

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**289**

# **Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej**

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-381-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
<b>Anna Balicka</b> , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
<b>Kinga Bauer</b> , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
<b>Piotr Bednarek</b> , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce .....	53
<b>Renata Biadacz</b> , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym .....	81
<b>Leszek Borowiec</b> , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
<b>Jolanta Chluska</b> , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego .....	120
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym .....	130
<b>Justyna Dyduch</b> , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych .....	140
<b>Joanna Dynowska</b> , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych .....	151
<b>Wojciech Fliegner</b> , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	171
<b>Anna Glińska</b> , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej .....	181
<b>Renata Gmińska</b> , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów .....	193

<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej .....	203
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania .....	217
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa .....	226
<b>Beata Juralewicz</b> , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej .....	239
<b>Zdzisław Kes</b> , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej .....	249
<b>Magdalena Kludacz</b> , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	258
<b>Konrad Kochański</b> , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
<b>Zbigniew Korzeb</b> , Koncepcja RAPM ( <i>Risk Adjusted Performance Measure</i> ) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym .....	294
<b>Mariola Kotłowska</b> , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
<b>Marcin Kowalewski</b> , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting .....	314
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie .....	323
<b>Paweł Kuzdowicz</b> , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie .....	332
<b>Mariusz Lisowski</b> , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
<b>Sebastian Lotz</b> , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
<b>Monika Łada</b> , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji .....	365
<b>Sylwia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych .....	373
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska .....	383
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
<b>Ewelina Młodzik</b> , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach .....	406
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego .....	416
<b>Edward Nowak</b> , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości .....	427

<b>Marta Nowak</b> , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych .....	438
<b>Agnieszka Nózka</b> , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC .....	449
<b>Piotr Oleksyk</b> , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych .....	459
<b>Marek Ossowski</b> , Budżetowanie kosztów udziału w targach .....	468
<b>Marzena Remlein</b> , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
<b>Sabina Rokita</b> , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach .....	487
<b>Ewa Różańska</b> , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi .....	497
<b>Bogna Sawicka</b> , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
<b>Anna Surowiec</b> , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw .....	517
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice .....	526
<b>Marta Targowicz</b> , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej .....	546
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
<b>Beata Zaleska</b> , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o. ....	566

## Summaries

<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme .....	21
<b>Anna Balicka</b> , Coopetition of public higher education .....	33
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice .....	42
<b>Kinga Bauer</b> , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs .....	52
<b>Piotr Bednarek</b> , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland .....	69
<b>Renata Biadacz</b> , Risk analysis as part of the management control of local government units .....	80

<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
<b>Leszek Borowiec</b> , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example .....	101
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009 .....	110
<b>Jolanta Chluska</b> , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy .....	119
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University .....	129
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Use of Business Intelligence systems in financial controlling .....	139
<b>Justyna Dyduch</b> , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects .....	150
<b>Joanna Dynowska</b> , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys .....	160
<b>Wojciech Fliegner</b> , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes .....	170
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company .....	180
<b>Anna Glińska</b> , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
<b>Renata Gmińska</b> , New concepts of management and cost accounting .....	202
<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i> .....	216
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time-Driven Activity-Based Costing – application example .....	225
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Management control systems oriented to corporate social responsibility .....	238
<b>Beata Juralewicz</b> , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies .....	248
<b>Zdzisław Kes</b> , Selected aspects of budgetary control .....	257
<b>Magdalena Kludacz</b> , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services .....	267
<b>Konrad Kochański</b> , The concept of project budgeting on the example of construction company .....	279
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises .....	293
<b>Zbigniew Korzeb</b> , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank .....	303
<b>Mariola Kotłowska</b> , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company .....	313

