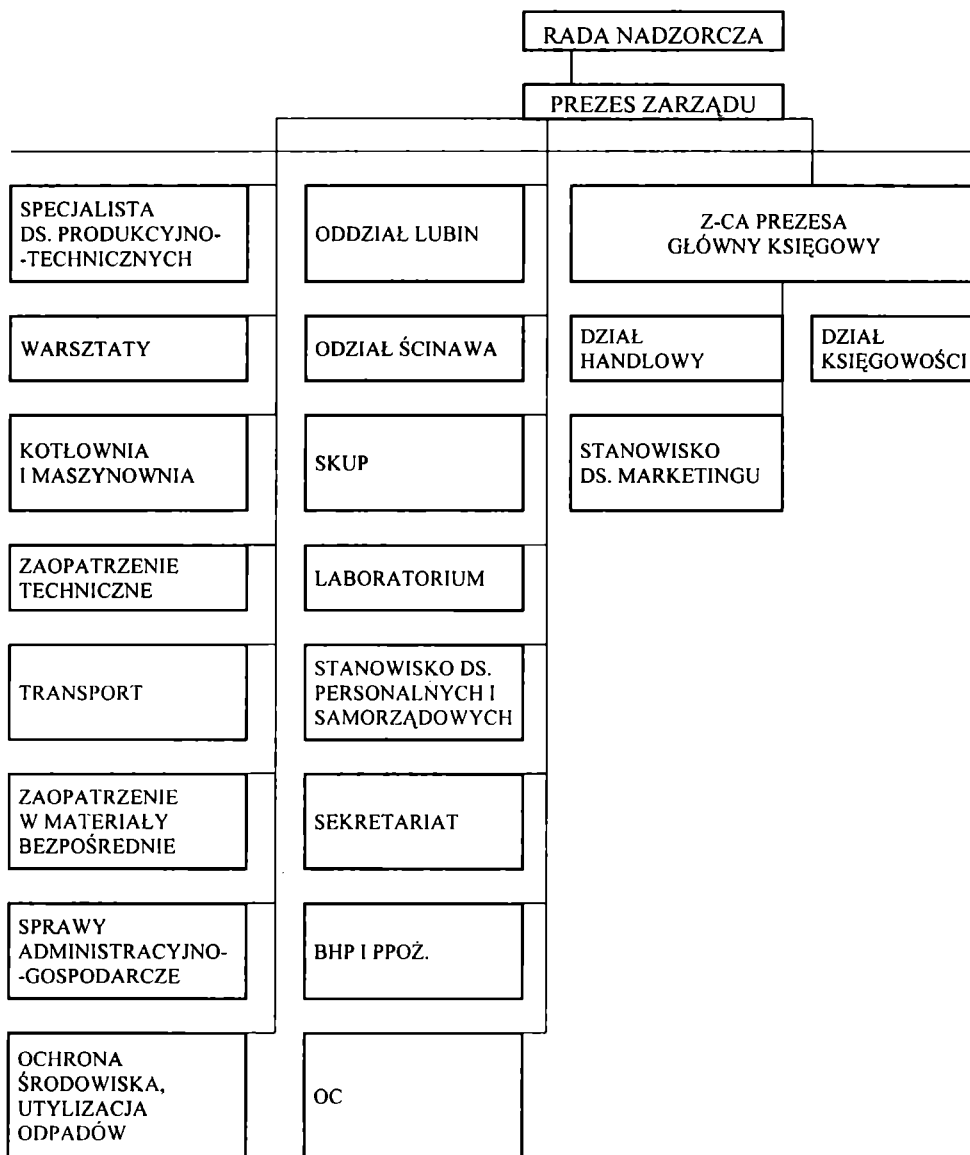
Zarządzający bardzo są zainteresowani wdrożeniem procesu budżetowania kosztów oraz wykorzystywaniem ośrodków odpowiedzialności jako narzędzi kontrolnych w zarządzaniu, zarówno operacyjnym, taktycznym, jak i strategicznym (tab. 2).

Respondenci wszystkich szczebli zarządzania wskazywali na główne cele, które realizowaliby przez budżetowanie kosztów w ośrodkach odpowiedzialności (tab. 3).

2. Planowane ośrodki odpowiedzialności

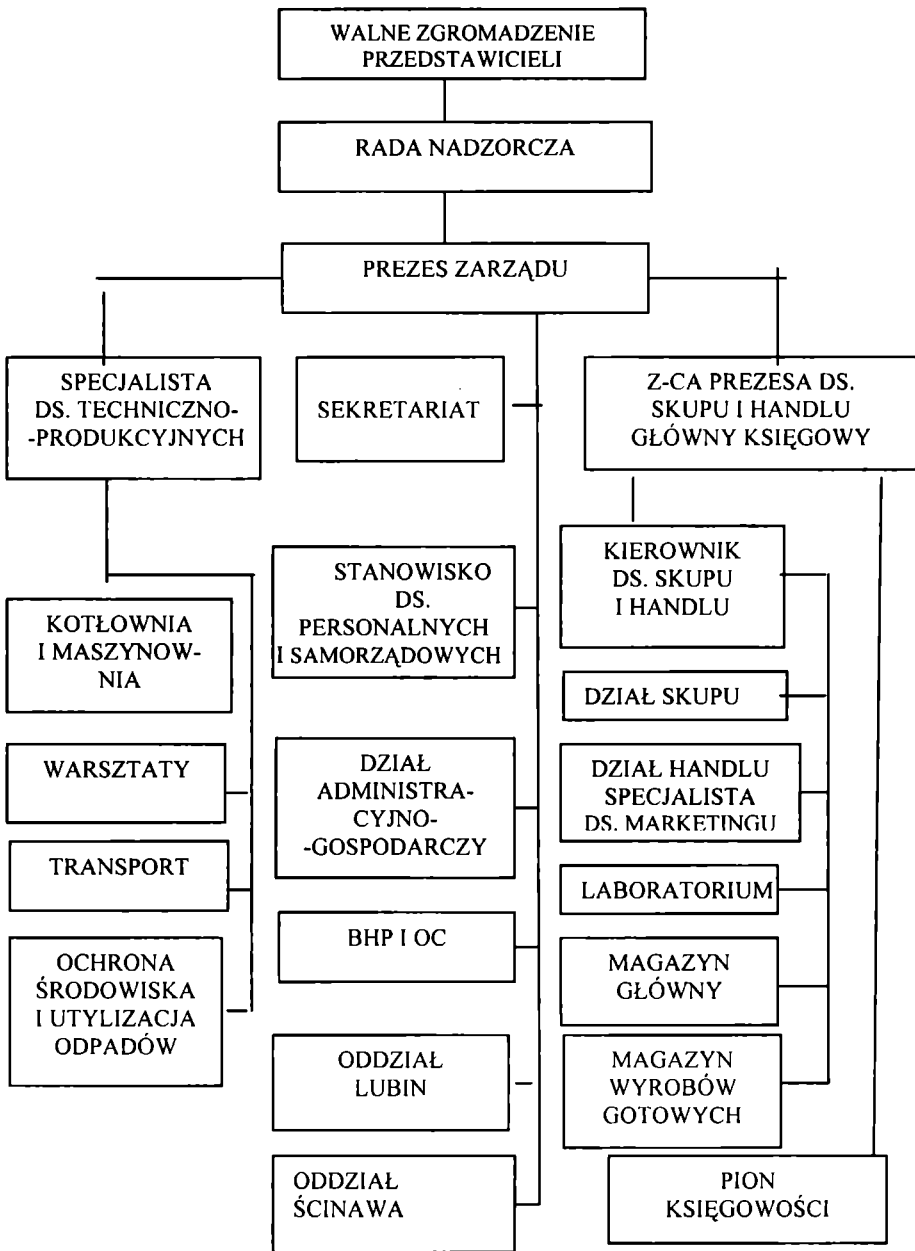
Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności w OSM Lubin wiąże się z wprowadzeniem kilku istotnych zmian w dotychczasowej strukturze organizacyjnej zakładu (rys. 1), takich jak:

