

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-523-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu.....	32
Piotr Bednarek: Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym	41
Renata Biadacz: Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej.....	55
Małgorzata Białas: Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach	67
Anna Bieniasz: Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	76
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Controlling strategiczny szkoły wyższej.....	84
Adam Bujak: Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	103
Andrzej Bytniewski: Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych.....	121
Halina Chłodnicka: Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych.....	142
Joanna Dyczkowska: To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies.....	153
Joanna Dynowska: Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych	168
Krzysztof Dziadek: Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań	176
Wojciech Flieger: Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu.....	186

Magdalena Jaworzyńska: Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku..	196
Marcin Jędrzejczyk: Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą	208
Angelika Kaczmarczyk: Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw	216
Zdzisław Kes: Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej	224
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia	235
Marcin Klinowski: Determinanty sukcesu projektów	245
Konrad Kochański: Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych...	255
Tomasz Kondraszuk: Projekt urzędniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie.....	267
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	277
Magdalena Kowalczyk: Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	287
Jarosław Kujawski: Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej	295
Agnieszka Lew: Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo.....	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A.....	313
Krzysztof Małys: Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi	333
Marek Masztalerz: Komunikacja w rachunkowości zarządczej	343
Remigiusz Napiecek: Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej	352
Bartłomiej Nita: Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce.....	361
Edward Nowak: Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości	373
Marta Nowak: Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki.....	383
Michał Poszwa: Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania	393
Marzena Remlein: Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych	409

Dorota Śladkiewicz: Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej ..	419
Anna Stronczek, Sylwia Krajewska: Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania.....	428
Wiesław Szczęsny: „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw	436
Alfred Szydelko: Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość	446
Magdalena Szydelko: Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze	456
Agnieszka Tubis: Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka	466
Piotr Urbanek: Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej.....	477
Wiesław Wasilewski: Controlling ryzyka w instytucjach kultury.....	485
Aleksandra Wiercińska: Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego.....	491
Grzegorz Zimon: Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw	500

Summaries

Anna Balicka: Ecological controlling in the company.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: The process of controlling implementation in companies practice	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Management control in organizational units of courts	32
Piotr Bednarek: Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector	41
Renata Biadacz: Historical aspect of income statement of interwar period in Poland	55
Małgorzata Białas: Valuation of financial instruments at fair value in the banks	67
Anna Bieniasz: Determinants of return on equity of companies in the food industry	76
Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka: Strategic controlling of universities	84
Adam Bujak: The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	103
Andrzej Bytniewski: A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Financial controlling in the EU projects implemented in public universities	121

Halina Chłodnicka: Valuation of an insolvent business vs. fair value	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling in the insurance company in the new market conditions.....	142
Joanna Dyczkowska: W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków	153
Joanna Dynowska: Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys.....	168
Krzysztof Dziadek: Use of budgeting in the EU projects management – research findings	176
Wojciech Fliegner: Computer aid of risk management through audit procedures	186
Magdalena Jaworzyńska: Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study	196
Marcin Jędrzejczyk: The additive, cost production function in the management assessment process of business entity	208
Angelika Kaczmarczyk: Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses.....	216
Zdzisław Kes: The study of fluctuation of deviations in the budgeting control	224
Iłona Kędzierska-Bujak: The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues	235
Marcin Klinowski: Project success factors	245
Konrad Kochański: Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research	255
Tomasz Kondraszuk: Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture	267
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises	277
Magdalena Kowalczyk: Personnel controlling measures in local government units.....	287
Jarosław Kujawski: Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price	295
Agnieszka Lew: Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A.	313
Krzysztof Małys: Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem.....	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models	333
Marek Masztalerz: Communication in management accounting.....	343

Remigiusz Napiecek: Interdependence of the main areas of university activity	352
Bartłomiej Nita: The state and development trends of management accounting in 21 st century in practice	361
Edward Nowak: The discriminant function of accounting	373
Marta Nowak: Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics	383
Michał Poszwa: Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management	393
Marzena Remlein: Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group.....	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Challenges facing management accounting of business models.....	409
Dorota Śładkiewicz: Enterprise value in the light of resource-based theory ..	419
Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska: Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems	428
Wiesław Szczęsny: The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises	436
Alfred Szydelko: The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting	446
Magdalena Szydelko: A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster.....	456
Agnieszka Tubis: Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics.....	466
Piotr Urbanek: Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution	477
Wiesław Wasilewski: Risk controlling in cultural institutions.....	485
Aleksandra Wiercińska: The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship.....	491
Grzegorz Zimon: Influence of inventory management strategy on financial results of companies	500

