

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 Stroncsek, 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

Adam Bujak

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

e-mail: abujak@hektor.umcs.lublin.pl

EWALUACJA PRZEDSIĘWZIĘĆ INWESTYCYJNYCH DOTYCZĄCYCH FUNKCJONOWANIA SYSTEMU INFORMACYJNEGO RACHUNKOWOŚCI W PRZEDSIĘBIORSTWIE

THE EVALUATION OF INVESTMENTS RELATING TO THE FUNCTIONING OF THE ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM IN AN ENTERPRISE

DOI: 10.15611/pn.2015.399.09

Streszczenie: System informacyjny rachunkowości w każdej jednostce gospodarczej powinien funkcjonować w sposób efektywny. Oznacza to, że należy nim właściwie zarządzać, by realizował wszystkie postawione przed nim zadania, generując możliwe najniższe koszty. Z tego względu konieczne może okazać się podejmowanie decyzji o charakterze inwestycyjnym. W artykule zaprezentowano więc specyfikę tego rodzaju decyzji, opisano również metody, które mogą być wykorzystane do oceny przedsięwzięć inwestycyjnych odnoszących się do sfery rachunkowości.

Słowa kluczowe: system informacyjny rachunkowości, przedsięwzięcie inwestycyjne, metody oceny przedsięwzięć inwestycyjnych.

Summary: The accounting information system in every entity should function effectively. This means that it must be properly managed to meet all its tasks and to generate the lowest cost possible. For this reason, it may be necessary to make an investment decision. That is why the article presents the specifics of such a decision, and also describes methods that can be used to evaluate investments relating to the sphere of accounting.

Keywords: accounting information system, investments, investment evaluation methods.

1. Wstęp

Zarządzanie jakimkolwiek podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą wymaga podejmowania szeregu różnorodnych decyzji. W przedsiębiorstwach produkcyjnych dotyczą one m.in. wyboru źródeł zaopatrzenia w materiały, technologii produkcji czy kanałów dystrybucji gotowych wyrobów. Jednostki handlowe muszą

nawiązać współpracę z odpowiednią grupą dostawców, określić sposoby promocji i reklamy oraz zasady polityki cenowej. Jednak podejmowane decyzje odnoszą się również do innych sfer funkcjonowania podmiotów gospodarczych, także tych, które nie wykazują bezpośredniego związku z działalnością podstawową. Dotyczy to np. wewnętrznych procedur obiegu informacji, zasad obsługi administracyjnej czy sposobów komunikacji z otoczeniem. Z tego względu, analizując działania podejmowane w przedsiębiorstwach, nie można pominąć również tego, co wiąże się z prowadzeniem rachunkowości.

System informacyjny rachunkowości, dostarczający informacji zarówno odbiorcom zewnętrznym, jak i wewnętrznym, to specyficzna sfera funkcjonowania jednostek gospodarczych, która nierozzerwalnie wiąże się z ponoszeniem kosztów. Wymienić wśród nich należy nie tylko wynagrodzenia pracowników działów finansowo-księgowych czy zużycie materiałów biurowych, ale również amortyzację sprzętu, czynsze za użytkowane lokale, czy choćby obsługę serwisową dokonywaną przez producentów oprogramowania.

Ze względu na fakt, że system informacyjny rachunkowości generuje określone, często relatywnie wysokie koszty, kadra zarządzająca przedsiębiorstw powinna w odpowiedni sposób zarządzać tym systemem. W praktyce oznacza to konieczność dostarczenia odbiorcom wszystkich wymaganych informacji przy najniższych możliwych kosztach. Realizacja tej zasady wymaga rozpatrywania wielu wariantów decyzyjnych i podejmowania różnych decyzji, zarówno powtarzalnych, o krótkim horyzoncie czasowym, jak i takich, które pojawiają się sporadycznie, ale wywierają istotny wpływ na sposób prowadzenia rachunkowości w okresach przyszłych. Dlatego celem niniejszego opracowania jest zaprezentowanie specyfiki przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu rachunkowości w przedsiębiorstwach, a także metod, które mogą być wykorzystane przez kadrę kierowniczą podmiotów gospodarczych do oceny rozpatrywanych wariantów decyzyjnych w tym zakresie.

