

**Roman Kotapski**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## MONITORING DZIAŁALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA BUDOWLANO-MONTAŻOWEGO

---

**Streszczenie:** W artykule przedstawiono elementy systemu monitoringu działalności przedsiębiorstwa budowlano-montażowego. W szczególności budowy i zaplecza budowy. Zwrócono uwagę na aspekty organizacyjne systemu monitoringu oraz doboru odpowiednich narzędzi rachunkowości zarządczej.

**Słowa kluczowe:** kontrola, kontrola budżetowa, monitoring działalności

### 1. Wstęp

System monitoringu jest bardzo istotnym elementem zarządzania przedsiębiorstwem. W każdym przedsiębiorstwie powinien być on zbudowany indywidualnie i spełniać wymagania użytkowników. W systemie monitoringu działającym w przedsiębiorstwie budowlano-montażowym należy uwzględnić odmienną jego poszczególnych obszarów działania, zwłaszcza obszary budowy i zaplecza budowy. Wdrożenie systemu monitoringu wymaga doboru i zastosowania odpowiednich narzędzi rachunkowości zarządczej.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie założeń i elementów systemu monitoringu działalności przedsiębiorstwa budowlano-montażowego.

### 2. Istota i system kontroli działalności przedsiębiorstwa

Kontrola to instrument zarządzania, którego zadaniem jest weryfikacja założeń i doboru środków oraz ocena realizacji założeń planowanych [Siwoń 1983, s. 24]. Dobrze funkcjonujący system kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie powinien [Paczuła 2003, s. 10–11]:

- być „szczelny”, tzn. bez tzw. białych plam w obszarze kontroli oraz z wykluczeniem możliwości operacji gospodarczej, jeżeli uprzednio nie zostanie sprawdzona jej zasadność, rzetelność i prawidłowość,
- być zorganizowany, a nie przypadkowy i zaimprovizowany,
- być powiązany z rachunkowością i strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa, działający profilaktycznie,

- być adekwatny do branży, wielkości i specyfiki przedsiębiorstwa,
- być kompletny i kompleksowy, a nie fragmentaryczny,
- być operatywny i elastyczny, sygnalizujący na bieżąco nieprawidłowe stany, szkodliwe zjawiska i zagrożenia oraz dostosowany do zmieniających się w gospodarce rynkowej warunków ryzyka i niepewności,
- być skuteczny i efektywny, zapewniający możliwość operatywnego reagowania regulującego i korygującego, usprawniającego i optymalizującego proces zarządzania przedsiębiorstwem,
- być powiązany ze wszystkimi funkcjami zarządzania,
- stosować właściwe metody zapewniające skuteczność kontroli,
- zapewniać, przez kontrolę, osiągnięcie celów przedsiębiorstwa i zwiększenie efektywności działania,
- zabezpieczać ochronę mienia właścicieli przedsiębiorstwa oraz zapobiegać nieprawidłowościom oraz stratom,
- uwzględniać dodatkowe zagrożenia występujące w nowoczesnym środowisku informatyki, elektroniki, Internetu.

Zadania<sup>1</sup> i cechy kontroli przedstawiają pewne założenia dla systemu kontroli w przedsiębiorstwie. Dla każdego z nich należy zbudować indywidualny system kontroli i wykorzystać adekwatne narzędzia oraz przestrzegać zasad jego kontroli [Czubakowska 2000, s. 8–9]. Przy czym nie można systemu kontroli sprowadzać do kontroli księgowej, gdyż taki system nie spełni swojej roli. Kontrola działalności przedsiębiorstwa musi być ukierunkowana na przyszłość, czyli przede wszystkim na likwidację przyczyn, by w przyszłości nie zdarzały się błędy. Istotnym celem kontroli ma być pomoc menedżerom w osiągnięciu postawionych zadań.

**Kontrola budżetowa** to porównanie danych finansowych i niefinansowych zawartych w budżetach z osiągniętymi wynikami, reagowanie i wyjaśnianie powstałych odchyleń, weryfikacja założeń i doboru środków oraz ocena realizacji założeń i procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Z tej definicji wynikają już pewne założenia do budowy sprawozdania z wykonania budżetu oraz jego cele. Podstawowe cele kontroli budżetowej<sup>2</sup> to:

- badanie zgodności wykonania z budżetem oraz celami przedsiębiorstwa,
- badanie efektywności działalności komórek organizacyjnych i przedsiębiorstwa jako całości,
- badanie i ocena rzeczywistej realizacji procesów zachodzących w przedsiębiorstwie,
- ustalanie przyczyn powstałych odchyleń,
- wskazanie pracowników i komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za powstałe odchylenia,

---

<sup>1</sup> Podstawowe zadania kontroli w przedsiębiorstwie przedstawiają m.in. prace [Nowak 2003, s. 268; Paczuła 1998, s. 5].