Krzysztof Konstantyn

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

**KONCEPCJA WDROŻENIA
RACHUNKU ODPOWIEDZIALNOŚCI
W OŚRODKACH ODPOWIEDZIALNOŚCI
ZA INWESTYCJE W PRZEDSIĘBIORSTWACH
PRODUKUJĄCYCH KONSTRUKCJE BUDOWLANE**

**THE CONCEPTION OF INTRODUCTION
OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING
IN THE CENTERS RESPONSIBLE FOR INVESTMENT
IN BUILDING CONSTRUCTION ENTERPRISES**

DOI: 10.15611/pn.2015.399.26

Streszczenie: W artykule przedstawiono koncepcję wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane. Artykuł ten jest kontynuacją poprzednich publikacji, w których pokazano wdrożenie rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za koszty, przychody i zyski. Tu natomiast zaprezentowano głównie budżet dla ośrodka odpowiedzialności za inwestycje oraz kontrolę jego wykonania. Aby uniknąć niepowodzenia związanego z budową koncepcji rachunku odpowiedzialności, należy ze szczególną starannością określić procedury z tym związane. Zostały wybrane te, podmioty, które są wyjątkowe, wyróżniają się w całej gospodarce są również przedsiębiorstwami, które realizują największe kontrakty budowlane w Polsce.

Słowa kluczowe: rachunkowość odpowiedzialności, budżetowanie, kontrola zarządcza.

Summary: The article presents the conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction production enterprises. This paper mainly presents budgets for center responsible for investment, which let the control inspection of carrying them out. In order to avoid the failure of building the responsibility accounting one should determine procedures associated with it with special care. Research entities were chosen intentionally since they are exceptional for the whole economy. At the same time they realize the biggest building road, bridge, production halls and other structural objects contracts in Poland.

Keywords: responsibility accounting, budgeting, management control.

*Nauka „potrzebuje [...] pojęć
wyrażających adekwatnie rzeczy takie,
jakie są, nie zaś takie, jakie praktyka
chce widzieć”*

Émile Durkheim [za: Szacki 2006, s. 375]

1. Wstęp

W ostatnim czasie, zwłaszcza w dobie światowego kryzysu gospodarczego i rosnącej konkurencji rynkowej oraz pogarszania się sytuacji finansowej w wielu przedsiębiorstwach – również produkujących konstrukcje budowlane – wyjątkowego znaczenia nabrały koszty pośrednie, których poziom jest znaczny, bo zbliża się do 40% ogólnej sumy kosztów. Tradycyjny rachunek kosztów (rachunek kosztów pełnych) stosowany w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane jest znacznie rozbudowany – dzięki temu powinien stanowić ważne źródło informacji na potrzeby rachunku odpowiedzialności i kontroli zarządczej. Mogłoby się wydawać, że tylko koszty są ważne, ale aby przedsiębiorstwa mogły się rozwijać, powinny również analizować poziom przychodów i zysków realizowanych inwestycji. Na te ostatnie duży wpływ wywierają koszty, od nich bowiem zależy opłacalność inwestycji, dlatego istnieje potrzeba kontroli wszystkich trzech wielkości. Z tych powodów koncepcja rachunku odpowiedzialności będzie ważnym źródłem informacji, usprawniającym zarządzanie tymi przedsiębiorstwami. Informacje te można wykorzystać do sporządzania budżetów kosztów pośrednich¹, przychodów, zysków ze sprzedaży², inwestycji, aby móc poddać je wnikliwej oraz systematycznej kontroli. W tym artykule autor skoncentruje się na budżecie inwestycji oraz kontroli jego wykonania w ośrodku odpowiedzialności za inwestycje. Aby uniknąć niepowodzenia związaneego z budową koncepcji rachunku odpowiedzialności, należy ze szczególną starannością określić procedury z tym związane.

Celem artykułu jest zaprezentowanie koncepcji wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.