2. Specyfika przedsięwzięć inwestycyjnych odnoszących się do sposobu prowadzenia rachunkowości

Aby zdefiniować pojęcie przedsięwzięcia inwestycyjnego dotyczącego sfery rachunkowości, konieczne jest dokonanie klasyfikacji decyzji, które związane są z badanym systemem. W literaturze z dziedziny zarządzania prezentowanych jest wiele kryteriów służących klasyfikacji decyzji [zob. np. Penc 2001]. Jednakże biorąc pod uwagę zarządzanie systemem rachunkowości, za najważniejsze należy uznać dwa z nich: pierwszym jest zakres czasowy oddziaływania skutków decyzji, drugim natomiast charakter efektów, jakie w wyniku określonej decyzji mają być osiągnięte.

Biorąc pod uwagę horyzont czasu, którego dotyczą podejmowane decyzje, można wyróżnić decyzje strategiczne, taktyczne i operacyjne [Kardas, Wójcik-Augustyński (red.) 2008]. Decyzje należące do pierwszej z wyodrębnionych grup wyznacza-

ją sposób działania przedsiębiorstwa w długim okresie (nawet kilkunastu lat), odznaczając się przy tym najwyższym poziomem ogólności. Przykładowo dotyczyć mogą one określenia sposobu organizacji działów zajmujących się rachunkowością, a więc czy będą one elementem struktury organizacyjnej danego podmiotu, czy też prowadzenie rachunkowości powierzone zostanie jednostce zewnętrznej. Decyzją strategiczną byłoby również sformułowanie konkretnych celów, jakie realizować ma system rachunkowości. Może on bowiem służyć wyłącznie odbiorcom zewnętrznym, skupiając się na rejestracji zaistniałych operacji gospodarczych i sporządzaniu sprawozdań finansowych, ale może również zaspokajać potrzeby informacyjne kadry kierowniczej, koncentrując się nie na zaszłościach gospodarczych, ale perspektywnej analizie działalności danego podmiotu.

Krótszego czasu, bo roku lub maksymalnie kilku lat, dotyczą decyzje taktyczne. Służą one rozwiązywaniu problemów na średnim poziomie uogólnienia, bazując oczywiście na decyzjach strategicznych. Jeśli więc w danym przedsiębiorstwie zdecydowano, że rachunkowość prowadzona będzie we własnym zakresie, bez angażowania jednostki zewnętrznej, rozstrzygnięcia wymaga problem umiejscowienia w strukturze organizacyjnej właściwych komórek i stanowisk pracy, przydzielenia im zadań do realizacji oraz zapewnienia niezbędnych zasobów majątkowych i kadrowych. Jeżeli natomiast kierownictwo wybrało model zewnętrzny – outsourcing rachunkowości, to należy ustalić zakres prac, jakie wykonywać ma biuro rachunkowe, zasady wzajemnego przekazywania danych źródłowych oraz informacji wynikowych, konieczny jest również wybór odpowiedniego partnera, który byłby w stanie sprostać postawionym wymaganiom. Ze specyfiki decyzji taktycznych wynika, że mają one zasadniczy wpływ na długookresową efektywność systemów rachunkowości. Rozstrzygają bowiem o rodzajach wykorzystywanych zasobów, wyznaczają także poziom kosztów przesądzonych, które w perspektywie najbliższych kilku lat trzeba będzie ponieść.