- Podporządkowanie Specjaliście ds. Techniczno-Produkcyjnych komórek organizacyjnych prowadzących działalność pomocniczą w zakresie gospodarki remontowej, paliwowo-energetycznej, grzewczej i klimatyzacyjnej, transportowej, utylizacji odpadów (Kotłownia i Maszynownia, Warsztaty, Transport, Ochrona Środowiska i Utylizacja Odpadów). Zasadne wydaje się, aby jedna, kompetentna osoba sprawowała fachowy nadzór nad tymi komórkami.
- Podporządkowanie Działu Skupu, Laboratorium i Handlu bezpośrednio jednemu zarządzającemu – Kierownikowi ds. skupu i handlu. Proponowana zmiana jest potrzebna ponieważ zakresy czynności realizowanych przez wymienione komórki nakładają się na siebie. Dział Skupu zajmuje się bazą surowcową, a Handel – zagadnieniami dotyczącymi sprzedaży artykułów mleczarskich własnych i z zakupu. Natomiast Stanowisko ds. Marketingu związane jest z promowaniem wyrobów własnych oraz towarów z zakupu w celu pozyskiwania nowych rynków zbytu oraz zwiększenia sprzedaży. Laboratorium zajmuje się wykonaniem badań w zakresie oceny jakości zakupionego surowca, przebiegu procesów technologicznych i oceną jakości wyrobów gotowych oraz wydaje ocenę przydatności ich do obrotu, opierając się na obowiązujących w tym zakresie normach.
- Likwidacja komórki Zaopatrzenia Technicznego – czynności wykonywane w tej komórce, mogą przejść Warsztaty i Transport,
- Likwidacja komórki Zaopatrzenia w Materiały Bezpośrednie. Czynności wykonywane na tym stanowisku są związane z bieżącą analizą bezpośrednich potrzeb materiałowych. Zamawianie materiałów może przejść Dział Skupu, a prowadzenie gospodarki magazynowej zgodnie z obowiązującymi zasadami – Magazyn Główny.
- Połączenie funkcji specjalisty ds. bhp i ppoż. z obowiązkami specjalisty ds. obronnych.



Rys. 1. Obecna struktura organizacyjna OSM w Lubinie

Po wprowadzeniu zaproponowanych zmian, struktura organizacyjna OSM Lubin stałaby się punktem wyjścia do wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności (rys. 2).



Rys. 2. Planowana struktura organizacyjna OSM w Lubinie

W OSM Lubin można wyodrębnić pięć rodzajów ośrodków odpowiedzialności:

- 1) za inwestycje,

- 2) za wyniki,
- 3) za przychody,
- 4) za koszty,
- 5) za wydatki.

Ośrodkiem odpowiedzialności za inwestycje powinien być Zarząd Spółdzielni. Zarząd posiada uprawnienia do podejmowania decyzji w obszarze nakładów, terminów i rzeczowego zakresu różnego typu przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących spółdzielni. W strukturze organizacyjnej Zarząd podporządkowany jest Radzie Nadzorczej i Walnemu Zgromadzeniu Przedstawicieli stanowiącym ciało kontrolne i opiniotwórcze w stosunku do Zarządu.

Ośrodki odpowiedzialności za wyniki (Oddział Lubin i Oddział Ścinawa) odpowiadają za przychody, koszty oraz poziom generowanego zysku. Kierownicy tych ośrodków powinni posiadać dużą samodzielność decyzyjną oraz szeroki zakres uprawnień i odpowiedzialności w zakresie kosztów i przychodów podległych im jednostek.

Ośrodkami odpowiedzialności za przychody są Dział Handlowy oraz Stanowisko ds. Marketingu. Dział Handlowy wywiera istotny wpływ na cenę i poziom realizowanych przychodów (bardzo ważny jest rzetelny przepływ informacji i współpraca między tym działem a ośrodkiem odpowiedzialności za wyniki). Stanowisko ds. Marketingu zostało uznane za ośrodek odpowiedzialności za przychody, ponieważ osoba zatrudniona na tym stanowisku będzie odpowiedzialna za organizowanie i zbieranie zamówień dotyczących sprzedaży produktów mleczarskich, za badanie kształtowania się popytu na rynku, za zbieranie informacji dotyczących uwarunkowań społeczno-gospodarczych, politycznych w celu opracowania prognozy sprzedaży.

Ośrodki odpowiedzialności za koszty wyodrębniono w trzech grupach:

- 1) ośrodków odpowiedzialności działalności podstawowej,
- 2) ośrodków odpowiedzialności działalności pomocniczej,
- 3) ośrodków odpowiedzialności działalności ogólnej.

Do ośrodków odpowiedzialności za koszty z grupy działalności podstawowej zaliczono:

1. Zakład Produkcyjny Lubin:

- Wydział Butelkowy,
- Wydział Kubkowy.

2. Zakład Produkcyjny Ścinawa:

- Wydział Twarogowy,
- Wydział Masłowy.

Należą tu ośrodki, które są bezpośrednio związane z procesem wytwarzania produktów mleczarskich. Ich działalność będzie wspierana pracą ośrodków działalności pomocniczej, do których należy zaliczyć:

- Transport,

- Warsztaty,
- Kotłownię i Maszynownię,
- Ochronę Środowiska i Utylizację Odpadów,
- Laboratorium,

Ośrodki działalności pomocniczej świadczą także usługi na rzecz komórek administracji. Do grupy ośrodków odpowiedzialności za koszty działalności ogólnej zaliczono:

- Dział Handlowy,
- Dział Skupu,
- Dział Magazynów,
- Dział Księgowości,
- Dział Administracyjno-Gospodarczy,
- Sekretariat.

W OSM Lubin można także wyodrębnić ośrodek odpowiedzialności za wydatki, tzn. komórkę ds. obronnych, bhp i ppoż. a także stanowisko ds. personalnych i samorządowych. Ośrodki te powinny mieć ustalony limit wydatków dotyczących zakupów, usług itd. w ramach zakresu obowiązków tych komórek.