Autor specjalizuje się we wdrażaniu rachunku odpowiedzialności w branży przedsiębiorstw budowlano-montażowych. Przeprowadził także badania w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane. W badaniach wykorzystał następujące metody: dedukcji, wywiady z księgowymi, analizy opisowe systemu ewidencji kosztów, przychodów, analizy zakresu i treści danych liczbowych zawartych we właściwej tematycznie dokumentacji i sprawozdawczości finansowej oraz publikowanych raportach giełdowych.

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

² Koncepcja ta została już przedstawiona dla budżetów przychodów i zysków ośrodków odpowiedzialności za przychody i zyski, zob. [Konstantyn 2014].

Z osobistych doświadczeń autora i przeprowadzonych badań w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane wynika, że proces implementacji rachunku odpowiedzialności jest stosunkowo trudny i pracochłonny, dlatego należy ze szczególną starannością przedstawić tę koncepcję. Wybór podmiotów był zamierzony, ponieważ są one wyjątkowe dzięki realizacji największych kontraktów budowlanych, obejmujących budowę dróg, mostów, hal produkcyjnych i innych obiektów konstrukcyjnych w Polsce. Niestety, obecnie znalazły się w trudnej sytuacji finansowej i aby przetrwać, wykorzystują różne instrumenty rachunkowości zarządczej, m.in. rachunek odpowiedzialności, budżetowanie kosztów, przychodów, wyników i inwestycji.

2. Istota inwestycji i rachunku odpowiedzialności

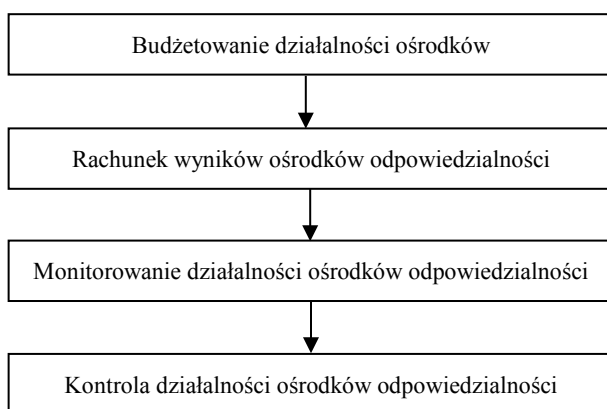
Należy podkreślić, że inwestycje – zwłaszcza w obecnych warunkach gospodarczych – są bardzo ważne i często utożsamiane z realizowanymi kontraktami, zakupem i budową środków trwałych. Albowiem ustawa o rachunkowości w artykuale 3 ust. 1 definiuje inwestycje „jako aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści” [Ustawa o rachunkowości].

Rachunek odpowiedzialności jest systemem pomiaru wyników poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, stosownie do informacji, jakich kierownicy potrzebują do sterowania tymi ośrodkami, oraz rozliczania kierowników z odpowiedzialności za efektywne wykorzystanie zasobów przy wykonywaniu powierzonych zadań. Podstawą tego rozliczania ze stopnia osiągnięcia celów są informacje z odpowiednio funkcjonującego systemu informacyjnego, czyli rachunkowości zarządczej [Kabalski 2010, s. 421]. Jak można zauważyć, system rachunku odpowiedzialności do sprawnego funkcjonowania potrzebuje zasilenia w informacje od innego systemu, czyli rachunkowości zarządczej. Rachunek odpowiedzialności składa się z czterech elementów, które przedstawiono na rys. 1.

Rachunek odpowiedzialności jest określany również jako **rachunkowość odpowiedzialności** – utożsamiany z gromadzeniem, przetwarzaniem, transmitowaniem w systemie informacyjnym w przedsiębiorstwie informacji ekonomicznych, ale głównie o charakterze finansowym – w wyrażeniu wartościowym lub charakterystyk w postaci wskaźników o charakterze finansowym w podziale na ośrodki odpowiedzialności [Karmańska 2006, s. 192]. Rachunkowości tej towarzyszy decentralizacja [Świdarska 2010, s. 391]. Natomiast przeciwieństwem decentralizacji jest centralizacja, która wiąże się ze skupieniem uprawnień w podejmowaniu decyzji przez najwyższe instancje, z jednoczesnym ograniczeniem prerogatyw niższych instancji,

dlatego jest uznawana za zjawisko ujemne, związane z przerostami władzy [Czubakowska 1994, s. 11]. Należy podkreślić, że decentralizacja jest warunkiem *sine qua non* właściwego wdrożenia rachunku odpowiedzialności, ponieważ przekazanie części uprawnień przez kierownictwo najwyższego szczebla zarządzania kierownikom liniowym pozwala im na współuczestniczenie w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