<b>Marcin Kowalewski</b> , Performance management of beyond budgeting .....	322
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
<b>Paweł Kuźdowicz</b> , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
<b>Mariusz Lisowski</b> , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
<b>Sebastian Lotz</b> , Managerial dimension of target costing.....	364
<b>Monika Łada</b> , Organization target performance modelling .....	372
<b>Sylvia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumental role of management control in public finance area .....	382
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budgeting as a tool of environment protection costs management .....	393
<b>Jarosław Mielcarek</b> , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations .....	405
<b>Ewelina Młodzik</b> , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
<b>Edward Nowak</b> , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
<b>Marta Nowak</b> , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
<b>Agnieszka Nózka</b> , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
<b>Piotr Oleksyk</b> , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
<b>Marek Ossowski</b> , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
<b>Marzena Remlein</b> , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group .....	486
<b>Sabina Rokita</b> , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
<b>Ewa Różańska</b> , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
<b>Bogna Sawicka</b> , Costs calculation of non stationary studies at public universities .....	516
<b>Anna Surowiec</b> , Target costing for supply chain management .....	525
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
<b>Marta Targowicz</b> , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing .....	545

<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Financial result as a measure of public university performance .....	555
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company .....	574



**Zdzisław Kes**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## WYBRANE ZAGADNIENIA KONTROLI BUDŻETOWEJ

---

**Streszczenie:** W opracowaniu przedstawiono metody oceny odchyłeń istniejących w budżetowaniu. Omówiono wiele istotnych zagadnień dotyczących pomiaru odchyłeń. Można je scharakteryzować w następujących porównaniach: odchylenia względne a bezwzględne, odchylenia skumulowane a nieskumulowane, odchylenia dla pozycji zbiorczych a pojedynczych, odchylenia istotne a nieistotne. Artykuł ma charakter metodyczny.

**Słowa kluczowe:** budżetowanie, kontrola wykonania budżetu, metody analizy odchyłeń, odchylenia istotne.

### 1. Wstęp

Analiza literatury, jak również badania wdrożonych koncepcji budżetowania nie dostarczają jednoznacznej odpowiedzi na pytanie: jakie miejsce w budżetowaniu zajmuje kontrola. Wskazują na to skrajności, takie jak np. w jednym z przedsiębiorstw produkcyjnych, gdzie wdrożono budżetowanie nie obserwuje się sprzężeń zwrotnych między wynikami kontroli budżetowej a budżetami kolejnych okresów czy systemami motywacyjnymi. Podobnie w literaturze pojawiają się koncepcje budżetowania pozbawione elementów porównań wyznaczeń z wykonaniami. Natomiast sytuacje, które można nazwać pośrednimi, przedstawiają kontrolę budżetową w znacznym uproszczeniu, np. w przedsiębiorstwie usługowo-handlowym stosującym budżetowanie po zgromadzeniu danych dotyczących wyznaczeń i wykonań ustalana jest tylko syntetyczna kwota odchyłeń przypadająca na dany ośrodek odpowiedzialności. Podobnie w literaturze znajdują się przykłady opracowań przedstawiających fazę kontroli w sposób uproszczony oraz pozbawiony szczegółowych rozwiązań.

Zatem celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie metod oceny odchyłeń, które mogą zdaniem autora uzupełnić już wdrożone systemy budżetowania, a także rozszerzyć zakres dotychczasowych rozważań teoretycznych. Osiągnięcie tak sformułowanego celu wymaga prezentacji dotychczasowego dorobku w zakresie metodyki badań odchyłeń, sformułowania problemów metodycznych, prezentacji wybranych metod oceny odchyłeń oraz przedstawienie wniosków wynikających z tej

oceny. W związku z metodycznym charakterem niniejszego opracowania zastosowano metody analizy literatury oraz metody indukcji i dedukcji.

## 2. Przegląd literatury

Jak wcześniej zauważono, budżetowanie jest definiowane niejednorodnie. Definicja przyjęta przez International Management Accounting mówi, że są to działania konieczne do zapewnienia, że cele budżetów, plany, polityki i standardy są osiągalne lub są korygowane [Management Accounting Glossary... 1990, s. 13]. Według J. Komorowskiego budżetowanie jest „jedną z metod obejmujących jednocześnie wszystkie funkcje zarządzania: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolę” [Komorowski 1997, s. 25]. W tak przedstawionym ujęciu definicji (ujęcie pierwsze) można przyjąć zbieżne rozumienie pojęcia budżetowania, które obejmuje zarówno etap tworzenia budżetów, jak i kontroli ich wykonania.