3. Budżetowanie kosztów w ośrodkach odpowiedzialności

W jednostce, która zamierza wprowadzić system budżetowania, niezbędnych jest wiele działań pozwalających w sposób efektywny wykorzystać budżet przy podejmowaniu decyzji bieżących i strategicznych. Sporządzanie budżetu jest więc rezultatem szeregu czynności, które składają się na proces budżetowania, takich jak:

1. Opracowanie założeń do budżetu (zdefiniowanie celów strategicznych, poinformowanie pracowników o tych celach, podzielenie jednostki na ośrodki odpowiedzialności oraz ustalenie mierników oceny kierowników ośrodków, wybranie metody tworzenia budżetu, opublikowanie instrukcji budżetowych, wyznaczenie kontrolera budżetu oraz składu komitetu budżetowego).
2. Opracowanie budżetu (określenie krytycznych czynników ograniczających wielkość produkcji lub sprzedaży, ustalenie cen rozliczeniowych na świadczenia wewnętrzne, decyzja o uwzględnieniu inflacji i kursie złotego, ustalenie standardów kosztów, opracowanie budżetów cząstkowych).
3. Uzgodnienie i zatwierdzenie budżetu (przeгляд relacji między budżetami przez komitet budżetowy, przedłożenie budżetu zarządowi).
4. Kontrola wykonania budżetu (określenie minimalnego czasu między powstaniem odchylenia a przekazaniem informacji na ten temat, sporządzenie raportów z wykonania budżetów, informowanie właściwych osób o wynikach kontroli).

5. Reakcja na wyniki budżetowania (analiza odchyleń, działania korekcyjne, np. poprzez aktualizację kolejnych budżetów) [7, s. 11-14].

Sposób sporządzania budżetów jest uzależniony od typu ośrodka odpowiedzialności, ponieważ jest to związane z rodzajem wykonywanych w nim czynności. Część z nich będzie odpowiedzialna za inwestycje, inne – za wyniki, pozostałe – za ponoszone koszty.

Pierwszym krokiem w procesie budżetowania jest opracowanie budżetu wiodącego dla wszystkich ośrodków odpowiedzialności na okres jednego roku, z podziałem na okresy krótsze. Budżet wiodący składa się z dwóch części:

- budżetu operacyjnego,
- budżetu finansowego.

Budżet operacyjny obejmuje następujące budżety cząstkowe:

- 1) budżet sprzedaży,
- 2) budżet produkcji,
- 3) budżet materiałów bezpośrednich,
- 4) budżet robocizny bezpośredniej,
- 5) budżet pozostałych kosztów bezpośrednich,
- 6) budżet pośrednich kosztów produkcji (kosztów wydziałowych),
- 7) budżet kosztów ogólnego zarządu,
- 8) budżet zapasów końcowych wyrobów gotowych,
- 9) budżet kosztu sprzedanych produktów [4, s. 627].

W zakresie budżetu finansowego należy tworzyć:

- 1) budżet bilansu,
- 2) budżet rachunku zysków i strat na poziomie wyniku na działalności,
- 3) budżet rachunku przepływów pieniężnych.

W OSM Lubin, ze względu na rodzaj wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności za koszty, można wyróżnić:

- 1) budżety kosztów sporządzane przez Dział Handlowy,
- 2) budżety kosztów sporządzane przez wydziały produkcji podstawowej:

1. Oddział Lubin,

- Wydział Butelkowy,
- Wydział Kubkowy,

2. Oddział Ścinawa,

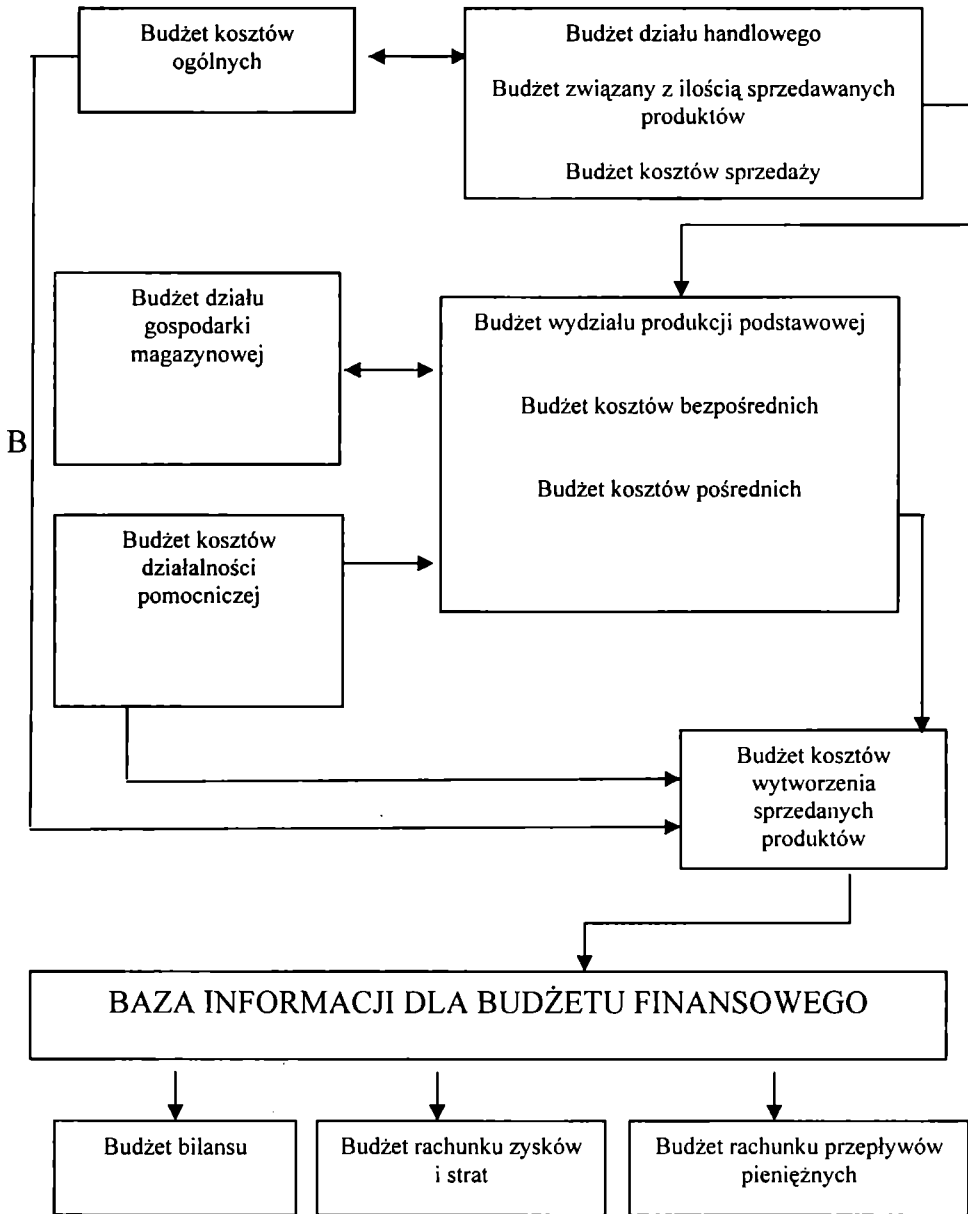
- Wydział Twarogowy,
- Wydział Masłowy,

3) budżety sporządzane przez ośrodki działalności pomocniczej,

4) budżety sporządzane przez ośrodki odpowiedzialne za koszty ogólne zakładu.

Sposób powiązania budżetów poszczególnych ośrodków odpowiedzialności za koszty przedstawiono na rys. 3.