Decyzje operacyjne podejmowane są na najniższych szczeblach zarządzania. Cechują się więc powtarzalnością, znaczną szczegółowością oraz krótkim okresem obowiązywania liczoną w miesiącach, dniach lub nawet godzinach. Decyzje tego rodzaju powinny wynikać z decyzji podejmowanych na wyższych poziomach ogólności. Decyzje strategiczne ograniczają więc swobodę wyboru decyzji taktycznych, te zaś wpływają na zakres możliwych do podjęcia decyzji operacyjnych. Prowadzenie rachunkowości w przedsiębiorstwach wymaga podejmowania różnego rodzaju decyzji zaliczanych do tej grupy. Mogą one dotyczyć m.in. przywracania dostępności czasowo niewykorzystywanych zasobów (napraw sprzętu komputerowego, organizacji doraźnych zastępstw w przypadku nieobecności pracowników), zapewnienia ciągłości dostaw zużywanych materiałów i energii czy kontroli sprawności realizowania procesów informacyjnych. Decyzje operacyjne, podobnie jak decyzje taktyczne, wpływają na efektywność prowadzenia rachunkowości, z tą jedynie różnicą, że nie powodują powstawania kosztów przesądzonych, lecz jedynie koszty bieżące.

Decyzje dotyczące sposobu prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwach można również klasyfikować ze względu na charakter oczekiwanych efektów. W zasadzie celem wszelkich podejmowanych decyzji, niezależnie od tego, czy dotyczą one krótkiego, czy długiego okresu czasu, powinno być albo dostosowywanie zakresu dostarczanych informacji do wymagań odbiorców (wiążące się z zaspokajaniem nowo pojawiających się potrzeb informacyjnych lub eliminowaniem informacji, które uznane zostały za zbędne), albo ograniczanie kosztów funkcjonowania badanego systemu. Oczekiwanie innego rodzaju efektów trudno uznać za działanie racjonalne. Decyzje, które dotyczą zbioru generowanych informacji wynikowych, można określić mianem proinformacyjnych, z kolei decyzje mające na celu redukcję kosztów prowadzenia rachunkowości należałoby nazwać oszczędnościowymi. Oczywiście decyzje tego rodzaju występują nie tylko wówczas, gdy kierownictwo danego przedsiębiorstwa uzna kwotę ponoszonych kosztów za zbyt wysoką, ale również jeśli ilość przygotowywanych informacji jest na tyle duża, że wykracza poza oczekiwania odbiorców. Efektem ograniczenia zbioru dostępnych informacji wynikowych powinna być bowiem obniżka kosztów.

Zakres decyzji, jakie dotyczą sposobu prowadzenia rachunkowości w jednostkach gospodarczych, obejmuje również decyzje inwestycyjne, a więc decyzje związane z wyborem określonego przedsięwzięcia inwestycyjnego. W literaturze przedmiotu inwestycją nazywa się np. długookresowe, obarczone ryzykiem alokowanie zasobów ekonomicznych w celu osiągnięcia korzyści w przyszłości [Rogowski 2005], z kolei przedsięwzięciem inwestycyjnym określa się proces polegający na angażowaniu kapitału, który ma na celu powiększenie majątku posiadaczy tego kapitału [Nowak (red.) 2011]. Pojawiają się również definicje, które akcentują aspekt rzeczowy podejmowanych działań, stwierdzając, że przedsięwzięciem tego rodzaju będzie inwestycja o pełnym zakresie rzeczowym i czynnościowym, zapewniającym jej prawidłowe przygotowanie, realizację i eksploatacją podjętą w określonym celu, miejscu i czasie [Michalak 2007].

Inwestycje dotyczące funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości należy jednak rozumieć w nieco inny sposób. Ponieważ zadaniem rachunkowości, jak już wspomniano we wstępie, jest dostarczanie wszystkich wymaganych informacji przy najniższych możliwych kosztach, przedsięwzięcia inwestycyjne odnoszące się do sfery rachunkowości należałoby utożsamiać z podjęciem decyzji strategicznej uszczegółowionej na poziomie taktycznym, jak również decyzji taktycznej podejmowanej w celu zmiany trybu już przyjętej strategii, jeśli decyzje te oddziałują na sposób organizacji rachunkowości lub wykorzystywane w tym celu zasoby majątkowe i kadrowe. Oczekiwany cel podejmowanych przedsięwzięć może być dostosowanie zakresu dostarczanych informacji do wymagań odbiorców (przedsięwzięcia proinformacyjne) lub ograniczenie kosztów prowadzenia rachunkowości (przedsięwzięcia oszczędnościowe).