<sup>2</sup> Opracowanie własne na podstawie [Klimas 1985, s. 26–27; Siwoń 1983].

- analiza wyodrębnionych do obserwacji procesów w przedsiębiorstwie,
- wskazanie sposobów oraz możliwości likwidacji przyczyn powstałych odchyleń.

Kontrola budżetowa jest ważnym elementem budżetowania. Wbrew pozorom istota kontroli budżetowej nie zaczyna się i nie sprowadza tylko do analizy odchyleń, czyli badania przeszłości. Kontrola budżetowa zaczyna się w momencie opracowania formularza budżetowego, który już zawiera z góry określoną ścieżkę planowania poszczególnych obszarów działalności przedsiębiorstwa. Sporządzony na właściwym formularzu budżet musi informować o:

- obszarze działalności przedsiębiorstwa objętym danym budżetem,
- zadaniach lub projektach do wykonania,
- zaangażowaniu niezbędnych zasobów do zrealizowania wyznaczonego zadania lub projektu,
- wielkości potrzebnych zasobów i ich kosztach,
- przychodach z realizacji zadań lub projektów,
- komórkach organizacyjnych, które będą realizować wyznaczone zadania,
- kierownika odpowiedzialnym za wyznaczone zadania,
- okresie, w jakim zadania mają być wykonane.

Właściwe zaprojektowanie formularza budżetowego pozwala uprościć sporządzanie budżetu, ponieważ wyznacza pewne mechanizmy lub filozofię planowania w przedsiębiorstwie. Nie pozwala to na dowolne sporządzanie budżetu i tym samym dowolne planowanie obszarów działalności przedsiębiorstwa. A więc z góry określone są informacje i dane, które muszą być zawarte w budżecie, przez co ułatwiają monitorowanie działalności przedsiębiorstwa. Również później będą niezbędne do sprawnej kontroli budżetowej.

Kierownik, po zakończeniu miesiąca lub innego okresu rozliczeniowego, powinien otrzymać od działu ekonomicznego informację o realizacji budżetu, za który odpowiadał. Informacja powinna zawierać co najmniej:

- wysokość planowanych i rzeczywistych przychodów i/lub kosztów,
- odchylenia wielkości rzeczywistych od planowanych w wartościach bezwzględnych (w złotych) oraz względnych (w procentach),
- wykaz pozycji kosztowych i/lub przychodowych, budzących wątpliwości kierownika działu ekonomicznego lub dyrektora finansowego co do wysokości odchyleń, do których kierownik odpowiedzialny za realizację budżetu musi się ustosunkować.

W tym przypadku bardzo istotne jest, że kierownik ma informacje o wynikach swojej działalności. Pozwala mu to na lepsze planowanie zadań, a tym samym lepszą organizację pracy, stanowi też element uczenia się całej organizacji. Równocześnie zarząd przedsiębiorstwa jest informowany (przez dział ekonomiczny) syntetycznie w sprawozdaniu o występujących problemach w działalności przedsiębiorstwa.

Nie można ograniczyć się tylko do badania odchyleń wartościowych, ale należy też zwrócić uwagę na rozbieżności w wykorzystaniu zasobów przedsiębiorstwa, by

móc je powiązać z zaplanowanymi celami. Cele te powinny być ujęte w strategii działalności przedsiębiorstwa.

Kontrola budżetowa musi skupiać się na poprawianiu procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, a nie na permanentnym szukaniu winnych. Oczywiście nie oznacza to rozliczania z wykonania zadań postawionych przed pracownikiem.