Proces budżetowania w obrębie budżetu wiodącego rozpoczyna się od budżetowania sprzedaży, które odbywa się w Dziale Handlowym. Dział ten



Rys. 3. Powiązanie budżetów ośrodków odpowiedzialności za koszty

Źródło: opracowanie na podstawie [6, s. 97] oraz danych spółdzielni.

wyznacza zapotrzebowanie na produkowane wyroby, co określa, na jakim poziomie powinien być przygotowany budżet produkcji podstawowej, pomocniczej, zapasów surowca, materiałów bezpośrednich, produktów gotowych.

3.1. Budżet sporządzany przez Dział Handlowy

Dział Handlowy jest odpowiedzialny za całość zagadnień związanych z organizowaniem i zbieraniem zamówień na produkowane wyroby mleczarskie, na podstawie przeprowadzonych badań rynkowych, a także za poniesienie kosztów związanych ze sprzedażą, zarówno produktów własnych, jak i z zakupu. Działania związane z procesem budżetowania muszą więc być skierowane na zbieranie informacji dotyczących popytu na rynku (lokalnym, krajowym, zagranicznym), cen, konkurencyjności w branży przetwórstwa mleczarskiego, w celu opracowania prognoz dotyczących wielkości, asortymentu i wartości przyszłej sprzedaży (tab. 4). Wielkość i struktura sprzedaży determinują bowiem wykorzystanie potencjału produkcyjnego spółdzielni.

Tabela 4. Budżet sprzedaży

Treść	Styczeń, luty, marzec, I kwartał, kwiecień itd...			Razem rok
	planowana ilość sprzedaży	planowana cena sprzedaży	planowane przychody ze sprzedaży	
Mleko Śmietana Napoje: - maślanka - kefir - jogurt - bio-kefir Serki: - homogenizowane - deformaty Serwatka Twarogi Masło				

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółdzielni.

Dział Handlowy zajmuje się tworzeniem budżetów kosztów sprzedaży. Koszty związane z działalnością marketingowo-handlową w fazie sprzedaży stanowią koszty pośrednie i obejmują:

- koszty usług transportowych związane z załadunkiem, rozładunkiem, spedycją i przewozem wyrobów i towarów do miejsca przeznaczenia, ubezpieczenie transportu,

Tabela 5. Budżet kosztów sprzedaży

Styczeń, luty, marzec, I kwartał, kwiecień itd.								
Wydział Kubkowy								
Produkt:							serki homogenizowane	
Planowana wielkość produkcji:								
Planowana liczba godzin:								
Pozycje kosztów	J. m.	Norma zużycia	Cena jednostkowa	Wskaźnik zmienności	Koszty zmienne kontrolowane	Koszty stałe niekontrolowane	Koszty całkowite	Koszty jednostkowe
Koszty materiałów (opakowań)								
Koszty transportu								
Prowizje handlowców								
Wynagrodzenia wraz z narzutami za pakowanie, załadunek, wyładunek								
Amortyzacja								
Koszty ubezpieczenia produktów towarów wysyłanych								
Opłaty za usługi spedytorów wraz z kosztami składowania								
Koszty ogłoszeń, prospektów, uczestnictwa w targach i wystawach								
Wartość próbek wydawanych bezpłatnie								
Koszty podróży służbowej								
Pozostałe koszty sprzedaży								

Źródło: opracowanie własne na podstawie [6, s. 88] oraz danych OSM Lubin.

- koszty opakowań wysyłkowych objętych ceną zbytu,
- opłaty za usługi spedytorów wraz z kosztami składowania,

- opłaty ponoszone w związku ze sprzedażą produktów na rzecz jednostek handlowych, jak wejście do sklepów z produktami mleczarskimi spółdzielni, prowizje od obrotu, zapłacone bonusy od obrotu, opłaty listingowe, opłaty za usługi redystrybucyjne,
- koszty ogłoszeń, prospektów, uczestnictwa w targach i wystawach, wartość próbek wydawanych bezpłatnie, koszty pośrednictwa i komisji, prowizje agentów; pozostałe koszty fazy sprzedaży, związane z utrzymaniem działu handlowego, są zaliczane do kosztów zarządu.

Budżetowanie kosztów sprzedaży powinno objąć planowanie kosztów z podziałem na koszty zmienne i koszty stałe (tab. 5). Zmienne koszty sprzedaży zależą od planowanej ilości sprzedaży. Koszty sprzedaży obejmujące materiały do pakowania, koszty przewozu, załadunku i wyładunku budżetuje się na podstawie norm zużycia, czasu pracy robotników przeładunkowych, cen usług transportowych. Budżetowanie kosztów działalności marketingowej dokonuje się na podstawie planów strategicznych spółdzielni, trendów rynkowych, działań konkurencji, kosztów działalności marketingowej.

Koszty sprzedaży rozdziela się na poszczególne partie sprzedawanych produktów proporcjonalnie do ich ilości lub wagi. Budżet kosztów sprzedaży przedstawiono na przykładzie sprzedaży serków homogenizowanych (tab. 5).

3.2. Budżet sporządzany przez wydziały produkcji podstawowej

Wydziały produkcji podstawowej Oddziału Lubin oraz Oddziału Ścinawa, na podstawie założeń budżetu sprzedaży i informacji pochodzących ze skupu surowca oraz założeń dotyczących zapasu początkowego i końcowego w poszczególnych miesiącach, sporządzają budżet produkcji (tab. 6) oraz budżety związane z kosztami wytworzenia produktów gotowych.

Z budżetem produkcji jest ściśle związany budżet stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych, który określa się w maszynogodzinach bezpośrednio produkcyjnych.

Budżet wydziału produkcji podstawowej ze względu na sposób przyporządkowania kosztów na produkty gotowe jest dzielony na:

- budżet kosztów bezpośrednich,
- budżet kosztów pośrednich.

W budżecie kosztów bezpośrednich można wyróżnić:

- budżet kosztów materiałów bezpośrednich,
- budżet kosztów wynagrodzeń bezpośrednich,
- budżet pozostałych kosztów bezpośrednich.

Tabela 6. Budżet produkcji

Treść	Styczeń, luty, marzec, I kwartał, kwiecień itd...					Razem rok
	planowana wielkość sprzedaży	planowany zapas końcowy	zapas początkowy	planowana wielkość produkcji	planowana liczba maszynogodzin	
Mleko						
Śmietana						
Napoje: - maślanka - kefir - jogurt - bio-kefir						
Serki homogenowane						
Twarogi						
Masło						
Razem produkty gotowe						

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółdzielni.

Budżet kosztów materiałów bezpośrednich

Budżet zużycia materiałów bezpośrednich sporządzany jest na podstawie norm technologicznych zużycia surowca (mleka) oraz materiałów bezpośrednich przy produkcji poszczególnych produktów mleczarskich. Podstawowymi czynnikami wpływającymi na ten budżet są:

- planowana wielkość produkcji,
- ilościowe normy zużycia surowca (mleka) i materiałów bezpośrednich,
- wielkość odpadów zarówno użytecznych, jak i bezużytecznych,
- planowane ceny nabycia materiałów [1, s. 54].