3. Metody oceny przedsięwzięć inwestycyjnych związanych z prowadzeniem rachunkowości w jednostkach gospodarczych

W niniejszym opracowaniu zaprezentowane zostaną proste metody oceny przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania sfery rachunkowości w przedsiębiorstwach. Cechą charakterystyczną tych metod jest nieuwzględnianie w obliczeniach czynnika czasu, a więc równoważne traktowanie każdej złotówki efektów i nakładów, niezależnie od momentu ich uzyskania lub poniesienia. Zaleca się, by metody te stosować przede wszystkim do wstępnej selekcji projektów [Sierpińska, Jachna 2004], choć mogą być one wykorzystane również jako ostateczne przy ocenie przedsięwzięć o relatywnie krótkim horyzoncie czasowym, np. 2-3 lata, a nawet zamierzeń dotyczących dłuższych okresów w warunkach niskiej inflacji.

Najprostszym sposobem wyboru jednego z rozpatrywanych wariantów działania jest określenie przeciętnego rocznego poziomu kosztów całkowitych ponoszonych po jego wdrożeniu (\overline{Kr}), obliczanego według wzoru:

$$\overline{Kr} = \frac{\sum_{t=1}^n Kr_t}{n},$$

gdzie: t – rok okresu objętego analizą,

n – ilość analizowanych lat,

Kr_t – łączne koszty prowadzenia rachunkowości w roku t .

Im niższa jest przeciętna roczna wartość całkowitych kosztów prowadzenia rachunkowości, tym korzystniej należy ocenić dane przedsięwzięcie. Dodatkowo wyjaśnienia wymaga kwestia ustalania kosztów jako średniej arytmetycznej. Otóż w kolejnych latach poziom kosztów nie musi być planowany na takim samym poziomie. Przykładowo w roku pierwszym pojawią się nakłady związane z rekrutacją pracowników, ich szkoleniem, w kolejnych latach uwzględniać należy chociażby wzrost płac zapewniający niezmiennosc składu osobowego działów rachunkowości, zróżnicowanie kwot odsetek od zaciągniętych kredytów, a także różnego rodzaju koszty wynikające z rozszerzenia skali działalności przedsiębiorstwa. Obliczenie uśrednionej wartości kosztów pozwala ustalić ich normalny, typowy poziom, który można bardzo łatwo porównać np. z kosztami poniesionymi w latach ubiegłych.

Metoda przeciętnego rocznego kosztu całkowitego ma charakter uniwersalny. Może być stosowana zarówno przy rozpatrywaniu przedsięwzięć o charakterze oszczędnościowym, jak i proinformatywnym. Oczywiście w sytuacji, gdy koszt realizacji nawet najkorzystniejszego wariantu proinformatywnego okaże się zbyt wysoki w stosunku do możliwości przedsiębiorstwa, na etapie oceny można jeszcze podjąć decyzję o rezygnacji z jego wdrożenia, ewentualnie zmodyfikować sam wariant, aby generował mniejsze koszty.

Kolejnym sposobem oceny efektywności przedsięwzięć inwestycyjnych jest obliczenie przeciętnej rocznej kwoty redukcji kosztów ($\overline{R_{Kr}}$):

$$\overline{R_{Kr}} = \overline{Kr_0} - \overline{Kr},$$

gdzie: $\overline{Kr_0}$ – przeciętne łączne koszty prowadzenia rachunkowości w latach poprzednich albo przewidywane roczne koszty prowadzenia rachunkowości, jakie wystąpiłyby, gdyby nie podjęto decyzji inwestycyjnej,
 \overline{Kr} – jak poprzednio.