Zadania i cechy kontroli wymagają określenia rozpoczęcia monitorowania działalności przedsiębiorstwa, a zarazem kontroli tego, co się w nim dzieje, oraz doboru adekwatnych narzędzi czy też doboru odpowiednich mierników. Również wymaga to opracowania założeń całego systemu monitoringu na poziomie zadania, jednostki organizacyjnej, jak i całego przedsiębiorstwa budowlano-montażowego. Istotnym czynnikiem systemu monitoringu jest określenie, ile i jakich zasobów należy użyć, aby koszty tego procesu nie były wyższe niż wartość uzyskanych informacji. Informacje te będą opracowane w formie sprawozdań i raportów.

### **3. Monitorowanie działalności przedsiębiorstwa budowlano-montażowego**

Ciągłość obserwowania przebiegu badanego zjawiska określa się mianem jego **monitorowania** [Kardasz, Szczerbiński 1999, s. 96]. Oznacza to, że z góry są znane:

- zestaw mierzalnych parametrów charakteryzujących badane zjawisko,
- sposób pomiaru (odczytu) przyjmowanych przez te parametry wielkości,
- poziom granicznych wielkości poszczególnych parametrów,
- sposób generowania sygnału o osiągnięciu wielkości granicznej i/lub jej przekroczeniu.

Monitorowanie poszczególnych obszarów działalności, jak i całego przedsiębiorstwa, zaczyna się od planowania. Jeśli pracownicy nie wiedzą, co mają robić, nie znają celów do osiągnięcia to trudno cokolwiek monitorować i do czegokolwiek się odnosić.

Monitorowanie bieżącej działalności przedsiębiorstwa należy zacząć od sprawdzenia przygotowanych budżetów. Budżety dotyczą różnych obszarów działalności przedsiębiorstwa, a ich przygotowaniem zajmują się poszczególne komórki organizacyjne, które za te obszary działalności odpowiadają. Kontrola wstępna budżetów pozwala na weryfikację zadań i zaangażowanych zasobów, zanim zostaną one zaakceptowane. Po weryfikacji dostarczonych budżetów i ich zatwierdzeniu zaczyna się realizacja zadań wyznaczonych w budżetach. Nie da się wszystkiego dokładnie zaplanować (nie o to w tym przypadku chodzi) z uwagi na zmieniające się otoczenie działalności przedsiębiorstwa. Dla przykładu, jeśli w środku miesiąca dział handlowy pozyska nowego klienta, który odbierze dodatkową ilość oferowanych przez przedsiębiorstwo wyrobów np. betonów, to na pewno zwiększy się sprzedaż i produkcja. Dlatego wcześniej sporządzone budżety sprzedaży i produkcji nie będą aktualne.

Działalność przedsiębiorstwa musi być stale monitorowana, gdyż jego otoczenie ciągle się zmienia. Należycie zorganizowane monitorowanie działalności wymaga precyzyjnego określenia:

- podmiotu uprawnionego do przeprowadzania obserwacji i dalszego wykorzystania jej wyników,
- podmiotu podlegającego obserwacji,
- przedmiotu monitorowania, tj. zadań podlegających obserwacji i ich mierników,
- terminów i częstotliwości dokonywania obserwacji,
- źródła pozyskiwania informacji o przebiegu realizacji zadania,
- sposobów i form pozyskiwania informacji o przebiegu realizacji zadania,
- sposobów gromadzenia i przetwarzania informacji,
- sposobów prezentowania, w tym wizualizacji, informacji o przebiegu realizacji zadań [Kardasz, Szczerbiński 2001, s. 101].

W strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa monitoringiem jego działalności zajmują się zazwyczaj działy: ekonomiczny, analiz lub finansowo-księgowy. Przejawia się to w taki sposób, że wskazany dział jest zobowiązany do przygotowania w odpowiednim terminie określonego z góry zakresu informacji. Monitorowanie działalności przedsiębiorstwa może odbywać się przez:

- planowanie działalności przedsiębiorstwa,
- sporządzanie budżetu,
- kontrolę wykonania budżetu,
- sporządzenie adekwatnego do działalności przedsiębiorstwa wielostopniowego i wieloblokowego rachunku wyników,
- analizę procesów,
- opracowanie i analizę systemu wskaźników oceny poszczególnych obszarów działalności przedsiębiorstwa.

Sam proces monitorowania działalności przedsiębiorstwa, a następnie sporządzenia sprawozdania, nie może być tylko „sztuką dla sztuki”, ale ma przynieść realne korzyści w jego zarządzaniu.