Istnieje także inne podejście (ujęcie drugie) do zakresu definiowanego tu pojęcia, prezentowane np. przez M. Armstronga. Uważa on, że budżetowanie jest „związane z tworzeniem budżetów: sprawozdań wyrażających w kwantytatywnych i zwykle finansowych kategoriach planowanej alokacji i wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa” [Armstrong 1993, za: Bek-Gaik i in. 2001, s. 16]. Podobną definicję opublikował The National Association of Accountants, zgodnie z którą budżetowanie jest „procesem planowania wszystkich przepływów zasobów finansowych do jednostki, w jednostce i z jednostki w pewnym określonym przyszłym czasie. Obejmuje wspomaganie szczegółowej alokacji spodziewanych dostępnych w przyszłości zasobów do projektów, funkcji, zakresów odpowiedzialności i danego okresu” [Statement on Management... 1983, s. 12, za: Bek-Gaik i in. 2001, s. 16]. Analogiczne podejścia można znaleźć również w literaturze polskiej. A. Kramańska umieszcza analizowaną tu kategorię w systemie informacji planistycznej przedsiębiorstwa. Autorka ta podkreśla w definicji budżetowania „aspekt czynnościowy, obejmujący stosowanie różnych metod i technik związanych z przygotowaniem budżetu” [Kramańska 2006, s. 384].

Autor niniejszego opracowania natknął się na jeszcze jedno ujęcie budżetowania (ujęcie trzecie). W pracy R. Garrisona i in. *Managerial Accounting* w spisie treści nie ma rozdziału odnoszącego się bezpośrednio do budżetowania. W spisie rzeczy określenie „budżetowanie” pojawia się wiele razy, ale nie w kontekście definicji tylko w kontekście opisu różnych rodzajów budżetów. W części poświęconej podstawom budżetowania (w rozdziale zatytułowanym „planowanie zysku”) umieszczono definicję pojęcia budżet, lecz nie określono znaczenia dla budżetowania. W wielu miejscach omawianej pracy opisuje się elementy planowania i kontroli łącznie z budżetami jednak samo budżetowanie nie jest tu w ogóle charakteryzowane. W innej pozycji autorstwa C. Horngrena i in. w książce *Cost Accounting* również pojawia się to samo podejście do definicji budżetowania. W rozdziale pt. *Budżet główny i rachunkowość odpowiedzialności* pojawia się kwestia zastosowania budżetów w planowaniu strategicznym oraz operacyjnym. Jednak nie można tu znaleźć definicji określe-

nia „budżetowanie”. Ponadto indeks tematyczny nie zawiera pojęcia budżetowanie, co jest jednoznacznym dowodem na przyjęcie trzeciego podejścia do omawianej tu kategorii. Przytoczone przykłady uwidaczniają ciekawą interpretację, według której budżetowanie jest dodatkiem do budżetów, które pełnią różne role w procesie zarządzania. W związku z tym nie jest konieczne, zdaniem cytowanych autorów, jego definiowanie. Zatem według trzeciego ujęcia budżetowanie należy traktować jako nieokreślony rodzaj działań związanych z budżetami.

Z uwagi na przedmiot niniejszego opracowania należy rozpatrzyć kwestie analizy odchyleń poruszanych przez autorów promujących ujęcie pierwsze i trzecie budżetowania.

### 3. Wybrane zagadnienia metodyki kontroli budżetów

Zagadnienia oceny, analizy i prezentacji odchyleń w etapie kontroli wykonania budżetu można rozpatrywać z wielu punktów widzenia. Pierwszym rozpatrywanym aspektem jest postać formuły obliczeniowej. Możliwe odmiany wzorów obliczeniowych przedstawiono w tab. 1.

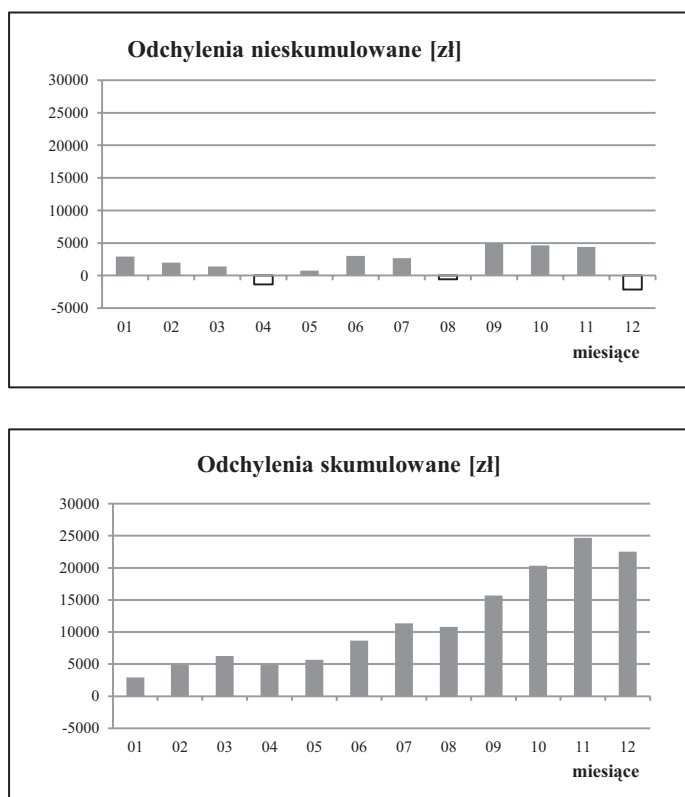
**Tabela 1.** Formuły obliczeniowe dla odchyleń