Wartość zaprezentowanej formuły informuje, o ile średnio zmniejszą się roczne koszty prowadzenia rachunkowości w wyniku podjęcia decyzji o realizacji określonego wariantu działania. Kwotę oszczędności można ustalać w oparciu o koszty rzeczywiście poniesione w poprzednich latach lub o koszty, które wystąpią w przyszłości w przypadku niepodjęcia działań inwestycyjnych. Im bardziej uda się ograniczyć koszty, tym lepiej oceniać należy dane przedsięwzięcie. Metoda przeciętnej rocznej kwoty redukcji kosztów pozwala od razu stwierdzić, jakie korzyści osiągnie przedsiębiorstwo. Jeżeli zostaną one uznane za nieistotne, zbyt niskie w stosunku do oczekiwań, celowe okazać się może nawet zaprzestanie prac nad wdrażaniem analizowanego przedsięwzięcia. Należy ponadto zaznaczyć, że zaprezentowana metoda powinna być stosowana jedynie w przypadku przedsięwzięć o charakterze oszczędnościowym. Działania proinformacyjne nie zawsze bowiem powodują redukcję kosztów, wręcz przeciwnie, często wiążą się z ich wzrostem. Dlatego w takich przypadkach należy korzystać z metody przeciętnego rocznego kosztu całkowitego, tym bardziej że oczekiwany skutek decyzji proinformacyjnych to dostarczenie nowych informacji, nie zaś zmniejszenie kosztów.

Alternatywnie, zamiast kwoty rocznej redukcji kosztów, możliwe jest użycie wielkości stosunkowej – przeciętnej stopy redukcji kosztów ($\overline{SR_{Kr}}$) wyrażonej wzorem:

$$\overline{SR_{Kr}} = \frac{\overline{R_{Kr}}}{\overline{Kr_0}} \cdot 100,$$

gdzie: – wszelkie oznaczenia jak poprzednio.

Interpretacja i warunki stosowania zaprezentowanego wskaźnika są analogiczne do tych, które dotyczą bezwzględnej kwoty redukcji kosztów.

Planowane oszczędności kosztowe wykorzystać można również w kolejnej metodzie oceny przedsięwzięć inwestycyjnych. Stanowi ją prosta stopa zwrotu (S_z) obliczana zgodnie z poniższą formułą [por. Sierpińska, Jachna 2004]:

$$S_z = \frac{\overline{R_{Kr}}}{K_R} \cdot 100,$$

gdzie: K_R – kapitał zaangażowany we wdrożenie przedsięwzięcia inwestycyjnego,
 $\overline{R_{Kr}}$ – jak poprzednio.

W odniesieniu do typowych decyzji rozwojowych prosta stopa zwrotu określa stosunek rocznego zysku osiąganego w trakcie funkcjonowania przedsięwzięcia do wartości finansujących je nakładów kapitałowych. W przypadku decyzji dotyczących sfery rachunkowości sposób obliczania i interpretacja badanej wielkości są odmienne. Otóż prosta stopa zwrotu stanowi iloraz korzyści wyrażonych kwotą obniżki kosztów, jaka zostanie uzyskana dzięki wdrożeniu określonego wariantu inwestycyjnego, i zaangażowanego w podejmowane przedsięwzięcie kapitału. Im większa wartość, a więc większe oszczędności przy jak najmniejszym niezbędnym kapitale, tym korzystniejsza jest ocena.

Jednak nie wszystkie projekty rozwojowe wymagają ponoszenia nakładów kapitałowych. Przykładem mogą być chociażby decyzje dotyczące organizacji rachunkowości wiążące się jedynie ze zmianą sposobu realizowania pewnych zadań, np. powierzenie prowadzenia ksiąg rachunkowych podmiotowi zewnętrznemu. W takim przypadku nie uda się zastosować metody prostej stopy zwrotu, możliwe będzie natomiast dokonanie oceny na podstawie kwoty redukcji kosztów. Prosta stopa zwrotu, podobnie zresztą jak kwota redukcji kosztów, może być obliczana wyłącznie dla przedsięwzięć oszczędnościowych.