System monitoringu przedsiębiorstwa budowlano-montażowego należy rozpatrywać z punktu widzenia:

- realizacji zadania np. kontraktu budowlanego,
- jednostki organizacyjnej, np. bazy sprzętowo-transportowej,
- realizacji procesów oraz jego działalności jako całości.

Każdy z tych obszarów charakteryzuje się swoją odmiennością i zakresem potrzeb informacyjnych. Jakkolwiek można wykorzystać identyczne narzędzia do systemu monitoringu poszczególnych obszarów działalności przedsiębiorstwa, to jednak ich budowa i zakres informacyjny mogą się różnić. Te narzędzia muszą być ze sobą powiązane i składać się na jednolity system monitoringu działalności przedsiębiorstwa budowlano-montażowego.

Monitoring dotyczący realizacji kontraktu budowlanego przede wszystkim musi uwzględniać:

- procedury planowania i kontroli realizacji kontraktu budowlanego, jak i poszczególnych istotnych pozycji kosztów, np. zużycia materiałów,
- identyfikację przychodów i kosztów realizacji kontraktu budowlanego,
- identyfikację działów, procesów wspomagających organizacyjnie budowy i ich koszty,
- adekwatne narzędzia rachunkowości zarządczej, jak kosztorys budowy i budżet, rachunek wyników, konta syntetyczne i analityczne,
- harmonogramy robót budowlanych,
- właściwie zasilanie informacyjne dla kierownika budowy,
- instrukcje dotyczące sporządzania budżetu i kontroli budżetowej.

Przedstawione elementy monitoringu budowy są przedmiotem rozważań w pracy [Kotapski 2010, s. 151–199] i zostały przedstawione z punktu widzenia kontroli budowy.

Monitoring zaplecza budowy musi odzwierciedlać jego różnorodność. Niemniej można wyróżnić następujące elementy systemu monitoringu zaplecza budowy:

- procedury planowania i kontroli realizowanych zadań,
- przychody i koszty działalności poszczególnych rodzajów zaplecza budowy,
- wyodrębnione ośrodki odpowiedzialności i istotne miejsca powstawania kosztów,
- opracowane adekwatne wskaźniki i parametry oceny wykonania poszczególnych zadań, jak i całej jednostki organizacyjnej zaplecza budowy,
- opracowane i wdrożone karty kalkulacyjne zleceń, które uwzględniają proces realizacji zlecenia i zasoby,
- opracowane i wdrożone zasady rozliczeń świadczeń zaplecza budowy na budowy uwzględniające ich specyfikę,
- adekwatne narzędzia rachunkowości zarządczej, jak budżet, rachunek wyników, konta syntetyczne i analityczne, które uwzględniają specyfikę działalności zaplecza budowy,
- ustalone przez zarząd cele, w szczególności w zakresie wykorzystania zasobów będących do dyspozycji jednostek zaplecza budowy,
- adekwatne do rodzaju działalności zaplecza bazy informacyjne,
- instrukcje dotyczące sporządzania budżetu i kontroli budżetowej.

Przedstawione elementy monitoringu zaplecza budowy muszą bezwzględnie uwzględniać jego rodzaj i specyfikę. Działalność i zakres zadań bazy sprzętowo-transportowej są odmienne niż np. wytwórni betonów. A budowa ma zupełnie inną specyfikę. Elementy monitoringu zaplecza budowy zostały przedstawione i były przedmiotem rozważań w pracy [Kotapski 2010, s. 208–241].

Działania jednostek organizacyjnych w zakresie obsługi i zarządzania przedsiębiorstwem budowlano-montażowym nie są tak skomplikowane. Zatem dla ich planowania i kontroli wystarczy właściwie skonstruowany budżet ich działalności,

instrukcje ich sporządzania oraz adekwatny zakładowy plan kont. Nie trzeba w tym zakresie wprowadzać zbyt skomplikowanych narzędzi i rozliczeń, choćby takich, jakie proponuje model rachunku kosztów działań, a właściwie jego propagatorzy.