Odchylenie bezwzględnie	Odchylenie względnie	Odchylenie względnie
[kol. 1]	[kol. 2]	[kol. 3]
$P_W - P_B$	$\frac{P_W - P_B}{P_B} \cdot 100\%$	$\frac{P_W - P_B}{P_W} \cdot 100\%$
$P_B - P_W$	$\frac{P_B - P_W}{P_W} \cdot 100\%$	$\frac{P_B - P_W}{P_B} \cdot 100\%$
gdzie: $P$ – pozycja budżetowa $P_B$ – wartość osiągnięta w okresie budżetowym, $P_W$ – wartość zaplanowana w budżecie.		

Źródło: opracowanie własne.

Pierwszym zagadnieniem rozpatrywanym w kontekście kontroli budżetów jest sposób liczenia odchyleń.

Różnice między wyznaczeniami a wykonaniami (obliczanych wg dowolnej formuły) można przedstawiać bez uwzględniania danych z poprzednich okresów, np. odchylenia dla określonego roku, kwartału, miesiąca, lub z uwzględnieniem danych historycznych, tzn. za określony okres łącznie z danymi z okresów wcześniejszych. W pierwszym przypadku mówi się o danych nieskumulowanych, natomiast w drugim o skumulowanych. Na rysunku 1 przedstawiono omawiane sposoby prezentacji.



**Rys. 1.** Prezentacja odchyłeń nieskumulowanych i skumulowanych

Źródło: opracowanie własne.

Następnym zagadnieniem metodyki kontrolnej jest kwestia, czy odchylenia należy obliczać z uwzględnieniem danych wcześniejszych, czy tylko za okres, którego one dotyczą.

#### 4. Metodyka kontroli budżetowej

Odnosząc się do pierwszej kwestii, dotyczącej formuły obliczeniowej dla odchyłeń, należy rozpocząć od ustalenia odjemnej i odjemnika. Znaczna część autorów jest zgodna co do przyjęcia jako odjemnej wartości pochodzącej z budżetu, a jako odjemnika wartości będącej wynikiem realizacji budżetu. Konsekwencją tego założenia jest odmienna interpretacja znaku wyniku różnicy w przypadku analizy odchyłeń kosztowych (wydatków) i przychodowych (w tym wydatków oraz kategorii wynikowych, np. wyniku na sprzedaży, marży brutto czy salda przepływów pieniężnych). Dla odchyłeń kosztowych znak ujemny będzie oznaczał poniesienie

niższych kosztów niż założono w budżecie, czyli może ono zostać sklasyfikowane jako pozytywne. Natomiast dla odchyień od przychodów ze sprzedaży znak ujemny będzie oznaczał pozyskanie niższych przychodów niż założono w budżecie, czyli mogą zostać one sklasyfikowane jako negatywne. Co prawda znak odchylenia nie determinuje jego charakteru. Poniesienie niższych kosztów może wynikać np. ze spadku sprzedaży lub produkcji o niższych parametrach jakościowych, co należy ocenić negatywnie. W związku z tym problem interpretacji odchylenia jest związany z analizą wpływających na nie czynników, a nie ich znakiem.

Jednakże to nie wyczerpuje zagadnienia kolejności elementów różnicy w obliczaniu odchyień. Rozpatrując charakter odchylenia z punktu widzenia jego korelacji z wynikiem finansowym przedsiębiorstwa, można wyróżnić stymulanty, destymulanty oraz nominanty. Biorąc pod uwagę tylko kierunek odchylenia dla stymulant, znak ujemny będzie traktowany jako odchylenie negatywne, a dla destymulant z tym samym znakiem będzie uznawany za pozytywny. Inaczej jednak zostanie scharakteryzowane odchylenie dla nominanty. W tym przypadku każde odchylenie i dodatnie i ujemne będzie oceniane jako negatywne.

