

ANNA KORZENIOWSKA

*Budżetowanie jako narzędzie
systemu zarządzania przedsiębiorstwem*

Budgeting as an instrument of managing a company

W nowoczesnym zarządzaniu pojawia się coraz więcej narzędzi pozwalających na minimalizację ryzyka związanego z działaniem w systemie gospodarczym. Nie zapomina się jednak o narzędziach stosowanych od wielu lat, które często mogą być wykorzystywane nawet bez przeprowadzania modyfikacji dostosowujących je do obecnej wiedzy i warunków. Jednym z takich narzędzi jest planowanie. Jest ono ukierunkowaną na przyszłość działalnością różnych planistów w organizacji. Jest to działalność zbiorowa, która w danej chwili polega na przygotowaniu decyzji i dokonaniu wyboru spośród różnych możliwości postępowania, przy czym wybierając rodzaj planowania określa się strukturę systemu planowania i przebieg jego procesów.¹

Planowanie przez wiele osób jest postrzegane jako element ograniczający elastyczność organizacji, tak potrzebną w zmieniającym się otoczeniu. Jednak obecne spojrzenie na tę problematykę ukazuje, że odpowiednio skonstruowane systemy, angażujące wszystkich pracowników przedsiębiorstwa sprzyjają wzrostowi efektywności działań.

Niniejsze opracowanie ma na celu przedstawienie jednego z rodzajów planowania, jakim jest budżetowanie, jego funkcji, celów i rodzajów. Oprócz przedstawienia wad i zalet budżetowania stosowanego w nowoczesnych organizacjach, ukazuje warunki, jakie muszą zostać spełnione aby takie narzędzie przyniosło korzyści w zarządzaniu organizacją.

¹ H. Kreikebaum, *Strategiczne planowanie w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 1996, s. 24.

Budżetowanie stanowią systemy planów mogące obejmować swym zasięgiem część lub całość działalności przedsiębiorstwa. Tworzone budżety wyrażane są przeważnie w jednostkach pieniężnych, co pozwala na wykorzystywanie ich we wszystkich dziedzinach działalności. Ich szczególną zaletą jest powiązanie z planami strategicznymi i operacyjnymi firmy. Dzięki temu, że wymagają dużego nakładu pracy powodują szerokie zaangażowanie pracowników w sytuację zakładu. W budżetach konfrontuje się zamierzenia dotyczące rozwoju z możliwościami ich realizacji, przez co daje się kierownictwu poczucie pewności w dążeniu do założonych celów.²

POJĘCIE BUDŻETOWANIA

„Budżetowanie jest to metoda bieżącego zarządzania przedsiębiorstwem określająca zasady planowania i wykorzystania środków finansowych w celu efektywnego wykonania zadań produkcyjnych”.³ Ponieważ wynika ona z koncepcji zarządzania strategicznego, łączy w sobie realizację strategicznych celów z optymalizacją wykorzystania posiadanych środków.

Metoda ta polega na stworzeniu spójnego systemu krótkookresowych planów finansowych związanych z planem strategicznym firmy. Na ich podstawie tworzy się w przedsiębiorstwie plany operacyjne oraz nadzoruje ich bieżącą realizację. Dzięki swojej precyzyjności i objęciu całego obszaru działalności przedsiębiorstwa plany te pozwalają na kontrolę i sterowanie zachodzącymi procesami gospodarczymi. Szczególną uwagę zwraca się przy tym na minimalizowanie kosztów działalności, co stwarza przesłanki do uzyskiwania przewagi konkurencyjnej na rynku.⁴

Jako metoda obejmująca swym zasięgiem działania funkcję planowania, organizowania, motywowania i kontroli budżetowanie stało się jednym z narzędzi zarządzania. Szczególnie pozytywnie wpływa ono na usprawnienie organizacji pracy, a poprzez zaangażowanie w tworzenie, realizowanie i analizowanie budżetów znacznej części załogi przedsiębiorstwa, na integrację pracowników i stworzenie poziomych kanałów przepływu informacji wewnątrz organizacji. Budżetowanie jest narzędziem, które wymusza na menedżerach stałą kontrolę wzajemnych powiązań między prowadzonymi przez nich komórkami. Dzięki temu są oni mobilizowani do identyfikowania się z prowadzonymi przez siebie obszarami organizacji i do rozwiązywania ewentualnych konfliktów w punktach styczności z pozostałymi komórkami.⁵ W ten sposób budżetowanie

² I. Jakubiec, *Budżetowanie – narzędzie przekształcania strategii w działanie*, cz. I, [w:] *Controlling i rachunkowość zarządcza*, Infor 2001, nr 11, s. 43.

³ J. Komorowski, *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa 1997, s. 18.

⁴ H. Kreikebaum H., *op. cit.*, s. 27.

⁵ C. Drury, *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1997, s. 371.

jest narzędziem decentralizacji zarządzania na średni i niski szczebel kierowniczy, dając osobom odpowiedzialnym realne prawa, obowiązki i narzędzia ich realizacji.

Aby system budżetowania działał prawidłowo i spełniał wszystkie swoje funkcje, przy jego wdrożeniu należy położyć nacisk na spełnienie określonych wymagań. Według J. Komorowskiego do najważniejszych wymagań procedury budżetowania należy zaliczyć:

- 1) pracę całego zespołu;
- 2) otwartość i partnerskie stosunki w rozwiązywaniu problemów;
- 3) personalną odpowiedzialność za realizację zadań;
- 4) rzetelność i dokładność szacunków i planów finansowych;
- 5) zachowanie dyscypliny budżetowej w zakresie rozporządzania środkami budżetowymi;
- 6) przestrzeganie przyjętych harmonogramów i terminów;
- 7) rozliczanie kosztów zadań i prac w ramach ustalonych limitów, według wcześniej sporządzonej wyceny i zaktualizowanych norm;
- 8) ujęcie wartości nakładów jako rzeczywiście poniesionych wydatków, a nie kosztów ewidencyjnych;
- 9) zapewnienie zgodności budżetowania z systemem finansowo-księgowym przedsiębiorstwa;
- 10) weryfikowanie i doskonalenie procedury, przede wszystkim zaś unikanie podwójnej struktury celów, podwójnej księgowości i innych nieprawidłowości.⁶

FUNKCJE I CELE BUDŻETOWANIA

Budżet jest dokumentem opisującym wpływy i wyływy w podmiocie objętym budżetowaniem. Mogą to być przepływy w formie środków pieniężnych lub innych jednostek rozliczeniowych. Z reguły, ze względu na potrzebę dokonywania porównań lub przeliczeń wyników różnych części organizacji, stosuje się do rozliczeń jednostki pieniężne, a inne jednostki używane są pomocniczo. W wypadku stosowania dwóch jednostek rozrachunkowych – rozrachunek fizyczny jest użyteczniejszy dla niższych szczebli kierowniczych, a pieniężny wykorzystują działy finansowe i ekonomiczne oraz wyższe szczeble kierownicze. Przedstawienie planów przedsiębiorstwa w tak sformalizowany sposób służy przekazywaniu ich do poszczególnych wewnętrznych jednostek organizacyjnych oraz pozwala koordynować działania odrębnych komórek przedsiębiorstwa.⁷

⁶ J. Komorowski, *op. cit.*, s. 27 i n.

⁷ E. Nowak (red.), *Budżetowanie kosztów*, ODiDK, Gdańsk 1998, s. 13.

C. Drury podaje następujące powody, dla których sporządza się budżety:

- 1) wsparcie planowania rocznej działalności;
- 2) koordynacja działań różnych części organizacji oraz upewnienie się, że działania tych części wzajemnie się harmonizują;
- 3) komunikowanie zamierzeń kierownikom różnorodnych centrów odpowiedzialności;
- 4) motywowanie menedżerów do przykładania starań dla osiągnięcia celów wytyczonych przez całą organizację;
- 5) sterowanie działalnością;
- 6) ocena pracy menedżerów.⁸

Poprzez stworzenie określonych zasad budowania i kontrolowania budżetu system budżetowania wpływa na poprawienie wyników ekonomicznych firmy. Szczególnie istotne jego wpływy obserwuje się w zakresie eliminowania zbędnych wydatków i nakładów oraz ograniczania kosztów stałych. Tak więc dyscyplinowanie i kontrola wydatkowania środków finansowych stanowiących element kreowania działalności proefektywnościowej wraz z dyscyplinowaniem czasu realizacji zadań produkcyjnych są podstawowym celem budżetowania.⁹

Jednak wybór celów jest zdeterminowany funkcjami jakie pełni budżetowanie w przedsiębiorstwie. Do podstawowych i najczęściej spotykanych należą:

Funkcja sterowania, polegająca na wykorzystywaniu potencjału gospodarczego przedsiębiorstwa do realizacji wyznaczonych celów strategicznych;

Funkcja optymalizacyjna związana z zapewnieniem rozwoju ekonomicznego firmy i efektywnej alokacji ograniczonych zasobów;

Funkcja motywacyjna, wynikająca ze stosowania bodźców finansowych w celu wywołania pożądanych postaw pracowników;

Funkcja równowagi ekonomicznej, która pozwala na kontrolę procesów gromadzenia i wykorzystywania środków finansowych pod względem celowości i efektywności gospodarowania;

Funkcja kontrolna polegająca na kontroli procesów gromadzenia i wykorzystywania środków finansowych pod względem celowości i efektywności.¹⁰

Nieco inny podział oraz istotność funkcji budżetowania stosowany jest przez praktyków zarządzania, którzy wyróżniają:

Funkcję ukierunkowującą – ukierunkowanie decydentów na ustalone cele i zobowiązanie ich do odpowiedzialności za wynik. Informacje stanowią narzędzie pobudzania zorientowanego na określone cele, działania operatywne i decyzje.

Funkcję koordynująco-integrującą – budżetowanie ma przyczyniać się do koordynacji i integracji wszystkich obszarów przedsiębiorstwa. Konieczne jest

⁸ C. Drury, *op. cit.*, s. 370.

⁹ J. Komorowski, *op. cit.*, s. 25.

¹⁰ P. Karpuś, *Budżetowanie*, materiały dydaktyczne na prawach rękopisu, Lublin 2000, s. 2–3.

więc uzgodnienie wszystkich planów cząstkowych (zarówno równorzędnych, jak i nad- i podrzędnych). W ten sposób budżet pełni rolę przewodnika, który pozwala zespolić i skoordynować w jednym planie działania różnych części organizacji.¹¹

Funkcję kontrolną – budżet zadaje dokładnie określone wartości, które należy osiągnąć lub utrzymać w ściśle wyznaczonym okresie planistycznym.

Funkcję motywującą – budżety zakreślają pole działania i zobowiązują do określonych przedsięwzięć. Na motywację pracowników oddziałują one, gdy uda się doprowadzić do tego, że kadra kierownicza identyfikuje się z zadanymi celami.¹²

Generalnie, budżetowanie polega na tworzeniu oraz realizacji celów i zadań operacyjnych. Jednak, jak już wspomniano wywodzi się ono z koncepcji zarządzania strategicznego. Jego wynikiem jest zestawienie planowanego rozwoju przedsiębiorstwa w przyszłym okresie w sposób wartościowy.¹³ Stąd główne cele jakie należy wiązać z budżetowaniem należy podzielić na trzy grupy:

A. Cele o charakterze strategicznym – długookresowym. Należą tu:

a) Budowa stałych związków z klientami, wzrost zaufania kooperantów i banków. Poprzez uporządkowanie wewnętrzne organizacji oraz poprawę terminowości działania, staje się ona bardziej wiarygodna dla odbiorców zewnętrznych.

b) Korzystne zmiany w motywacjach pracowników. Włączenie pracowników w proces decyzyjny zwiększa ich integrację z celami firmy, a tym samym wpływa pozytywnie na ich zaangażowanie w realizację tych celów.

B. Cele o charakterze taktycznym – średniookresowym. Należą do nich:

– Doskonalenie technologicznych norm pracochłonności i zużycia materiałowego. Poprzez dokładną obserwację zachodzących procesów pracownicy eliminują zbędne nakłady pracy i materiałów tworząc nowe bazy danych i dokumentacje lepiej przystające do nowej rzeczywistości.

– Efektywna alokacja nakładów kapitałowych. Na podstawie systemu budżetów w organizacji tworzone są plany przepływów finansowych dokładnie odzwierciedlających inwestycyjne możliwości firmy.

– Stabilizacja finansowa firmy. System precyzyjnych planów oraz szczegółowa analiza ich realizacji pozwala na redukcję ryzyka oraz przyczynia się do stabilizacji płynności finansowej i optymalizacji zadań produkcyjnych.

C. Cele o charakterze operacyjnym – krótkookresowym. Wyróżniamy tu:

a) poprawę płynności finansowej poprzez wprowadzenie określonych zasad zarządzania przychodami i wydatkami,

¹¹ C. Drury, *op. cit.*, s. 371.

¹² I. Jakubiec, *op. cit.*, s. 42.

¹³ *Ibid.*, s. 43.

b) kontrolę poziomu zysku operacyjnego. Dzięki wprowadzeniu planowania wydatków ogranicza się wydatki nadwycieczne do poziomu rzeczywiście niezbędnego,

c) obniżenie poziomu ryzyka i niepewności w działalności gospodarczej. Sprzyja temu rozwinięty, wieloszczeblowy system planowania budżetowego, umożliwiający podejmowanie decyzji o przyszłych stanach zasobów,

d) wzrost sprawności organizacyjnej przedsiębiorstwa dzięki rozszerzaniu działania mechanizmów o charakterze samoregulacyjnym i systemowym (służy temu definiowanie obowiązków i zadań cząstkowych),

e) doskonalenie operatywnego zarządzania produkcją poprzez stworzenie możliwości szerokiego przepływu informacji o przebiegu procesu produkcji.¹⁴

Wprowadzenie procedury budżetowania i chęć realizacji wyżej opisanych celów nie likwiduje problemów przedsiębiorstwa, a jedynie uświadamia organizacji ich istnienie. Przeprowadzenie analizy istniejących w przedsiębiorstwie procesów pozwala na zidentyfikowanie wąskich gardeł oraz miejsc, gdzie nastąpił przerost nakładów nie sprzyjający ich efektywnemu wykorzystaniu. Identyfikuje również nieefektywne struktury organizacyjne wpływając na ich zmiany dążące do stworzenia struktur optymalnych pozwalających na pełny przepływ wymaganych informacji i wykorzystanie umiejętności i wiedzy pracowników na miarę ich możliwości i potrzeb organizacji. Prawidłowy system budżetowania gwarantuje, że menedżerowie będą planować przyszłą działalność i będą rozważać, w jaki sposób mogą się zmieniać warunki w nadchodzącym roku i co mogą uczynić już dziś, by przeciwstawić się tym zmiennym warunkom. Proces ten może zachęcać menedżerów do antycypowania problemów, zanim one wystąpią, i dzięki temu minimalizowane są nieprzemysłane decyzje, jakie mogą oni podjąć opierając się na swojej wygodzie działania, a nie na rozsądnym osądzie.¹⁵

ETAPY BUDŻETOWANIA

W procesie planowania bierze udział wiele osób, począwszy od najwyższego kierownictwa organizacji, często wraz z doradcami zewnętrznymi, aż do pracowników liniowych, dlatego też, aby zapewnić wzajemne informowanie się i koordynację działań, powinno się plan jako wynik działań planistycznych sporządzać w formie pisemnej.¹⁶ Walory sformalizowanych systemów planowania polegają na tym, że pracownicy otrzymują przejrzysty, godny zaufania i zwarty instrument, który konkretyzuje wymagania stawiane każdemu planiście

¹⁴ J. Komorowski, *op. cit.*, s. 26–27.

¹⁵ C. Drury, *op. cit.*, s. 370.

¹⁶ H. Kreikebaum, *op. cit.*, s. 24.

z osobna i reguluje przebieg procesu planowania.¹⁷ Przejawem tej formalizacji w przypadku budżetowania są tzw. przewodniki budżetowe. Są to dokumenty wewnętrzne opisujące procedurę budżetowania w przedsiębiorstwie. Tworzone są przez pracowników działu księgowości lub controllingu. Mają one na celu udzielenie pracownikom uczestniczącym w procesie budżetowania informacji, w jaki sposób mają oni sporządzać swoje plany budżetowe oraz zapoznawać ich z harmonogramem prac nad budżetem. Przewodniki te służą też ujednoczeniu sporządzanych planów, aby w szybki i łatwy sposób można było skonsolidować plany z poszczególnych części organizacji w budżet ogólny.

Każdy proces ma swoją kolejność działań. Tak również jest w przypadku systemu budżetowania. Jego efektywne działanie wymaga postępowania według ściśle określonych pięciu etapów (rycina 1). Są to:¹⁸

Opracowanie założeń do budżetu. W tym etapie opracowuje się założenia rocznego planu operacyjnego w oparciu o plan strategiczny zakładu¹⁹ z uwzględnieniem zakładanych przedsięwzięć inwestycyjnych. Należy jasno zdefiniować cele roczne zakładu i na ich podstawie sformułować cele budżetu. W etapie tym ważną rolę odgrywa proces komunikacji. Pracownicy są informowani o celach budżetu, podziale przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności oraz miernikach oceny poszczególnych osób odpowiedzialnych. Określa się również metodę tworzenia budżetu i publikuje instrukcje budżetowe celem zagwarantowania spójności działań poszczególnych działów przedsiębiorstwa. W tym etapie powoływany jest też komitet budżetowy i wyznaczany kontroler budżetu mający kontrolować i koordynować pracę osób tworzących budżet.

Opracowanie budżetu. Etap ten można podzielić na dwie części. Najpierw należy określić „krytyczne czynniki budżetu”, tj. czynniki ograniczające wielkość produkcji bądź sprzedaży firmy, a następnie opracowuje się założenia rzeczowych planów działań poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. W etapie tym brane są pod uwagę takie elementy, jak:

- a) wielkość popytu na produkty firmy;
- b) ograniczenia zdolności produkcyjnych (stan parku maszynowego, kwalifikacje zatrudnionych pracowników);
- c) dostępność i ceny materiałów wykorzystywanych w produkcji;
- d) płynność finansowa firmy szczególnie w zakresie rotacji i struktury należności oraz zobowiązań.

Określa się również takie elementy, jak:

- a) standardy kosztów;
- b) ceny rozliczeniowe dla transakcji wewnętrznych;
- c) wytyczne dotyczące inflacji i kursów walutowych (jeśli muszą być brane pod uwagę na różnych szczeblach tworzenia budżetu).

¹⁷ *Ibid.*, s. 139.

¹⁸ G. K. Świdorska (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa 1997, s. 206–209.

¹⁹ Plan strategiczny jest planem długookresowym, tzn. obejmującym okres minimum kilku lat. Jednak w praktyce przedsiębiorczej często nazwą planów strategicznych określa się plany roczne.

WYBÓR SYSTEMU BUDŻETOWANIA

System budżetowania funkcjonujący w danym przedsiębiorstwie jest uzależniony stopniem swej szczegółowości i poziomem zaawansowania od specyfiki danej firmy. Na jego kształt ma wpływ zarówno zakres i dziedzina działalności przedsiębiorstwa jak i przygotowanie kadry zarządzającej wraz z pracownikami do prowadzenia procedury budżetowania. Rosnące wraz z upływem czasu doświadczenie pracowników w stosowaniu budżetowania jako elementu zarządzania przedsiębiorstwem pozwala na wprowadzanie nowocześniejszych i bardziej skomplikowanych systemów lub rozszerzanie działania tej metody zarządzania z wydzielonych części firmy na jej całość.

Kolejnymi elementami wpływającymi na wybór systemu budżetowania w firmie są wybrany system rachunku kosztów i dostępna baza informacyjna. Ich kształt w znacznym stopniu determinuje możliwości zastosowania różnych budżetów w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Wybierając system budżetowania dla przedsiębiorstwa należy wziąć pod uwagę horyzont czasowy w jakim chcemy tworzyć budżety. System budżetowania może zakładać tworzenie budżetów na początku każdego okresu sprawozdawczego w określonym stopniu szczegółowości. W przypadku, gdy sporządzany budżet dotyczy tylko jednego okresu i nie prowadzi się jego aktualizacji w trakcie realizacji mamy do czynienia z budżetem statycznym. Będziemy mieli w takim przypadku do czynienia z budżetowaniem tradycyjnym w okresach zamkniętych.

Budżet tradycyjny traktuje cały brany pod uwagę okres z jednakową precyzją. Jako dotyczący okresu zamkniętego skraca jednak wraz z upływem czasu swój horyzont czasowy przez co staje się coraz mniej adekwatny do potrzeb. Na przykład budżet roczny zatwierdzony w styczniu w miesiącu listopadzie będzie dotyczył już tylko dwóch miesięcy, a jego założenia mogą znacznie odbiegać od stanu faktycznego.

Wobec powyższego dużo praktyczniejszy wydaje się być budżet kroczący, nazywany również budżetem ciągłym. Jego głównym założeniem jest częstsza aktualizacja niż okres jaki jest objęty danym planem. Równocześnie całość budżetu w chwili jego sporządzania nie jest opracowywana z jednakową szczegółowością. W momencie tworzenia budżetu szczególnie dokładnie opracowywane są dane dotyczące okresu najbliższego, przy wyznaczeniu ogólnych wielkości dla okresów dalszych. Rozpoczynając prace nad uszczegółowieniem kolejnego, zbliżającego się okresu, do całości danych dodajemy również okres kolejny. Na przykład, przy rocznym budżecie, w grudniu określamy dokładne dane dotyczące I kwartału roku następnego, zarysowując ogólnie budżet na II, III, i IV kwartał, a w marcu, uszczegóławiając budżet na II kwartał, do całego planu dodajemy dane na I kwartał roku następnego.

W przypadku budżetów rocznych taką operację można wykonywać w okresach miesięcznych lub kwartalnych biorąc pod uwagę zakres potrzeb firmy. Tak

tworzony budżet jest dużo lepiej dostosowany do funkcji minimalizowania niepewności z jaką mamy do czynienia w czasie prowadzenia działalności gospodarczej. Powstaje jednak problem dużego zaangażowania przedstawicieli firmy w jego ciągłą aktualizację ponieważ prace nad budżetem prowadzone są niemal ciągle, a nie raz w roku, jak w przypadku budżetu tradycyjnego. Jest to szczególnie istotne przy wprowadzaniu systemu budżetowania do przedsiębiorstwa, gdy jego pracownicy mają jeszcze mało doświadczenia w opracowywaniu budżetów.

Ze względu na sposób opracowywania można budżety podzielić na:

- 1) budżety przyrostowe,
- 2) budżety „od zera”.²⁴

Budżety przyrostowe tworzy się poprzez korektę budżetów dotyczących okresu ubiegłego o wskaźniki ekonomiczne typu inflacja, zmiany kursów walut – w przypadku budżetów finansowych – oraz uwzględnia się w nich plany rozwoju firmy np. zaciągnięcie kredytu. W budżetach operacyjnych tworzonych w ten sposób bierze się również pod uwagę planowane zmiany wielkości produkcji, zatrudnienia, stanów magazynowych.

W ten sposób przygotowany budżet zawiera wiele wad wynikających z faktu braku motywacji pracowników do poszukiwania efektywniejszych rozwiązań. Przedstawiciele poszczególnych działów firmy bardziej skupiają się na problemie uzyskania jak największych środków dla siebie i ich wydania niż na tym jak wykorzystać je w sposób bardziej efektywny umożliwiając tym samym lepszy dostęp do zwalnianych funduszy innym działom.

Budżetowanie „od zera” eliminuje te wady procesu budżetowania dzięki założeniu, że budżet jest budowany „od zera” (od podstaw) dla każdego okresu.²⁵ Pracownicy poszczególnych komórek organizacyjnych (centrów) przedsiębiorstwa określają swoje zadania na budżetowany rok i na tej podstawie zgłaszają zapotrzebowanie na środki niezbędne do ich realizacji. Połączenie tych danych oraz dodanie do nich informacji o środkach niezbędnych na działalność ogólnozakładową daje budżet przedsiębiorstwa. Wynikającym z podziału organizacyjnego działaniom przypisuje się zatem określone zużycie zasobów. W ten sposób tworząc plan finansowy firmy dokonuje się równocześnie analizy efektów poszczególnych działań, a zaangażowani w jego budowę pracownicy poznają główne aspekty działania wszystkich działów przedsiębiorstwa.

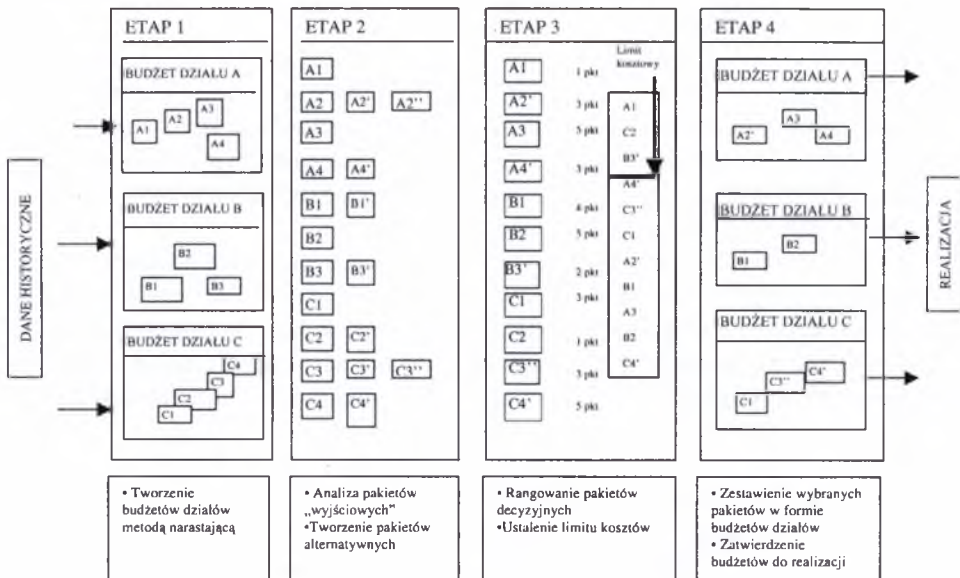
Jak widać istota koncepcji budżetowania „od zera” sprowadza się do weryfikowania prowadzonych działań przez pryzmat zasobów niezbędnych do ich realizacji oraz efektów, jakie można dzięki nim uzyskać?

W koncepcji budżetowania „od zera” procedura tworzenia budżetu składa się z czterech podstawowych etapów:

²⁴ G. K. Świdorska (red.), *op. cit.*, s. 204.

²⁵ *Ibid.*, s. 205.

- 1) opis zadań każdej jednostki wewnętrznej w formie tzw. pakietów decyzyjnych, czyli zadań o zbliżonej charakterystyce;
 - 2) ocena i weryfikacja pakietów decyzyjnych na podstawie analizy kosztów i korzyści;
 - 3) rangowanie pakietów decyzyjnych;
 - 4) alokowanie zasobów zgodnie z przeprowadzoną oceną.
- Powyższe etapy można zilustrować graficznie podobnie jak na rycinie 2.



Ryc. 2. Procedura tworzenia budżetów metodą „od zera”

The procedure of creating the budget by the “zero-based” method

Źródło: M. Łada-Cieślak, *Budżetowanie od zera*, [w:] *Controlling i rachunkowość zarządcza*, Infor 2000, nr 12, s. 31.

Istotnym działaniem w procesie tworzenia budżetu „od zera” są negocjacje między pracownikami. Jest to bardzo ważny element w procesie budżetowania, ponieważ może wpływać na to, czy budżet ma szansę stać się skutecznym narzędziem zarządzania, czy jedynie pełnić funkcję biurokratyczną. Warunkiem przekształcenia procesu negocjowania w element pozytywnie wspierający proces budżetowania jest wszczęcie zasady wzajemnego zaufania i poszanowania na wszystkich szczeblach zarządzania.²⁶

Ze względu na koszty jakie niesie ze sobą tworzenie budżetów „od zera” polegające na dużym zaangażowaniu czasowym oraz ryzyku nieuwzględnienia

²⁶ C. Drury, *op. cit.*, s. 378.

w planach w ten sposób tworzonych niektórych istotnych dla przedsiębiorstwa działań zaleca się, aby ten rodzaj budżetowania był w praktyce stosowany równoległe z budżetowaniem przyrostowym. Wymierne efekty przynosi zastosowanie tej metody w odstępach kilkuletnich (biorąc pod uwagę budżety roczne) jako weryfikatora budżetów przyrostowych.

Jeśli w tworzonym budżecie uwzględnia się dane dotyczące tylko jednego poziomu produkcji wtedy mówimy o budżecie sztywnym. Budżet taki można stosować w sytuacji, gdy poziom działalności przedsiębiorstwa ściśle zależy od możliwości wytwórczych podmiotu lub jego sytuacji rynkowej.

Natomiast, gdy uwzględnimy różne wielkości działania, a tym samym różne poziomy kosztów i przychodów, wtedy mamy do czynienia z budżetami elastycznymi. Korzysta się z nich w przedsiębiorstwach o niestalonym z góry poziomem działalności.

Wprowadzając do przedsiębiorstwa system budżetowania proponuje się na początek tworzenie budżetów metodą tradycyjną stosując ich opracowywanie metodą przyrostową, przy czym jako podstawę należałoby przyjąć wielkość kosztów z okresów ubiegłych. Pozwala to na szybkie przyzwyczajenie pracowników do zaangażowania się w prace nad budżetem. Nabywają oni tym samym stosownego doświadczenia, które będzie można w przyszłości wykorzystać do zmiany systemu na budżetowanie kroczące. Pozwoli to na lepsze zrozumienie i pełniejszą współpracę międzdziałową. Umożliwi też w dalszej przyszłości wprowadzenie budżetowania „od zera” jako elementu weryfikującego efektywność tworzonych planów finansowych.

ZALETY I WADY PROCESU BUDŻETOWANIA

Budżetowanie jako proces wdrożony w przedsiębiorstwie ma szerokie znaczenie praktyczne dla prawidłowości i efektywności działania firmy. Przede wszystkim jest to środek łączenia ze sobą planów finansowych i produkcyjnych, przez co pozwala osobom zarządzającym uzyskać pełny obraz funkcjonowania przedsiębiorstwa. Warunkiem sukcesu instytucji często jest czas, w jakim personel kierowniczy dostrzega, analizuje i rozwiązuje problemy organizacji. Dlatego system zbierania, przetwarzania i przedstawiania personelowi kierowniczemu istotnych dla podejmowania decyzji informacji musi działać z odpowiednią szybkością, a budżetowanie jest narzędziem spełniającym ten warunek.²⁷

Jest to również element wzmacniający poczucie wspólnych działań w interesie przedsiębiorstwa oraz wprowadzenia w życie zasad myślenia innowacyjnego.

²⁷ P. Żukowski, *Zagadnienia nowoczesnego zarządzania*, Wyższa Szkoła Morska w Szczecinie, Szczecin 2000, s. 333.

Prawidłowo wdrożony system budżetowania zmusza pracowników do podjęcia odpowiedzialności za wyniki finansowe przedsiębiorstwa, a tym samym do poszukiwania wąskich gardeł i sposobów poprawienia efektywności działania całego zakładu. Takie działania pracowników przyczyniają się równocześnie do poprawienia precyzji planowania całego przedsiębiorstwa.

Niezależnie od tego, z jaką częstotliwością sporządza się budżety, wymuszają one na kierownikach wszystkich szczebli zaangażowanych w procedurę budżetowania zaplanowanie działalności podległych im jednostek organizacyjnych. Planowanie to jest realizowane w powiązaniu ze strategicznymi celami przedsiębiorstwa. Wymusza się tym samym na menedżerach refleksję nad związkiem pomiędzy przedmiotem odpowiedzialności kierowanych przez nich jednostek a realizacją celów organizacji jako całości. Sprzyja to identyfikacji kierowników wszystkich szczebli z misją i dążeniami przedsiębiorstwa.²⁸

Sformalizowanie budżetów dodaje im przejrzystości. Powszechna dostępność planistów do koniecznych informacji pozwala na to, że wszyscy oni mogą zgłaszać propozycje co do doskonalenia systemu planowania i/lub jego przebiegu. Bardzo często taka formalizacja strategicznego planowania gwarantuje przeprowadzenie długofalowych rozważań o polityce przedsiębiorstwa, jego misji i dążeniach, nie zdeterminowanych doraźnym interesem.²⁹

Poprzez ujawnienie pracownikom wyników działania przedsiębiorstwa budżetowanie staje się również narzędziem poprawiającym skuteczność działania kadry zarządzającej. Jest ona oceniana przez podwładnych pod względem szybkości reakcji oraz sprawności swoich działań. Równocześnie przez powiązanie wyników działania z wynagrodzeniami można stworzyć spójny i efektywny system motywacyjny obejmujący szczególnie kadrę zarządzającą średniego szczebla. Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że budżetowanie może stać się przyczyną nieefektywności działań i powodować narastanie konfliktów między menedżerami. Aktywne uczestnictwo menedżerów w sporządzaniu budżetu i wykorzystywanie go w praktyce jako narzędzia zarządzania, daje przedsiębiorstwu silne narzędzie, wywołujące dążenie do realizacji postawionych zadań. W przeciwnym wypadku, kiedy budżet pochodzi „z góry” jego istnienie może oddziaływać negatywnie i przynosić więcej złego niż dobrego.³⁰

Dodatkowym wymiernym efektem systemu budżetowania jest pojawienie się poziomych kanałów komunikacji oraz lepsze wzajemne poznanie i współpraca kierowników średniego szczebla. Budżet staje się tym samym narzędziem komunikacji zamierzeń najwyższego kierownictwa podległym szczeblom zarządzania pozwalającym na to, by wszyscy członkowie organizacji mogli je rozumieć i koordynować swoje działania dla osiągnięcia tych zamierzeń.³¹

²⁸ E. Nowak (red.), *op. cit.*, s. 19 i n.

²⁹ H. Kreikebaum, *op. cit.*, s. 139.

³⁰ C. Drury, *op. cit.*, s. 371.

³¹ *Ibid.*, s. 371.

Wady systemu budżetowania pojawiają się wtedy, gdy jest on nieprawidłowo wdrażany. Zbyt szczegółowe planowanie oraz brak przeszkolenia pracowników powodują, że tworzenie planów staje się czynnikiem ograniczającym działania pracowników. Brak możliwości elastycznego reagowania na zmiany w otoczeniu oraz konieczność poświęcania długiego czasu na tworzenie planów zniechęca pracowników do systemu i staje się elementem demotyującym. Tym samym można osiągnąć efekt odwrotny od zamierzonego.

Pracownicy przedsiębiorstwa muszą obserwować u swoich menedżerów poparcie dla własnych działań i zaangażowanie w tworzenie oraz zainteresowanie realizacją tworzonych budżetów. Warunki te są tak samo ważne jak przy wdrażaniu innych systemów.

Wiara i zaangażowanie kierownictwa oraz jego poparcie dla działań pracowników sprawi, że budżetowanie będzie skutecznym narzędziem służącym zarządzaniu przedsiębiorstwem w zmieniającym się otoczeniu rynkowym.

SUMMARY

The article shows a modern tool of managing – budgeting. It presents functions and aims of budgeting in a business enterprise and the stages of its application. It discusses advantages and disadvantages of budgeting, and outlines the problem of the choice of the proper way of budgeting adapted to the needs and abilities of an enterprise.

Properly implemented budgeting considerably increases the effectiveness of functioning of a company. This happens through elimination of redundant actions. Budgeting has also an effect on the increase of workers' motivation and their involvement in the improvement of the company's work.