W rachunku odpowiedzialności ważną rolę odgrywają analiza powstałych odchyleń i sprzężenie zwrotne, nie wystarczy bowiem stwierdzić, że budżet został przekroczony, ale należy podjąć zasadnicze kroki w celu naprawienia zaistniałej sytuacji, aby uchronić się w przyszłości przed pojawieniem się zagrożeń.



Rys. 1. Elementy rachunku odpowiedzialności

Źródło: [Chmielowiec-Lewczuk 2011, s. 333].

W rachunku odpowiedzialności prym wiodzie proces budowy ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane. Z procesem tym wiążą się uprawnienia kierowników w ośrodkach odpowiedzialności

Tabela 1. Uprawnienia kierowników w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje dla wydziału produkcji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Ośrodki odpowiedzialności za inwestycje	Wynik rezydualny z inwestycji	Kierownik odpowiedzialny za inwestycje
1.	Wydział produkcji	inwestycja A	dyrektor do spraw technicznych
2.		inwestycja B	
3.		inwestycja C	
4.		inwestycja D	
5.		inwestycja n...	

Źródło: opracowanie własne.

za inwestycje dla wydziału produkcji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane, które przedstawiono w tab. 1. Należy zaznaczyć, że istota ośrodków odpowiedzialności została już zaprezentowana, pokazano również proces ich wyodrębniania dla przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane, ze szczególnym uwzględnieniem ośrodków odpowiedzialności za koszty [Konstantyn 2013, s. 285] i przychody oraz zyski [Konstantyn 2014, s. 233-234]. W badanych przedsiębiorstwach istotną rolę będą odgrywały ośrodki odpowiedzialności za inwestycje, ponieważ dzięki nim możliwe będzie rozliczanie kierowników nie tylko z przychodów i kosztów, ale także z wypracowanych zysków oraz zwrotu z zainwestowanych aktywów, określonych jako relacja między dochodem osiągniętym z inwestycji a wartością aktywów zaangażowanych w działalności ośrodków [Nowak 2004, s. 277].

3. Elementy budowy rachunku odpowiedzialności

Pierwszym elementem budowy **rachunku odpowiedzialności** jest **budżetowanie działalności w ośrodkach odpowiedzialności**. Zdaniem C.T. Horngrena budżetowanie odzwierciedla istotę rachunkowości zarządczej, jest jej częścią składową, która najlepiej wyraża zintegrowanie rachunkowości z zarządzaniem [Szychta 2008, s. 408]. A. Szychta podkreśla w definicji budżetowania jego powiązanie z rachunkami kosztów i rachunkiem odpowiedzialności jako narzędzi wykorzystywanych do sporządzania budżetów i analiz powstałych odchyleń. Natomiast budżetowanie związane z planowanym projektem inwestycyjnym nazywane jest budżetowaniem kapitałowym. Jest to proces, którego wynik stanowi wybór projektów inwestycyjnych oraz źródeł ich finansowania, a następnie kontrolowania ponoszonych nakładów inwestycyjnych i osiąganych korzyści [Wierziński 2007, s. 141].

Należy podkreślić, że w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane powinno się opracowywać budżety, w szczególności dla ośrodków odpowiedzialności. Formularz budżetu inwestycji dla ośrodka odpowiedzialności wydziału produkcji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane przedstawiono w tab. 2.

Odnosząc się do poszczególnych pozycji zwartych w tab. 2, należy podkreślić, że przychody ze sprzedaży, koszty i wynik ze sprzedaży będą dotyczyć konstrukcji budowlanych i będą planowane w oparciu o rachunek kosztów zmiennych. Jednakże formularze budżetów kosztów wydziałowych, czyli produkcyjnych i kosztów ogólnego zarządu – były już zaprezentowane w poprzednim artykule [Konstantyn 2013, s. 287-288], natomiast budżety przychodów i zysków zostały już pokazane w artykule [Konstantyn 2014, s. 235].