Po upływie miesiąca (lub innego okresu rozliczeniowego) przychodzi czas na ocenę wyniku działalności przedsiębiorstwa. Przydatnym narzędziem w tym przypadku może być wielostopniowy i wieloblokowy rachunek wyników. Zwłaszcza w przedsiębiorstwach budowlano-montażowych, które prowadzą zróżnicowaną działalność gospodarczą. Jest to narzędzie proste, niewymagające zaangażowania wielu zasobów. Wystarczy odpowiednio opracować zakładowy plan kont, a następnie taki rachunek wyników<sup>3</sup> – w formie raportu – może być automatycznie generowany przez system finansowo-księgowy i to niezbyt skomplikowany. Rachunek wyników daje ogólny obraz działalności przedsiębiorstwa, ale dzięki temu otrzymuje się informacje i ewentualne sugestie niezbędne do przeprowadzenia kontroli danego obszaru jego działalności.

Rachunek zysków i strat sporządza się wg przepisów ustawy o rachunkowości. Przedsiębiorstwo ma do wyboru sporządzenie rachunku zysków i strat w dwóch wariantach – kalkulacyjnym lub porównawczym. Decyzja o wyborze danego wariantu niesie za sobą konsekwencję w postaci odpowiedniej budowy zakładowego planu kont. Dotyczy to w szczególności wariantu kalkulacyjnego, w którym należy wyodrębnić konta umożliwiające ustalenie kosztu wytworzenia sprzedanych produktów, kosztów sprzedaży, kosztów ogólnego zarządu. W przypadku wariantu porównawczego wystarczy znać koszty rodzajowe (amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, w tym podatek akcyzowy, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia) oraz pozostałe koszty rodzajowe. Z punktu widzenia potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem zawartość informacyjna tego dokumentu, bez względu na wariant, jest niewystarczająca. Dlatego należy sporządzić rachunek wyników, który zniweluje braki informacyjne.

Rachunek wyników to ogół możliwych do zastosowania w systemie informacyjnym procedur pomiaru, grupowania, przetwarzania, prezentowania, badania i interpretowania ekonomicznych skutków zjawisk i procesów zachodzących w podmiocie gospodarczym w związku z jego działalnością, a mających na celu:

- ustalenie wielkości ostatecznego wyniku finansowego, jego elementów oraz kierunków i proporcji jego podziału,
- dostarczenie użytkownikom informacji do oceny sytuacji bieżącej i przyszłej,
- podejmowanie decyzji gospodarczych oraz kontrolę ich realizacji.

Zakres treści ekonomicznej tak zdefiniowanego rachunku wyników zależy od przyjętej interpretacji finansowego wyniku działalności przedsiębiorstwa [Kardasz 1992, s. 14].

---

<sup>3</sup> Rachunek wyników, o którym mowa w opracowaniu, sporządzany w przedsiębiorstwie dla celów kontroli jego działalności nie jest tożsamy z rachunkiem zysków i strat sporządzanym zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Rachunek wyników sporządzany jest na ogół dla potrzeb wewnętrznych zarządu przedsiębiorstwa. Równocześnie wkomponowany jest w system sprawozdawczy jako element systemu informacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem. Przy tym nie obowiązują w tym przypadku przepisy ustawy o rachunkowości. Zatem to zarządzający określają zawartość informacyjną rachunku wyników. Tabela 1 przedstawia przykładowy syntetyczny rachunek wyników przedsiębiorstwa budowlano-montażowego.

Przedstawiony w tabeli 1 rachunek wyników jest tylko elementem zestawu sprawozdania dla zarządu jednego z badanych przedsiębiorstw budowlano-montażowych. Odrębnie sporządzano rachunki wyników dotyczących poszczególnych oddziałów, rodzajów działalności oraz zestawienia struktury przychodów i kosztów wg działalności i rodzaju z odpowiednią indywidualnością oraz szczegółowością charakterystyczną dla tych obszarów.

W praktyce potwierdzono możliwość realizacja tego typu rozwiązań, choć na początku był duży opór działu księgowości. Wdrożenie rachunku wyników wiązało się z całkowitą zmianą ówczesnego zakładowego planu, opartego na wzorcowym planie kont. Zawartość informacyjna generowana przez system finansowo-księgowy była zbyt uboga, aby sporządzić tego typu rachunek wyników. Dlatego też wprowadzono stosowne zmiany w zakładowym planie kont, a właściwie zespoły 5 i 7 uległy całkowitej zmianie.

Rachunek wyników sporządzany dla kadry menedżerskiej musi być jasny, przejrzysty i zrozumiały. W tabeli 1 celowo uwzględniono pozycje: zysk bilansowy oraz dochód, mające inną procedurę obliczeniową. Pierwsza wynika z ustawy o rachunkowości, a druga – z ustawy o podatku dochodowym.