Parametry receptury wsadu materiałowego zróżnicowanego asortymentowo są podstawą ustalenia ilościowych norm zużycia. Planowane koszty zużycia materiałów bezpośrednich można obliczyć według formuły [5, s. 190]:

$$K_{mb} = \sum_{j=1}^m \sum_{i=1}^n z_{ij} \cdot Q_i \cdot p_j,$$

gdzie: K_{mb} – planowane koszty zużycia materiałów bezpośrednich,

Z_{ij} – norma zużycia j -tego rodzaju materiału przy wytwarzaniu i -tego produktu,

Q_i – ilość i -tego produktu,

p_j – cena nabycia j -tego rodzaju materiału.

Natomiast planowaną wielkość zakupu materiałów bezpośrednich ustala się na podstawie wzoru [5, s. 192]:

$$Z_j = Z_{oj} + Z_{kj} - Z_{pj}$$

gdzie: Z_j – zapotrzebowanie na j -ty rodzaj materiału,

Z_{oj} – zużycie j -tego rodzaju materiału w produkcji,

Z_{kj} – zapas końcowy j -tego rodzaju materiału,

Z_{pj} – zapas początkowy j -tego rodzaju materiału.

Budżet kosztów zużycia surowca podstawowego przedstawiono w tab. 7, natomiast budżet zakupu tego surowca w tab. 8

Tabela 7. Budżet kosztów zużycia materiałów bezpośrednich – surowca

Parametry budżetu	Styczeń, luty, marzec, I kwartał, kwiecień itd.												Razem	
	mleko (L)		śmietana (Ś)		napoje (N)		serki (S)		twarogi (T)		masło (M)			
	L ₁	L ₂	Ś ₁	Ś ₂	N ₁	N ₂	S ₁	S ₂	T ₁	T ₂	M ₁	M ₂		
Mleko	
klasy ekstra														
Planowana wielkość produkcji														
Norma zużycia														
Planowana wielkość zużycia														
Cena jednostkowa														
Koszt zużycia surowca														
Mleko klasy I														
Ogółem koszt zużycia materiałów bezpośrednich														

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółdzielni.

Tabela 8. Budżet zakupu surowca – mleka

Parametry budżetu	Styczeń, luty, marzec, I kwartał, kwiecień ...itd., rok		
	materiały		
	mleko klasy ekstra	mleko klasy I	razem
Planowana wielkość zużycia (l)			
Planowany zapas końcowy (l)			
Zapas początkowy (l)			
Planowana wielkość zakupu (l)			
Planowana cena nabycia /l (zł/l)			
Koszt nabycia materiałów (zł)			

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółdzielni.

Koszty nabycia materiałów bezpośrednich można wyliczyć jako [5, s. 192]:

$$K_{nmb} = \sum_{j=1}^m p_j \cdot Z_j,$$

gdzie: K_{nmb} – koszt nabycia materiałów bezpośrednich,

p_j – cena nabycia j -tego rodzaju materiału.

Budżet kosztów zużycia materiałów bezpośrednich zamieszczono w tab. 9, a budżet zakupu materiałów bezpośrednich w tab. 10.

Budżet kosztów wynagrodzeń bezpośrednich

Budżet robocizny bezpośredniej sporządza się dla poszczególnych asortymentów produktów mleczarskich (tab. 11). Do czynników kształtujących wysokość wynagrodzeń należy zaliczyć:

- planowaną wielkość produkcji,
- normatywy pracochłonności wyrażone w roboczogodzinach,
- stawki godzinowe.

Budżet ten uwzględnia stosowany w spółdzielni czasowy system wynagrodzeń.

W systemie czasowym planowany koszt wynagrodzeń oblicza się według formuły [6, s. 84]:

$$K_{rb} = \sum_{i=1}^n P_i \cdot T_i,$$

gdzie: K_{rb} – koszty wynagrodzeń bezpośrednich,

P_i – planowany koszt wynagrodzeń bezpośrednich przypadający na i -tego pracownika, uzależniony od wykonywanej pracy, ustalany na podstawie stawek zaszeregowania,

T_i – planowany czas pracy i -tego pracownika.

Tabela 9. Budżet kosztów zużycia materiałów bezpośrednich

Parametry budżetu	Styczeń, luty, marzec, I kwartał, kwiecień itd.												razem
	mleko (L)		śmietana (Ś)		napoje (N)		serki (S)		twarogi (T)		masło (M)		
	L ₁ ...	L ₂ ...	Ś ₁ ...	Ś ₂ ...	N ₁ ...	N ₂ ...	S ₁ ...	S ₂ ...	T ₁ ...	T ₂ ...	M ₁ ...	M ₂ ...	
Szczepionki (SZ)													
Planowana wielkość produkcji													
Norma zużycia													
Wielkość zużycia													
Cena jednostkowa													
Koszt zużycia szczepionki													
Stabilizatory (S)													
Zagęstniki (Z)													
Dodatki smakowe (DS)													
Koncentraty zapachowo-smakowe (KZS)													
Wsady owocowe (WO)													
Cukier (C)													
Opakowania (O)													
Ogółem koszt zużycia materiałów bezpośrednich													

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółdzielni.

Tabela 10. Budżet zakupu materiałów bezpośrednich

Parametry budżetu	Styczeń, luty, marzec, I kwartał, kwiecień itd., rok									
	materiały bezpośrednie									
	SZ	S	Z	DS	KZS	WO	C	O	razem	
Planowana wielkość zużycia										
Planowany zapas końcowy										
Zapasy początkowy										
Planowana wielkość zakupu										
Planowana cena nabycia										
Koszt nabycia materiałów										

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółdzielni.

Tabela 11. Budżet robocizny bezpośredniej

Parametry budżetu	Styczeń, luty, marzec, I kwartał itd.												razem
	mleko		śmietana		napoje		serki		twarogi		masło		
	L ₁ ...	L ₂ ...	Ś ₁ ...	Ś ₂ ...	N ₁ ...	N ₂ ...	S ₁ ...	S ₂ ...	T ₁ ...	T ₂ ...	M ₁ ...	M ₂ ...	
Planowana wielkość produkcji (szt.,l)													
Norma czasu pracy (rbg/szt.)													
Planowany czas pracy (rbg)													
Stawka godzinowa (zł/rbg)													
Ogółem planowane wynagrodzenie bezpośrednie													

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych spółdzielni.

Budżet pozostałych kosztów bezpośrednich

W skład pozostałych kosztów bezpośrednich wchodzi [1, s. 63]:

- koszty zużycia paliwa i energii technologicznej,
- koszty przygotowania nowej produkcji,
- koszty zużycia narzędzi specjalnego zastosowania.

Sposób budżetowania pozostałych kosztów bezpośrednich uzależniony jest od rodzaju występującego kosztu. Planowane koszty zużycia paliwa i energii technologicznej ustala się poprzez wielkość produkcji.

Budżet kosztów przygotowania nowej produkcji będzie uzależniony od sposobu jej wykonania – systemem zleconym czy systemem gospodarczym. W systemie zleconym ustalenie kosztów przygotowania nowej produkcji opiera się na stawkach proponowanych przez zleceniobiorcę na podstawie opracowanego kosztorysu.

W systemie gospodarczym budżet kosztów przygotowania nowej produkcji opiera się na planowanym czasie wykonania dokumentacji, stawkach płaconych pracownikom zajmujących się przeprowadzaniem badań, planowanym zużyciu materiałów do wytworzenia prototypów wyrobów, do testów, ekspertyzy itp.