W budżecie inwestycji ważne jest także określenie średnioważonego poziomu kapitału, którego formuła jest następująca:

$$WACC = \sum_{i=1}^n r_i \frac{V_i}{V_p},$$

gdzie: r_i – koszt i -tego źródła kapitału,

V_i – wartość rynkowa papierów wartościowych, utożsamianych z i -tym źródłem kapitału,

V_p – wartość rynkowa przedsiębiorstwa,

n – liczba wykorzystywanych źródeł kapitału [Nita 2007, s. 145].

Tabela 2. Formularz budżetu inwestycji dla ośrodka odpowiedzialności wydziału produkcji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Wyszczególnienie	Miesiąc			Kwartał				Suma
		styczeń	luty	marzec	I	II	III	IV	
1.	Przychody ze sprzedaży								
2.	Stan początkowy zapasu produktów gotowych								
3.	Zmienne koszty wytworzenia produktów gotowych								
4.	Koszty wytworzenia produktów gotowych dostępnych do sprzedaży [2+3]								
5.	Stan końcowy zapasu produktów gotowych								
6.	Zmienny koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów								
7.	Koszty zmienne nieprodukcyjne (koszty sprzedaży)*								
8.	Całkowite koszty zmienne (produkcyjne i nieprodukcyjne)								
9.	Marża pokrycia [1-6]								
10.	Koszty stałe produkcji na wydziale produkcyjnym**								
11.	Koszty stałe nieprodukcyjne (koszty ogólnego zarządu***)								
12.	Całkowite koszty stałe (produkcyjne i nieprodukcyjne)								
13.	Zysk ze sprzedaży								
14.	Stopa podatku dochodowego								
15.	Podatek dochodowy								
16.	NOPAT (zysk ze sprzedaży po opodatkowaniu)								
17.	Wartość kapitału własnego zaangażowanego w ośrodku odpowiedzialności								
18.	Wartość kapitału obcego zaangażowanego w ośrodku odpowiedzialności								
19.	Odsetki od kredytów (koszt finansowania zewnętrznego)								
20.	Zysk rezydualny								
21.	WACC (średni ważony koszt kapitału)								
22.	EVA (Ekonomiczna wartość dodana)								

* Dane powinny pochodzić z budżetów kosztów sprzedaży.

** Dane powinny pochodzić z budżetów kosztów pośrednich wydziałowych.

*** Dane powinny pochodzić z budżetów kosztów ogólnego zarządu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Nita 2007, s. 106-199; Karmańska 2006, s. 185].

W centrum przychodów, podobnie jak w centrum kosztów, stosowane są wartości budżetowane jako punkt odniesienia do rzeczywiście wykonanych działań, z tą jedynie różnicą, że planowanie i rozmiar dokonań koncentrują się przede wszystkim na przychodach. Natomiast w centrum inwestycyjnym, podobnie jak w centrum zysku, pomiar dokonań przeprowadzany jest zwykle dzięki ustaleniu osiągniętej marży brutto lub/i innym miernikiem zyskowności sprzedaży [Karmańska 2006, s. 179].

Należy podkreślić, że w literaturze najmniej precyzyjnie prezentuje się definicje zysku rezydualnego, który C. Drury nazywa nadwyżką zysków, czyli zysk kontrolowany pomniejszony o koszt kapitału, kontrolowanego i zaangażowanego w ośrodku odpowiedzialności. Natomiast A. Piosik pomniejsza zysk operacyjny ośrodka odpowiedzialności o podatek dochodowy i od tej wartości odejmuje koszt kapitału ustalony przez pomnożenie WACC przez wartość aktywów zaangażowanych w działalność ośrodka odpowiedzialności [Karmańska 2006, s. 180].

Zysk rezydualny w ośrodku odpowiedzialności, „rezydualny” w znaczeniu pozostały po pomniejszeniu o koszty finansowania zewnętrznego, ustala się jako [Karmańska 2006, s. 185]:

Zysk (strata) kontrolowana przez ośrodek odpowiedzialności
– koszt kapitału obcego zaangażowanego w ośrodku odpowiedzialności.