Nie wszystkie pozycje kosztów w obu procedurach obliczeniowych są tożsame – wynika to z przepisów prawnych. Jednakże dla potrzeb przygotowania rachunku wyników dla zarządu nie ma z tym problemu, gdyż oba systemy można połączyć w jednym zestawieniu, jak to pokazano w tabeli 1. Dlatego też nie wolno utożsamiać rachunku wyników przedsiębiorstwa budowlano-montażowego z rachunkiem zysków i strat sporządzanym wg ustawy o rachunkowości, gdyż jest zubożony informacyjnie na potrzeby zarządzania [zob. Czubakowska 1994, s. 42; Zych 2008, s. 32].

Opracowanie rachunku wyników przedsiębiorstwa budowlano-montażowego na potrzeby zarządzania wymaga, oprócz wyznaczenia celu jego sporządzenia, również:

- zdefiniowania obszarów jego działalności, które mają istotne znaczenie dla osiągniętych wyników przedsiębiorstwa,
- zdefiniowania poszczególnych pozycji przychodów i segmentów kosztów w nim ujętych,
- przypisanie wyodrębnionym rodzajom i obszarom działalności odpowiednich pozycji przychodów i odpowiadającym im segmentom kosztów,



Tabela 1. Przykładowy rachunek wyników przedsiębiorstwa budowlano-montażowego

Lp.	Opis	Kontrakty budowlane	Działalność usługowa	Działalność handlowa	Produkcja betonów	Transport do klientów – betony	Razem zł netto
-1-	-2-	-3-	-4-	-5-	-6-	-7-	-8-
1	Przychody	2 479 000,00	389 420,00	580 000,00	4 500 000,00	642 857,14	8 591 277,14
2	Koszty bezpośrednie działalności/Wartość towaru przeznaczanego do obrotu	1 800 000,00	320 000,00	406 000,00	3 587 000,00	591 428,57	6 704 428,57
3	Koszty utrzymania zasobów/Koszty pracy wędzłów	75 000,00			320 000,00		395 000,00
4	Koszty usług związanych ze sprzedażą betonu				179 350,00		179 350,00
5	Koszty sprzedaży (bepośrednie)			17 400,00	5 000,00		22 400,00
6	Koszty zarządzania i obsługi budów/wytwórniami betonów	185 000,00			225 000,00		410 000,00
7	<b>Marża na rodzajach działalności</b> /1 – 2 – 3 – 4 – 5 – 6/	419 000,00	69 420,00	156 600,00	183 650,00	51 428,57	880 098,57
8	Koszty ogólne bazy sprzętowo-transportowej						52 735,60
9	Koszty działalności pomocniczej						97 238,80
10	Koszty Działu Handlowego						34 689,67
11	<b>Wynik na działalności</b> /6 – 7 – 8 – 9 – 10/						695 434,50
12	Koszty działu ekonomiczno-księgowego						65 090,00
13	Koszty zarządu i biura zarządu						87 342,60
14	Koszty ogólnego zarządu						93 200,00
15	<b>Wynik na działalności bieżącej</b> /11 – 12 – 13 – 14/						449 801,90
16	Koszty badań i rozwoju						23 000,00
17	Koszty działań marketingowych						45 109,00
18	<b>Wynik na podstawowej działalności operacyjnej Spółki</b> /15 – 16 – 17/						381 692,90

19	Pozostałe przychody operacyjne		65 866,20
20	Pozostałe koszty operacyjne		17 290,20
21	<b>Wynik na działalności operacyjnej /18 + 19 – 20/</b>		430 268,90
22	Przychody finansowe		25 290,70
23	Koszty finansowe		32 000,00
24	Przychody – obroty wewnętrzne		4 307,99
25	Koszty – obroty wewnętrzne		4 307,99
26	<b>Wynik na działalności Spółki (zysk bilansowy) /21 + 22 – 23 + + 24 – 25/</b>		423 559,60
27	Zmniejszenie przychodów		4 307,99
27.1	Obroty wewnętrzne – inwestycja		4 307,99
27.2	Odwrocenie odpisu aktualizacyjnego		0,00
28	Zmniejszenie kosztów		69 000,00
29	Zwiększenie kosztów		4 307,99
30	<b>Dochód (podatkowy) /26 – 27 + 28 – 29/</b>		483 943,62
31	Podstawa opodatkowania		483 944
32	Podatek dochodowy 18%		87 110
33	Dochód netto		396 834

Źródło: opracowanie własne.