Planowane koszty przygotowania nowej produkcji można rozliczać dwoma sposobami [1, s. 64-65]:

- a) czasowym – koszty te są rozliczane w równych kwotach przypadających na poszczególne miesiące,
- b) ilościowym – koszty te są rozliczane proporcjonalnie do planowanej wielkości produkcji nowych wyrobów.

W systemie czasowym koszty przygotowania nowej produkcji przypadające na okres sprawozdawczy ustala się według formuły:

$$K_t = \frac{K_{pnp}}{t},$$

gdzie: K_t – koszty przygotowania nowej produkcji przypadające na okres sprawozdawczy,

K_{pnp} – całkowite planowane koszty przygotowania nowej produkcji,

t – liczba okresów sprawozdawczych rozliczania kosztów przygotowania nowej produkcji.

Natomiast sposób ilościowy wyraża się formułą:

$$K_t = \frac{K_{pnp}}{Q} \cdot Q_t,$$

gdzie: Q – całkowita, planowana ilość produktów, w stosunku do której rozlicza się koszty,

Q_t – planowana ilość produktów w okresie sprawozdawczym,

K_{pnp} – całkowite, planowane koszty przygotowania nowej produkcji.

Rozliczenie kosztów następuje w przewidywanym okresie produkcji, rozpoczynając od momentu rozpoczęcia produkcji na skalę przemysłową. Planowana długość okresu rozliczania jest ograniczona prawem.

Planowanie kosztów zużycia narzędzi, maszyn i urządzeń specjalnego zastosowania odbywa się na podstawie ich wartości oraz możliwej do wykonania za ich pomocą ilości produktów. Ilość jest unormowana technicznymi możliwościami produkcyjnymi – w normach nie występuje nadmierne ich zużycie. Wartość narzędzi specjalnego zastosowania ustala się na podstawie planowanych cen nabycia od dostawców.

Budżet kosztów pośrednich wydziału produkcji podstawowej

Budżet kosztów pośrednich jest związany z kosztami wydziałowymi produkcji podstawowej, nie dających się przypisać wprost proporcjonalnie do produktów gotowych.

Przy budżetowaniu pośrednich kosztów produkcyjnych należy wziąć pod uwagę:

- 1) ocenę, czy budżet produkcji odpowiada rozmiarom zdolności produkcyjnej,
- 2) analizę poszczególnych pozycji kosztów pośrednich wydziałowych i ich zakwalifikowanie do stałych lub zmiennych,
- 3) ustalenie wskaźników zmienności kosztów,
- 4) wykorzystanie do obliczeń formuły przedstawiającej koszt jako sumę składników stałych i zmiennych dla określonej wielkości produkcji,
- 5) możliwości wydzielenia linii produkcyjnych w ramach wydziału [2, s. 191].

Tabela 12. Budżet kosztów pośrednich wydziału produkcji podstawowej

Styczeń, luty, marzec, I kwartał, kwiecień itd.								
Wydział Butelkowy								
Produkt mleko								
Planowana wielkość produkcji:								
Planowana liczba godzin:								
Pozycje kosztów	J. m.	Norma zużycia	Cena jednostkowa	Wskaźnik zmienności	Koszty zmienne kontrolowane	Koszty stałe niekontrolowane	Koszty całkowite	Koszty jednostkowe
Materiały pośrednie: Wynagrodzenie pośrednie Energia elektryczna Energia cieplna Amortyzacja Koszty nadzoru Remonty Konserwacje								
Śmietana								
Planowana wielkość produkcji:								
Planowana liczba godzin:								
Materiały pośrednie: Wynagrodzenie pośrednie Energia elektryczna Energia cieplna Amortyzacja Koszty nadzoru Remonty Konserwacje Pozostałe koszty								
Napoje								
Planowana wielkość produkcji:								
Planowana liczba godzin:								
Materiały pośrednie: Wynagrodzenie pośrednie Energia elektryczna Energia cieplna Amortyzacja Koszty nadzoru Remonty Konserwacje								

Źródło: opracowanie własne na podstawie [6, s. 88] oraz danych OSM Lubin.

cd. tab. 13

Materiały bezpośrednie: Wynagrodzenie bezpośrednie Koszty pośrednie Materiały pośrednie: Wynagrodzenie pośrednie Energia elektryczna Energia ciepła Amortyzacja Remonty Konservacje Pozostałe koszty Wydziały pomocnicze Kotłownia Maszynownia Laboratorium Transport Utylizacja odpadów								
Śmietana								
Planowana wielkość produkcji:								
Planowana liczba godzin:								
Koszty bezpośrednie Materiały bezpośrednie: Wynagrodzenie bezpośrednie Koszty pośrednie Materiały pośrednie: Wynagrodzenie pośrednie Energia elektryczna Energia ciepła Amortyzacja Remonty Konservacje								

Wydziały pomocnicze Kotłownia Energia elektryczna Remonty i konserwacje Maszynownia Laboratorium Transport Utylizacja odpadów								
Napoje								
Planowana wielkość produkcji:								
Planowana liczba godzin:								
Koszty bezpośrednie Materiały bezpośrednie: Wynagrodzenie bezpośrednie Koszty pośrednie Materiały pośrednie: Wynagrodzenie pośrednie Energia elektryczna Energia cieplna Amortyzacja Remonty Konserwacje Wydziały pomocnicze Kotłownia Energia elektryczna Remonty i konserwacje Maszynownia Laboratorium Transport Utylizacja odpadów								

Źródło: opracowanie własne na podstawie [6, s. 88] oraz danych OSM Lubin.

Rozliczenie planowanego kosztu wytworzenia produktów przedstawiono w tab. 14.

Tabela 14. Budżet kosztów wydziału produkcji podstawowej

Pozycje kosztów	Styczeń, luty, marzec, I kwartał, kwiecień itd.													Razem rok
	Wydział Butelkowy * grupy asortymentowe ** produkty				Wydział Kubkowy			Wydział Twarogowy			Wydział Masłowy		Ogółem wydziały	
	L*	Ś	N	ra-	Ś	N	ra-	S	T	ra-	M	ra-		
	** L ₁ ...	Ś ₁ ...	N ₁ ...	zem	Ś ₁ ...	N ₁ ...	zem	S ₁ ...	T ₁ ...	zem	M ₁ ...	zem		
Planowana wielkość produkcji														
Koszty bezpośrednie														
Koszty pośrednie														
Wydziały pomocnicze														
Koszty wytworzenia ogółem														
Koszty wytworzenia jednostkowe														

L – mleko, Ś – śmietana, N – napoje, S – serki homogenizowane, T – twarogi, M - masło

Źródło: opracowanie własne na podstawie oraz danych OSM Lubin.

3.3. Budżet sporządzany przez ośrodki odpowiedzialności działalności pomocniczej

W OSM Lubin ośrodki odpowiedzialności działalności pomocniczej świadczą usługi na rzecz wydziałów działalności podstawowej, pomocniczej i komórek zarządu. Do ośrodków odpowiedzialności działalności pomocniczej zalicza się Kotłownię i Maszynownię, Warsztaty, Transport, Ochronę Środowiska i Utylizację Odpadów, Laboratorium.