Stosuje się też formułę EVA, którą oblicza się [Karmańska 2006, s. 185]:

Zysk (strata) kontrolowana przez ośrodek odpowiedzialności – WACC.

W etapie drugim należy przeprowadzić **rachunek wyników ośrodków odpowiedzialności**, a więc opracować sprawozdanie z rzeczywistych wyników [Chmielowiec-Lewczuk 2011, s. 333], które sporządza się dwoma następującymi metodami:

- kosztów całkowitych,
- kosztów sprzedaży [Vollmuth 2003, s. 114].

Jak można wywnioskować z nazwy obu metod, pierwsza uwzględnia wszystkie koszty z działalności operacyjnej, a druga tylko koszty związane ze sprzedażą. Sprawozdanie metodą kosztów całkowitych dla przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane przedstawiono w tab. 3. Sprawozdanie to umożliwi systematyczne analizowanie wielkości generowanych przychodów ze sprzedaży wyrobów, kosztów zmiennych, stałych, jak również określenie marży brutto oraz wyniku ze sprzedaży. Obliczanie marży bezpośredniej pozwoli na śledzenie jej poziomu, ponieważ im jest ona większa, tym większa jej część pozostaje na pokrycie kosztów stałych.

Trzecim etapem rachunku odpowiedzialności jest **monitorowanie działalności ośrodków odpowiedzialności**, które polega na obliczaniu powstałych odchyleń od wielkości planowanych.

Porównanie aktualnych wielkości z wielkościami planowanymi będzie następować na podstawie wpisania wielkości przychodów i kosztów obecnie wykonanych do formularzy budżetowych. Natomiast zyski ze sprzedaży należy obliczyć jako róż-

Tabela 3. Sprawozdanie metodą kosztów całkowitych dla przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Wyszczególnienie	Produkcja konstrukcji budowlanych							Suma
		I	II	III	I kwartał	II kwartał	III kwartał	IV kwartał	
1.	Wielkość sprzedaży								
2.	Cena jednostkowa								
3.	Jednostkowy koszt zmienny								
4.	Przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych								
5.	Koszty zmienne sprzedaży								
6.	Marża brutto (4-5)								
7.	Koszty stałe okresu								
8.	Wynik ze sprzedaży (6-7)								

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Vollmuth 2003, s. 114].

nicę między nimi. W budżecie inwestycji stosuje się również inne wielkości, na przykład NOPAT, zysk rezydualny, ekonomiczną wartość dodaną. Zatem kontroler na podstawie obliczonych odchyłeń może zauważyć, że nastąpiło przekroczenie wielkości planowanych i może sprawdzić, jakie wydatki inwestycyjne zostały poniesione i jakie osiągnięto przychody oraz zyski w danym ośrodku odpowiedzialności.

Im szybciej kierownictwo przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane pozna wielkość odchyłeń, tym szybciej będzie mogło zacząć poszukiwać rozwiązań, które je ograniczają, i doprowadzić do eliminowania niepożądanych odchyłeń. Duże znaczenie będzie miała skala wielkości tych odchyłeń, ich charakter oraz istotność (w granicach błędu statystycznego).

Czwartym z kolei etapem rachunku odpowiedzialności jest **kontrola działalności ośrodków odpowiedzialności**, z którą wiąże się proces budżetowania. Budżety będą sporządzane w przekroju ośrodków odpowiedzialności, dlatego należy przeprowadzać kontrolę tych ośrodków. Czwarty etap od trzeciego różni się tym, że nie tylko należy obliczyć odchylenia, ale też wyjaśnić przyczyny ich powstawania. Kontrola ośrodków odpowiedzialności odbywa się przez kontrolę budżetową i analizę powstałych odchyłeń. Wiąże się ona z podziałem na koszty, przychody, zyski kontrolowane i niekontrolowane. Dzięki obliczeniu różnicy między przychodami i kosztami kontrolowanymi będzie możliwe analizowanie wyników ośrodka odpowiedzialności. Zatem menedżer ośrodka odpowiedzialności powinien odpowiadać tylko za wielkości, na które ma wpływ.