Poruszane tu zagadnienia przedstawiono w tabeli 2.

**Tabela 2.** Interpretacja odchyień

ID	Pozycja budżetowa	Rodzaj pozycji	Charakter pozycji	Budżet (zł)	Wykonanie (zł)	Odchylenie bezwzględne (zł)	Interpretacja odchylenia
1	Wynagrodzenia (zł)	koszty	destymulanta	1 000,00	1 450,00	-450,00	negatywne
2	Przychody ze sprzedaży usług (zł)	przychody	stymulanta	500,00	700,00	-200,00	pozytywne
3	Produkcja (szt.)	dane ilościowe	nominanta	300,00	600,00	-300,00	negatywne
4	Wynik na sprzedaży (zł)	wynikowa	stymulanta	200,00	150,00	50,00	negatywne
5	Saldo przepływów pieniężnych z działalności operacyjnej (zł)	wynikowa (pieniężna)	stymulanta	10 000,00	9 400,00	600,00	negatywne
6	Stopa marży brutto (%)	wskaźnikowa	stymulanta	5 000,00	4 800,00	200,00	negatywne

Źródło: opracowanie własne.

Zagadnienia kolejności danych w formule obliczeniowej odchyień należy zakończyć stwierdzeniem, że ma ona wpływ na znak przekroczenia lub niedotrzymania, jednakże w żaden sposób nie może być podstawą oceny charakteru odchylenia. Określenie, czy będzie ono korzystne czy niekorzystne, powinno zostać ustalone na podstawie analizy wywołujących je czynników. Stąd można przyjąć pogląd, że

kolejność danych, nie powinna być determinowana na etapie teorii budżetowania, lecz dopasowywana do potrzeb koncepcji budżetowania zastosowanej w przedsiębiorstwie.

Następnym, według kolejności, zagadnieniem związanym z formułami obliczeniowymi jest wyznaczenie odchyłeń w sposób bezwzględny lub względny. Prezentacja odchyłeń w sposób bezwzględny pozwala na ocenę siły odchylenia najczęściej w wartościach pieniężnych, a także ilościowych czy punktach procentowych. Informacja na temat siły odchylenia może być oceniona jako niepełna, ponieważ nie wskazuje ona relacji, w jakiej pozostaje odchylenie w stosunku do wartości bazowej. Odchylenie o wartości 100 zł może być inaczej oceniane w przypadku, gdy dotyczy ono pozycji wycenionej w budżecie na 500 zł, a inaczej gdy jest to 500 000 zł.

Inaczej też odczytywane są wskaźniki odchyłeń obliczane jako iloraz odchylenia bezwzględnego do wartości bazowej (tą wartością zazwyczaj jest wartość pozycji ujętej w budżecie, dla której obliczane jest odchylenie). Odchylenie względne wskazuje na procentowy udział odchylenia bezwzględnego w stosunku do wartości bazowej. Na przykład wartość  $-10\%$  oznacza, że wykonanie budżetu było o  $10\%$  niższe, niż zostało to przyjęte w budżecie. Na pierwszy rzut oka wydaje się, że wykorzystanie tej formuły w raportach kontrolnych pozwala na porównywanie odchyłeń między okresami lub między różnymi pozycjami w budżecie. Również wydaje się, że na podstawie wartości odchyłeń względnych można wyznaczyć trend dla różnic. Tabela 3 pokazuje, że interpretacja tych odchyłeń nie jest do końca jednoznaczna.

**Tabela 3.** Odchylenia względne

Rodzaj danych	Pozycja	Jed. m.	Styczeń	Luty	Marzec
Budżet	Koszty 1	(zł)	5500,00	5500,00	5500,00
	Koszty 2	(zł)	9204,00	5605,00	4530,00
Wykonanie	Koszty 1	(zł)	4224,20	4122,60	4021,00
	Koszty 2	(zł)	7547,00	4526,00	3545,00
Odchylenia bezwzględne	Koszty 1	(zł)	1275,80	1377,40	1479,00
	Koszty 2	(zł)	1657,00	1079,00	985,00
Odchylenia względne	Koszty 1	(%)	23,2%	25,0%	26,9%
	Koszty 2	(%)	18,0%	19,3%	21,7%

Źródło: opracowanie własne.