- ustalenie zasad rozliczeń kosztów pomiędzy obszarami działalności,
- opracowania zasad jego sporządzania, w szczególności procedur obliczeniowych,
- wyodrębnienia w zespole 7 Przychody i koszty związane z ich osiągnięciem odpowiednich kont syntetycznych i analitycznych,
- powiązania go z systemem budżetowania i controllingu, aby stanowiły jeden system informacyjny zarządzania.

Przedstawione wcześniej systemy monitoringu poszczególnych obszarów działalności przedsiębiorstwa budowlano-montażowego składają się na cały jego system monitoringu i kontroli.

Istotnym źródłem informacji i danych w systemie monitoringu przedsiębiorstwa budowlano-montażowego są przekroje ewidencji przychodów i kosztów jego działalności. Nie mogą one być tworzone tylko dla potrzeb sporządzenia rachunku zysków i strat. Przekroje ewidencyjne przychodów i kosztów mają istotne znaczenie dla potrzeb tworzenia informacji o działalności przedsiębiorstwa.

W jednym z badanych przedsiębiorstw budowlano-montażowych dokonano podziału jego kosztów całkowitych na stałe i zmienne [Kotapski 2006, s. 43–45]. Podczas kwalifikacji poszczególnych pozycji kosztów do stałych i zmiennych stwierdzono, że:

- nie było jednolitych zasad kwalifikacji kosztów realizacji budów,
- ewidencjonowano łącznie koszty ogólne budowy, bez podziału na konkretne realizowane budowy, a następnie je rozliczano wg przyjętego klucza,
- ewidencjonowano koszty bezpośrednie i pośrednie bazy sprzętowo-transportowej na jednym koncie,
- stosowano nieadekwatne klucze rozliczeniowe kosztów pośrednich,
- nie wyodrębniano w ewidencji kosztów utrzymania poszczególnych jednostek sprzętowych i transportowych, choć były znacznej wartości,
- nie wyodrębniono kosztów zarządzania i administrowania bazą sprzętowo-transportową oraz warsztatów,
- nie wyodrębniono w ewidencji kosztów utrzymania budynków i innej infrastruktury przedsiębiorstwa, choć były to koszty znaczące,
- ewidencjonowano koszty działalności poszczególnych pionów na jednym koncie bez rozbitcia ich na wyodrębnione działy,
- obciążano koszty budów kosztami od nich niezależnymi, zwłaszcza kosztami niewykorzystanych zdolności produkcyjnych bazy sprzętowo-transportowej,
- nie było właściwych zasad kalkulacji kosztów zleceń.

Powyższe defekty informacji o kosztach działalności w tym przedsiębiorstwie wynikały z pewnych przyzwyczajzeń i mentalności pracowników działu księgowości.

Trudno planować czy kontrolować koszty działalności przedsiębiorstwa budowlano-montażowego, a w szczególności jego wyodrębnionych obszarów, przy takim stanie ewidencji jego kosztów działalności. W praktyce taka ewidencja kosztów nie miała większej wartości informacyjnej. Konsekwencją takiej ewidencji kosztów

było m.in. podejmowanie przez zarząd przedsiębiorstwa złych decyzji dotyczących remontów niektórych jednostek sprzętowych.

Projektowanie zakładowego planu kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem, w tym kontroli jego działalności i tworzenia systemu monitoringu, wymaga zdefiniowania potrzeb informacyjnych użytkowników. To jest punkt wyjścia do rozpoczęcia prac nad opracowaniem szczegółowych kont syntetycznych i analitycznych. Niestety, o tym fakcie zapomina się i nie wychodzi się poza pracowników działu księgowości. Kierownicy innych działów też mają swoje specyficzne potrzeby informacyjne. Zatem należy bezwzględnie zaangażować w ten proces menadżerów kluczowych obszarów działalności przedsiębiorstwa budowlano-montażowego.

Użytkownicy informacji muszą określić, jakich informacji i danych oczekują od działu księgowości. Należy pamiętać, że zakładowy plan kont jest elementem całego systemu informacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem. Zatem powinien być również spójny z innymi systemami informacyjnymi, np. systemem budżetowania, monitoringiem.