Typ wydziału działalności pomocniczej, ze względu na różny rodzaj prowadzonej działalności (remontowa, transportowa, paliwowo-energetyczna, usługi badania jakości materiałów i produktów, utylizacja odpadów) istotnie wpływa na sposób budżetowania ponoszonych przez niego kosztów.

Tabela 15. Budżet kosztów wydziałów działalności pomocniczej

Styczeń, luty, marzec, I kwartał, kwiecień itd.								
Wydział Kotłowni i Maszynowni								
Produkt energia elektryczna								
Planowana wielkość produkcji:								
Kierownik:								
Pozycje kosztów	J. m.	Norma zużycia	Cena jednostkowa	Wskaźnik zmienności	Koszty zmienne kontrolowane	Koszty stałe niekontrolowane	Koszty całkowite	Koszty jednostkowe
Koszty bezpośrednie								
Materiały bezpośrednie:								
Wynagrodzenie bezpośrednie								
Koszty pośrednie								
Materiały pośrednie								
Wynagrodzenie pośrednie								
Energia elektryczna								
Energia cieplna								
Amortyzacja								
Koszty nadzoru								
Koszty bhp								
Remonty								
Konserwacje								
Pozostałe koszty								
Wydziały pomocnicze								
Kotłownia								
Energia elektryczna								
Remonty i konserwacje								
Maszynownia								
Wydział Transportu								
Planowana wielkość świadczonych usług								
Koszty bezpośrednie								
Koszty pośrednie								
Wydziały pomocnicze								
Warsztaty, Ochrona Środowiska i Utylizacja Odpadów, Laboratorium								
Planowana wielkość świadczonych usług								

Źródło: opracowanie własne na podstawie [6, s. 88] oraz danych OSM Lubin.

Tabela 16. Zakres kosztów ośrodków odpowiedzialności działalności pomocniczej

Ośrodki odpowiedzialności działalności pomocniczej	Pozycje kosztów	
	Koszty zmienne kontrolowane	Koszty stałe niekontrolowane
Kotłownia i Maszynownia	Części zamienne, smary, oleje, węgiel, woda, pozostałe materiały bezpośrednie, wynagrodzenia konserwatorów, mechaników, elektryków, palaczy, energia elektryczna, ciepła, remonty, konserwacje, usługi telekomunikacyjne, pozostałe	Amortyzacja, podatki i opłaty, koszty ochrony mienia, szkolenia obowiązkowe, koszty utrzymania czystości pomieszczeń, pozostałe
Wydział Transportu	Paliwo, smary, oleje, ogumienie, części zamienne, pozostałe materiały bezpośrednie, wynagrodzenia kierowców, mechaników, energia, usługi telekomunikacyjne, naprawy i remonty, delegacje służbowe, pozostałe	Amortyzacja, podatki i opłaty, koszty ubezpieczenia pojazdów, przeglądy, koszty ochrony mienia, szkolenia obowiązkowe, koszty utrzymania czystości pomieszczeń, pozostałe
Warsztaty	Części zamienne, smary, oleje, pozostałe materiały bezpośrednie, wynagrodzenia konserwatorów, mechaników, ślusarzy, elektryków, energia elektryczna, ciepła, usługi telekomunikacyjne, delegacje służbowe, remonty, usługi telekomunikacyjne, pozostałe	Amortyzacja budynku, urządzeń pomiarowych, koszty bhp, koszty ochrony mienia, szkolenia obowiązkowe, koszty utrzymania czystości pomieszczeń, pozostałe
Laboratorium	części zamienne urządzeń pomiarowych, materiały chemiczne do badania jakości, woda, pozostałe materiały bezpośrednie, wynagrodzenia laborantek, energia elektryczna, ciepła, remonty, konserwacje, delegacje służbowe, usługi telekomunikacyjne, pozostałe	Amortyzacja budynku, urządzeń pomiarowych, oprogramowania komputerów, koszty bhp, koszty ochrony mienia, szkolenia obowiązkowe, koszty utrzymania czystości pomieszczeń, pozostałe
Ochrona Środowiska i Utylizacja Odpadów	Materiały chemiczne do utylizacji odpadów, części zamienne urządzeń pomiarowych, pozostałe materiały, wynagrodzenia, energia elektryczna, ciepła, remonty, konserwacja pomieszczeń, usługi telekomunikacyjne, delegacje służbowe, pozostałe	Amortyzacja budynku, urządzeń pomiarowych, oprogramowania komputerów, koszty bhp, ubezpieczenie, koszty utrzymania czystości, koszty ochrony mienia, szkolenia obowiązkowe, pozostałe

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OSM Lubin.

Budżety kosztów wydziałów pomocniczych sporządza się podobnie jak wydziałów działalności podstawowej. W budżecie planuje się koszty bezpośrednie (materiały, wynagrodzenia) przypadające na wytwarzane produkty lub świadczone usługi oraz koszty pośrednie.

W budżecie kosztów pośrednich wydziałowych koszty te są dzielone na zmienne (kontrolowane) i stałe (niekontrolowane). Podział na koszty kontrolowane i niekontrolowane związany jest z przydzielonym kierownikom poszczególnych wydziałów działalności pomocniczej zakresom odpowiedzialności za ponoszone koszty, w związku z funkcjonowaniem wydziałów.

Budżety kosztów wydziałów pomocniczych sporządza się oddzielnie dla każdego ośrodka odpowiedzialności działalności pomocniczej (tab. 15). Zakres kosztów poszczególnych ośrodków odpowiedzialności działalności pomocniczej przedstawiono w tab. 16.

3.4. Budżet sporządzany przez Dział Magazynów

Dział Magazynów zajmuje się magazynowaniem zapasów materiałów, artykułów mleczarskich z zakupu i wyrobów gotowych. Ze względu na dość szczegółowy sposób wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności za koszty w strukturze organizacyjnej OSM Lubin, zasadne jest tworzenie budżetu kosztów działu magazynów. Koszty utrzymania magazynów stanowią bowiem dość istotną pozycję w strukturze kosztów całkowitych.

W Dziale Magazynów należy sporządzić budżet ilościowy w celu prowadzenia racjonalnej gospodarki zapasami. Przykładowy taki budżet zamieszczono w tab. 17.

Tabela 17. Budżet ilościowy Działu Magazynów

Pozycje kosztów	Styczeń, luty, marzec			I kwartał	Kwiecień itd.	Ogółem rok
Magazyn						
Główny						
Materiały,						
Dodatki smakowe						
Zapas na początek okresu						
Przyjęte materiały						
Wydane materiały						
Planowany zapas						
Towary						
Sery dojrzewające						
Zapas na początek okresu						
Przyjęte materiały						
Wydane materiały						
Planowany zapas						
Magazyn wyrobów gotowych						
Mleko						
Śmietana						
Napoje						
Serki						
Twarogi						
Masło						
Razem koszty ogólnego zarządu						

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OSM Lubin.

Podział kosztów w budżecie na koszty kontrolowane i niekontrolowane związany jest z przydzielonym kierownikom wydziałów zakresem odpowiedzialności za koszty ponoszone w związku z funkcjonowaniem magazynów jako ośrodków odpowiedzialności (tab. 18).