Odchylenia względne dla kosztu 1 są co do wartości większe niż dla kosztu 2, przy czym w ujęciu bezwzględnym ta relacja kształtuje się na odwrót (z wyjątkiem danych ze stycznia). Odchylenia względne dla kosztu 1 i kosztu 2 pokazują trend rosnący, natomiast odchylenia bezwzględne w przypadku kosztu 1 wykazują trend rosnący, zaś dla kosztu 2 trend jest spadkowy. Jak można zauważyć, wartości przyjęte w budżecie dla kosztu 1 są identyczne w poszczególnych okresach, natomiast dla

kosztu 2 są nieregularne. Ta nieregularność utrudnia interpretowanie danych wyrażonych w sposób względny. Zatem należy stwierdzić, że dane przedstawiane w sposób bezwzględny, tak samo jak i względny, nie mają dużych walorów poznawczych, jeżeli nie są traktowane równorzędnie. Dopiero zestawienie obu rodzajów odchyłeń pozwala na właściwą interpretację poziomu wykonania budżetu.

Ostatnim zagadnieniem związanym z formułami obliczeniowymi odchyłeń jest postać mianownika ułamka służącego do obliczeń odchyłeń względnych. W tym przypadku należy przyjąć zasadę zestawiania wartości odchyłeń bezwzględnych z wartościami jednego typu. W tabeli 1 zostały wykorzystane dane z budżetu oraz z wykonania budżetu. Ustalenie odchylenia względnego z użyciem pierwszej wartości pozwala je interpretować jako procent różnicy od budżetu. Natomiast przyjęcie jako podstawy obliczeniowej wykonania budżetu pozwala interpretować odchylenie jako procent różnicy od danych rzeczywistych. Jeżeli budżetowanie jest metodą wspomagającą kontrolę nastawioną na osiągnięcie założonego planu, to oczywiście jest, że to różnica w odniesieniu do planu stanowi podstawę oceny. Zatem jako formułę służącą do obliczeń odchyłeń względnych należy stosować iloraz odchylenia bezwzględnego i wartości przyjętej w budżecie.

Bardzo ciekawym zagadnieniem wpisującym się w dobór metod kontroli wykonania budżetów jest sposób prezentacji oraz wyliczania odchyłeń z uwzględnieniem danych z poprzednich okresów (dane skumulowane) lub bez ich uwzględniania (dane nieskumulowane). Odchylenia nieskumulowane informują o stopniu realizacji planu w pojedynczym okresie objętym budżetem, natomiast skumulowane informują o realizacji planu w wielu okresach budżetowych. Wykorzystanie odchyłeń nieskumulowanych do oceny pracy centrum odpowiedzialności pozwala ustalić poziom wykonania zadań w danym okresie bez uwzględniania nadwykonań czy niewykonań innych okresów.

Wybór formy obliczeń może być determinowany rozwiązaniami przyjętymi w systemie motywacyjnym. Na przykład kierownik ośrodka odpowiedzialności otrzymuje bodźce motywacyjne przy wykonaniu budżetu w danym okresie, a w przypadku wystąpienia odchyłeń od budżetu premia jest wstrzymywana. System preferujący odchylenia skumulowane pozwala na „odwieszenie” premii w sytuacji, gdy w kolejnych okresach następuje kompensata odchylenia zarejestrowanego wcześniej. Ale całkowita rezygnacja z obserwacji odchyłeń nieskumulowanych może doprowadzić do zbytnej dowolności decyzji menedżerów. Jeżeli kierownik centrum wie, że niewykonanie planu w jednym okresie może zostać nadrobione w kolejnym, to może tak zarządzać zasobami, że spowoduje duże odstępstwa (np. odchylenia ujemne) od budżetu w okresach początkowych oraz duże odstępstwa (odchylenia o przeciwnym znaku) od budżetu na koniec okresu budżetowego. Ta sytuacja oczywiście może odbić się negatywnie na kondycji finansowej przedsiębiorstwa. Kontrola zatem powinna odbywać się z uwzględnieniem obu typów odchyłeń. Wniosek ten ma duże znaczenie przy stosowaniu koncepcji granic tolerancji dla odchyłeń.