Ważnym elementem monitoringiem działalności przedsiębiorstwa budowlano-montażowego jest sporządzenie raportu z jego działalności. Jego układ i zawartość musi być z góry określony. Zdefiniowanie w instrukcji sporządzenia raportu z działalności przedsiębiorstwa budowlano-montażowego pozwoli na usystematyzowanie pracy działu controllingu. Tym samym wpłynie na dobór i konstrukcję narzędzi rachunkowości zarządczej w wymiarze poszczególnych zadań, jednostek organizacyjnych oraz całego przedsiębiorstwa budowlano-montażowego. Pozwoli to usystematyzować dobór narzędzi oraz cały system monitoringiem, w tym zakresu zadań dla poszczególnych komórek organizacyjnych, a zwłaszcza analizę procesów zachodzących w przedsiębiorstwie budowlano-montażowym.

#### 4. Podsumowanie

System monitoringiem przedsiębiorstwa budowlano-montażowego musi bezwzględnie uwzględniać specyfikę budowy, jednostek zaplecza budowy, wyodrębnione w nim jednostki organizacyjne oraz istotne procesy, np. zaopatrzenie materiałowe budow. W związku z tym nie można stosować identycznych rozwiązań dla każdego z tych wymienionych obszarów ze względu na specyfikę ich działalności. Inne potrzeby informacyjne będzie miał kierownik budowy, kierownik zaplecza budowy, pracownik działu controllingu czy też zarząd. W związku z tym należy też opracować adekwatne formularze budżetowe, czy też wręcz określić zawartość poszczególnych raportów. Wbrew pozorom jest to ważny problem organizacyjny. Zawartość informacji prezentowanych w raportach wymaga:

- zaprojektowania systemu kontroli wewnętrznej,
- zaprojektowania formularzy budżetowych,
- zaprojektowania zakładowego planu kont pod kątem źródła danych do nich,

- zaprojektowania i wdrożenia odpowiednich narzędzi rachunkowości zarządczej, np. rachunku wyników,
- wdrożenia systemów informatycznych, w tym klasy ERP i *Business Intelligence* (BI).

Dlatego tworzenia raportów o działalności przedsiębiorstwa budowlano-montażowego i ich zawartości, nie można ograniczać tylko i wyłącznie do sprawozdawczości finansowej w rozumieniu Ustawy o rachunkowości. Nie są to informacje wystarczające na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem budowlano-montażowym.

## Literatura

- Czubakowska K., *Kontrola jako element controllingu*, w: *Funkcjonowanie controllingu w polskich przedsiębiorstwach*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2000.
- Czubakowska K., *Rachunek wyników w systemie controllingu*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 1994.
- Kardasz A., *Rachunek wyników i jego funkcjonowanie w podmiocie gospodarczym*, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, Wrocław 1992.
- Kardasz A., Szczerbiński A., *Istota monitorowania działalności ośrodków odpowiedzialności*, w: *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, pod red. J. Duraja, Omega-Praxis, Pabianice 1999.
- Kardasz A., Szczerbiński A., *Monitorowanie ośrodków odpowiedzialności w rachunkowości w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, pod red. E. Nowaka, PWE, Warszawa 2001.
- Klimas M., *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1985.
- Kotapski R., *Budżetowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem budowlano-montażowym*, Wydaw. Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010.
- Kotapski R., *Jakimi metodami możemy podzielić koszty całkowite na koszty stałe i zmienne*, „Biuletyn Rachunkowości i Finansów” 2006, nr 7.
- Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- Paczuła Cz., *Kontrola wewnętrzna jako element procesu zarządzania*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa 2003.
- Paczuła Cz., *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu firmą*, „Serwis Finansowo-Księgowy” 1998, nr 31–32 (173–174).
- Siwoń B., *Kontrola gospodarcza kosztów działalności*, PWE, Warszawa 1983.
- Zych A., *Rachunkowość zarządcza a rachunkowość bilansowa – potrzeba zbliżenia*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2008, nr 10.

## MONITORING THE ACTIVITY OF A CONSTRUCTION ENTERPRISE

**Summary:** Each enterprise must have a system of monitoring its activity. The article presents a monitoring system of a construction enterprise, a construction and a contractor's plant and temporary facilities. It also describes organizational aspects of the monitoring system in a construction enterprise and choosing of tools of management's accounting.