Przedstawione dotychczas metody opierały się na kosztach, natomiast kolejna odnosić się będzie do przepływów pieniężnych, przede wszystkim wydatków. Nosi ona nazwę okresu zwrotu nakładów i polega na ustaleniu czasu, jaki jest potrzebny, by nakłady poniesione na realizację danego przedsięwzięcia zostały w pełni pokryte korzyściami netto generowanymi przez to przedsięwzięcie [Rogowski 2005]. W przypadku decyzji dotyczących sfery rachunkowości nadwyżkę należy rozumieć jako różnicę pomiędzy wydatkami związanymi z prowadzeniem rachunkowości przed i po wdrożeniu przedsięwzięcia inwestycyjnego. Jeżeli przyjęte zostaną założenia, że wszelkie koszty są uznane podatkowo i pokryte osiągniętymi przychodami¹, a jedynym kosztem, który nie stanowi wydatku jest amortyzacja, to wartość nadwyżek w kolejnych latach objętych analizą (R_{w_t}) obliczana byłaby następująco:

$$R_{w_t} = \overline{Kr}_0 - \overline{Ar}_0 - \left[Kr_t - Ar_t + (\overline{Kr}_0 - Kr_t) \cdot r \right],$$

gdzie: \overline{Ar}_0 – przeciętne koszty amortyzacji składników majątkowych wykorzystywanych na potrzeby prowadzenia rachunkowości w latach poprzednich albo przewidywane koszty amortyzacji, jakie wystąpiłyby, gdyby nie podjęto decyzji inwestycyjnej,

Ar_t – koszty amortyzacji składników majątkowych wykorzystywanych na potrzeby prowadzenia rachunkowości w roku t ,

r – stopa podatku dochodowego,

pozostałe oznaczenia jak poprzednio.

¹ Przyjęcie tego rodzaju założeń powoduje, że konsekwencją zmniejszenia kosztów prowadzenia rachunkowości jest wzrost kwoty płaconego podatku dochodowego.

Liczba lat, z których skumulowane nadwyżki pieniężne zrównają się z początkowymi nakładami, będzie okresem zwrotu. Z punktu widzenia efektywności najkorzystniej jest oczywiście, by był on jak najkrótszy.

W przypadku, gdy przewidywana kwota nadwyżek w kolejnych latach nie zmienia się, okres zwrotu można obliczyć dzieląc nakłady przez wartość rocznej nadwyżki [Sierpińska, Jachna 2004]. Odmienne zasady obliczania okresu zwrotu mogą być zastosowane wtedy, gdy badany projekt finansowany jest w istotnej części kapitałem obcym. W takiej sytuacji jako kwotę nakładów należy traktować wyłącznie zaangażowane własne środki, natomiast nadwyżki pieniężne powinny zostać dodatkowo skorygowane o zmianę wartości płaconych rat i odsetek. Tryb dokonywania korekty uzależniony jest od tego, czy raty wraz z odsetkami po wdrożeniu wariantu inwestycyjnego wzrosłyby czy zmalały. Jeśliby wzrosły, to nadwyżkę należy pomniejszyć o kwotę obliczonej różnicy, jeżeli zaś zmniejszyłyby się, to nadwyżka powinna zostać zwiększona. Sposób ustalania okresu zwrotu nakładów ogranicza możliwość zastosowania tej metody wyłącznie do przedsięwzięć oszczędnościowych.

4. Zakończenie

System informacyjny rachunkowości, podobnie jak każda inna sfera funkcjonowania jednostek gospodarczych, musi być efektywny. Powinien więc dostarczać wszystkich wymaganych informacji przy najniższych możliwych kosztach. Konieczne jest zatem stałe dostosowywanie sposobu prowadzenia rachunkowości do zmieniających się wymagań kierownictwa, a także innego rodzaju uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych (w tym do sytuacji rynkowej).

Biorąc pod uwagę zarządzanie systemem rachunkowości niezwykle istotne jest, by decydenci znali specyfikę przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących analizowanego systemu oraz metodyczne podstawy oceny rozpatrywanych wariantów działania. Poprawa efektywności sposobu prowadzenia rachunkowości wpływa bowiem na wzrost sprawności działania mierzony w skali całego przedsiębiorstwa.

Literatura

- Kardas J., Wójcik-Augustyniak M. (red.), 2008, *Zarządzanie w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa.
- Michalak A., 2007, *Finansowanie inwestycji w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak E. (red.), 2011, *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Penc J., 2001, *Decyzje menedżerskie – o sztuce zarządzania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Rogowski W., 2005, *Rachunek efektywności przedsięwzięć inwestycyjnych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Sierpińska M., Jachna T., 2004, *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.