Granice istotności odchyłeń powinny być wyznaczone zarówno dla danych nieskumulowanych, jak i dla danych skumulowanych. Wyznaczenie tych granic wiąże się z pytaniem, czy granice dla pierwszego typu odchyłeń powinny być takie jak dla drugiego typu odchyłeń. Na przykład jeżeli granica tolerancji jest wyznaczona dla odchyłeń bezwzględnych miesięcznych (nieskumulowanych) i wynosi 1000 zł, to dla odchyłeń skumulowanych wykazanych w czerwcu będzie wynosić 6000 zł (sześciokrotność granicy miesięcznej). Przy czym granice dla odchyłeń względnych nie wymagają przeliczania, ponieważ granica w ujęciu procentowym jest taka sama dla jednego i drugiego rodzaju danych. Należy zauważyć, że w przypadku działania czynników zakłócających o różnych znakach na tę samą budżetowaną pozycję, odchylenia w układzie skumulowanym będą się kompensowały, czego nie uwzględnia podejście, w którym granica jest ustalana jako wielokrotność. W takim przypadku granica w kwocie 6000 zł dla czerwca będzie ustawiona na za wysokim poziomie i może powodować nadmierną dowolność decyzji osób odpowiedzialnych za budżet. Ograniczenie tej dowolności można uzyskać poprzez ustalenie w inny sposób granicy dla odchyłeń nieskumulowanych i skumulowanych. Jednakże to podejście wymaga przyjęcia założenia, że prawdopodobieństwo pojawienia się bodźców zakłócających pozytywnych i negatywnych jest jednakowe, co w praktyce czasami jest niemożliwe. Zatem decyzja odnośnie do postaci granic tolerancji dla danych nieskumulowanych i skumulowanych jest uzależniona od wstępnych analiz, na podstawie których można ustalić to prawdopodobieństwo.

## 5. Zakończenie

Temat poruszony w artykule stanowi uzupełnienie metodyki stosowanej w kontroli budżetowej. Zdarzają się przypadki, gdy kontrola nie jest właściwie uzupełniona odpowiednimi metodami.

Do elementów uzupełniających zagadnienia kontroli odchyłeń należy zaliczyć:

- sposób obliczania,
- sposób prezentacji.

W przypadku pierwszym ustalono, że odchylenia bezwzględne mogą być ustalone zarówno jako różnica wartości z budżetu i jego realizacji oraz jako różnica wartości rzeczywistej i budżetowanej. Przy czym właściwa ich interpretacja oraz ustalenie ich charakteru wymaga podjęcia analizy czynnikowej. Odchylenia względne powinny być ustalone jako iloraz odchylenia bezwzględnego oraz wartość z budżetu. Ważnym aspektem metodyki kontroli jest ustalanie odchyłeń bezwzględnych łącznie z odchyleniami względnymi, ponieważ tylko w tym przypadku możliwa jest właściwa ocena siły odchylenia.

W drugim przypadku ustalono, że przy prezentacji różnic między budżetem a jego wykonaniem istotne jest wskazanie wartości nieskumulowanych oraz skumulowanych. Zapewnia to odpowiednią kontrolę, jak również pozwala na przyjęcie adekwatnych granic istotności odchyłeń.



Przedstawione w artykule rozważania oczywiście nie wyczerpują całości zagadnień kontroli budżetowej i będą kontynuowane w kolejnych opracowaniach.

## Literatura

- Armstrong M., *A handbook of management techniques*, Kogan Page Ltd., London 1993.
- Bek-Gaik B., Łada-Cieślak M., Krawczyk W., *Budżetowanie działalności przedsiębiorstw*, Agencja Wydawniczo-Poligraficzna ART-TEKST, Kraków 2001.
- Garrison R., Noreen E., Brewer P., *Managerial Accounting*.
- Horngrén C., Datar S., Foster G., *Cost Accounting*, Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, 2005.
- Karmańska A., *Budżetowanie jako element Systemu Informacji Planistycznej*, [w:] A. Karmańska (red.), *Rachunkowość zarządcza w rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006.
- Komorowski J., *Budżetowanie, jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa 1997.
- Management Accounting Glossary The Institute of Management Accountants, Statements on Management Accounting, 1990.
- Statement on Management Accounting No. 2, Management Accounting Terminology, The National Association of Accountants, 1983.

## SELECTED ASPECTS OF BUDGETARY CONTROL

**Summary:** The paper presents methods for assessing deviations included in budgeting. It discusses several important issues concerning the measurement deviations. They can be characterized in the following comparisons: relative and absolute deviations, cumulative and non-cumulative deviations, variance for single and collective entries, important and unimportant deviations. The article is of methodical nature.

**Keywords:** budgeting, budgetary control, analysis of deviations, significant deviations.