Tabela 18. Budżet kosztów Działu Magazynów

Pozycje kosztów	Styczeń, luty, marzec			I kwartał	kwiecień itd.	Ogółem rok
Magazyn Główny						
Materiały, towary						
Koszty kontrolowane						
Wynagrodzenia wraz z narzutami						
Zużycie materiałów na potrzeby wewnętrzne magazynu						
Transport wewnątrzmagazynowy						
Energia elektryczna						
Energia cieplna						
Remonty, konserwacje						
Delegacje						
Szkolenia fakultatywne						
Koszty niekontrolowane						
Amortyzacja						
Szkolenia obowiązkowe						
Ochrona mienia						
Ogółem koszty magazynu materiałów						
Magazyn produktów gotowych						
Koszty kontrolowane						
Wynagrodzenia wraz z narzutami						
Zużycie materiałów na potrzeby wewnętrzne magazynu						
Transport wewnątrzmagazynowy						
Energia elektryczna						
Energia cieplna						
Remonty, konserwacje						
Delegacje						
Szkolenia fakultatywne						
Koszty niekontrolowane						
Amortyzacja						
Szkolenia obowiązkowe						
Ochrona mienia						
Ogółem koszty magazynu produktów gotowych						
Razem koszty ogólnego zarządu						

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OSM Lubin.

3.5. Budżet sporządzany przez ośrodki odpowiedzialności za koszty ogólne

Jako kryteria doboru ośrodków odpowiedzialności za koszty ogólne w OSM Lubin przyjęto organizacyjną samodzielność komórek działalności administracyjno-gospodarczej. Działy odpowiedzialne za koszty ogólne związane są z organizacją i obsługą działalności administracyjnej i gospodarczej całej spółdzielni. Zakres kosztów i ośrodki odpowiedzialne za ich wysokość zamieszczono w tab. 19.

Tabela 19. Ośrodki odpowiedzialności za koszty ogólne

Ośrodki odpowiedzialności	Zakres kosztów
Zarząd Dział Skupu, Dział Handlowy, Dział Księgowości Stanowisko ds. Personalnych i Samorządowych, Dział Administracyjno- -Gospodarczy	<p style="text-align: center;">Koszty administracyjne</p> <p>Zużycie materiałów biurowych Wynagrodzenia wraz z ubezpieczeniami i świadczeniami na rzecz pracowników zarządu</p> <ul style="list-style-type: none"> - koszty obsługi biura zarządu - zużycie materiałów na cele biurowe, - opłaty telefoniczne, tłumaczenia, opłaty skarbowe, pocztowe, - koszty wynagrodzeń i narzutów na wynagrodzenia, - koszty ubezpieczeń, - koszty związane z podatkami, - koszty szkoleń pracowników administracji, - koszty reprezentacji i reklamy, - koszty delegacji krajowej i zagranicznej, - pozostałe koszty, - koszty szkoleń bhp, ppoż.
Dział Administracyjno- -gospodarczy	<p style="text-align: center;">Koszty ogólnogospodarcze</p> <ul style="list-style-type: none"> - koszty utrzymania obiektów ogólnego przeznaczenia - koszty utrzymania i ochrony mienia, - koszty szkoleń bhp, ppoż. - koszty utrzymania czystości na terenie spółdzielni i utrzymania zieleni, - pozostałe

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OSM Lubin.

Budżet kosztów ośrodków odpowiedzialności za koszty ogólne ujmuje grupę kosztów stałych, które w budżecie można podzielić na koszty kontrolowane i niekontrolowane w ośrodku odpowiedzialności (tab. 20). Na koszty kontrolowane składają się te koszty, których poniesienie jest związane z bieżącymi wydatkami na materiały, wynagrodzenia, transport itp. Natomiast koszty niekontrolowane wiążą się z obligatoryjnymi ustawowo stawkami podatkowymi, stałymi opłatami.

Tabela 20. Budżet kosztów Działu Administracyjno-Gospodarczego

Pozycje kosztów	Styczeń, luty, marzec			I kwartał	Kwiecień itd.	Ogółem rok
Koszty administracyjne						
Koszty kontrolowane:						
Wynagrodzenia pracowników						
Materiały na cele biurowe						
Eksploatacja samochodów						
Remonty						
Delegacje						
Koszty reprezentacji,						
Tłumaczenia						
Opłaty pocztowe						
Szkolenia fakultatywne						
Pozostałe						
Koszty niekontrolowane:						
Koszty utrzymania budynków						
Podatki,						
Koszty ubezpieczeń						
Koszty ochrony mienia						
Szkolenia obowiązkowe						
Pozostałe						
Koszty ogólnogospodarcze						
Koszty kontrolowane:						
Wynagrodzenia pracowników						
techniczno-ekonomicznych wraz z narzutami						
Materiały i paliwo						
Energia elektryczna i ciepła						
Usługi						
Remonty						
Delegacje						
Szkolenia fakultatywne						
Koszty utrzymania czystości na terenie całej						
spółdzielni						
Koszty niekontrolowane:						
Amortyzacja						
Koszty utrzymania i ochrony mienia						
Podatki						
Koszty ubezpieczeń						
Szkolenia obowiązkowe						
Pozostałe						
Razem koszty						

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OSM Lubin.

4. Podsumowanie

W podsumowaniu rozważań o budżetowaniu kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w OSM Lubin należy stwierdzić, że jest ono ważnym instrumentem zarządzania, ponieważ przynosi wiele korzyści, a w mianowicie:

- oszczędność kosztów produkcji, a zatem poprawę wyniku finansowego,
- skrócenie cyklu produkcyjnego i wzrost zdolności produkcyjnych,
- ujawnienie i wykorzystanie rezerw produkcyjnych,
- obniżenie wielkości zaangażowanego kapitału obrotowego,
- wzrost produktywności czynników produkcji,
- wzrost wynagrodzeń załogi,
- usprawnienie zarządzania operatywnego,
- bieżące monitorowanie przebiegu procesu produkcji,
- poprawę rytmiczności i jakości pracy,
- wzrost motywacji załogi i kadry kierowniczej,
- wzrost poziomu zorganizowania przedsiębiorstwa,
- obniżenie ryzyka w różnych obszarach działania firmy,
- wzrost zaufania kredytodawców i wierzycieli [2, s. 169].

Literatura

- [1] *Budżetowanie kosztów*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 1999.
- [2] Czubakowska K., Winiarska K., *Rachunek kosztów w przemyśle – handlu – usługach*, ODDK, Gdańsk 2002.
- [3] Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995.
- [4] Hansen D.R., Mowen M.M., *Management Accounting*, South-Western Publishing Co. 1994, s. 627
- [5] Nowak E., *Rachunkowość zarządcza*, Wyd. Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków, 2001.
- [6] *Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2001.
- [7] *Rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2002.

COST BUDGETING IN THE RESPONSIBILITY CENTRES AT OSM LUBIN

Summary

The article discusses issues and problems connected with dairy production budgeting costs.

Budgeting constitutes an important tool of unit management in a competitive market. It outlines a framework for the planning of annual activity and predicting their direct effects. Simultaneously, it allows for the understanding of unexpected consequences as they appear.

Making use of such a budgeting method, managers are able to directly influence the reduction of production costs and the improvement of financial results.