Osoba, która będzie dokonywała kontroli przychodów i zysków za pomocą budżetów inwestycji, po przeprowadzonej kontroli może sporządzić sprawozdanie

z wykonania budżetu inwestycji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane, które przedstawiono w tab. 4. W tabeli tej wykorzystuje się też stopę zwrotu z kapitału w ośrodku odpowiedzialności, jest to [Karmańska 2006, s. 185]:

$$\frac{\text{zysk (strata) kontrolowany przez ośrodek odpowiedzialności}}{\text{wartość kapitału własnego (aktywów netto) zaangażowanych w ośrodku odpowiedzialności}}$$

Tabela 4. Sprawozdanie z wykonania budżetu inwestycji w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane

Lp.	Wyszczególnienie	Wykonanie	Budżet	Odchylenie łącznie	Odchylenie w %
1.	Przychody ze sprzedaży kontrolowane				
2.	Inwestycja A				
3.	Inwestycja B				
4.	Inwestycja C				
5.	Inwestycja n...				
6.	Koszty kontrolowane współmierne z kontrolowanymi przychodami				
7.	Inwestycja A				
8.	Inwestycja B				
9.	Inwestycja C				
10.	Inwestycja n...				
11.	Zysk/strata ze sprzedaży kontrolowana przez ośrodek odpowiedzialności				
12.	Przychody niekontrolowane, ale niezwiązane z ośrodkiem odpowiedzialności				
13.	Koszty niekontrolowane, ale niezwiązane z ośrodkiem odpowiedzialności				
14.	Zysk/strata ze sprzedaży niekontrolowana przez ośrodek odpowiedzialności				
15.	Zysk/strata ze sprzedaży ośrodka odpowiedzialności				
16.	Pożądana stopa zwrotu z kapitału w ośrodku odpowiedzialności	%			
17.	Rzeczywista stopa zwrotu z kapitału w ośrodku odpowiedzialności	%			
18.	Rzeczywisty zysk rezydualny dla ośrodka odpowiedzialności				

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Karmańska 2006, s. 182-183].

4. Zakończenie

Dzięki budowie koncepcji rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane można dokładniej przewidywać i kontrolować przychody oraz zyski ze sprzedaży, również realizowanych inwestycji. Sporządzane budżety i kontrola ich wykonania umożliwią wykorzystanie ich na potrzeby podejmowania decyzji zarządczych. Należy podkreślić, że ze względu na wagę poruszanych problemów dla badanej branży przedsiębiorstw przedstawione rozważania w poprzednich i tym artykule nie wyczerpują szeroko rozumianej problematyki związanej z rachunkiem odpowiedzialności i budżetowaniem kapitałowym oraz narzędziem EVA, które będą przedmiotem dalszych badań autora. Ze względu na ich wagę i dość szerokie spektrum poznawcze dla badanych przedsiębiorstw będą one przedstawione w następnych artykułach.

Literatura

- Chmielowiec-Lewczuk M., 2011, *Controlling finansowy*, [w:] E. Nowak (red.), *Controlling działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Czubakowska K., 1994, *Rachunek wyników w systemie controllingu*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Kabalski P., 2010, *Rachunek odpowiedzialności i ceny transferowe*, [w:] A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Karmańska A., 2006, *Rachunkowość ośrodków odpowiedzialności i jej miejsce w Systemie Informacyjnym*, [w:] A. Karmańska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
- Konstantyn K., 2014, *Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” nr 343.
- Konstantyn K., 2013, *Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” nr 289.
- Nita B., 2007, *Budżetowanie operacyjne*, [w:] E. Nowak, B. Nita (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków.
- Nowak E., 2004, *Rachunek odpowiedzialności za koszty*, [w:] E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński (red.), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Szacki J., 2006, *Historia myśli socjologicznej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Szychta A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Świdarska M., 2010, *Kontrola w zarządzaniu operacyjnym*, [w:] G.K. Świdarska (red.), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Ustawa o rachunkowości z 29.09.1994 (Dz.U. z 2013, poz. 330).
- Vollmuth H.J., 2003, *Controlling. Analizy operacyjne. Analizy strategiczne*, Placet, Warszawa.
- Wierziński M., 2007, *Budżetowanie kapitałów*, [w:] E. Nowak, B. Nita (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków.