

Kazimierz Sawicki

Uniwersytet Szczeciński

BUDŻET SPRZEDAŻY I KONTROLA JEGO WYKONANIA

1. Wstęp

Przedsiębiorstwo działające w warunkach gospodarki rynkowej ustala swoje cele, środki i metody ich osiągnięcia. Zazwyczaj celami tymi są: maksymalizacja zysku bilansowego, zachowanie płynności finansowej, innowacyjność i rozwój, umocnienie i zwiększenie pozycji na rynku. Aby osiągnąć założone cele w turbulentnej, coraz bardziej globalnej gospodarce, przedsiębiorstwa potrzebują odpowiednich metod i narzędzi sprawnego i skutecznego zarządzania.

W literaturze przedmiotu i ocenach badań empirycznych [Jończyk-Strzała 2005; Nowak 2005, s. 177; Łada-Cieślak 2001] zaznacza się, że jednym z ważnych instrumentów zarządzania jest budżetowanie. Zastosowanie budżetowania w konkretnym przedsiębiorstwie powinno być oparte na racjonalnych podstawach, ponieważ nie jest ono „idealnym rozwiązaniem z uwagi na pewne ograniczenia” [Czubakowska 2004, s. 6].

Proces budżetowania rozpoczyna się z reguły od prognozowania, planowania i opracowania budżetu sprzedaży, stanowiącego podstawową część budżetu ogólnego. Celem artykułu jest przedstawienie procedur tworzenia i kontroli realizacji budżetu sprzedaży, a także zwrócenie uwagi na potrzebę łącznej oceny przychodów ze sprzedaży oraz kosztów sprzedaży i marketingu.

2. Budżet przychodów ze sprzedaży jako istotny element budżetu przedsiębiorstwa

Końcowym produktem procesu budżetowania jest budżet ogólny, nazywany również budżetem wiodącym, globalnym lub całościowym [Nowak 2001, s. 183; Buk 2006, s. 150]. Budżet stanowi plan, o krótkim horyzoncie czasowym, wyrażonym w kategoriach finansowych, który przedstawia w pośredni sposób cele przedsiębiorstwa i sposoby ich osiągnięcia. Za pomocą planów następuje przekazanie pla-

nów przedsiębiorstwa do poszczególnych wewnętrznych jednostek organizacyjnych [Nowak 2001, s. 178].

Budżet może być sporządzony różnymi metodami. Do najważniejszych, zawartych w licznych pozycjach literatury przedmiotu [Nowak 2001, s. 179-180; Czubakowska 2004, s. 83-92; Szychta 1999] należy budżetowanie:

- 1) przyrostowe,
- 2) kroczące,
- 3) „od zera”,
- 4) procentu od sprzedaży,
- 5) oddolne (partycypacyjne),
- 6) odgórne (narzucone),
- 7) statyczne,
- 8) dynamiczne.

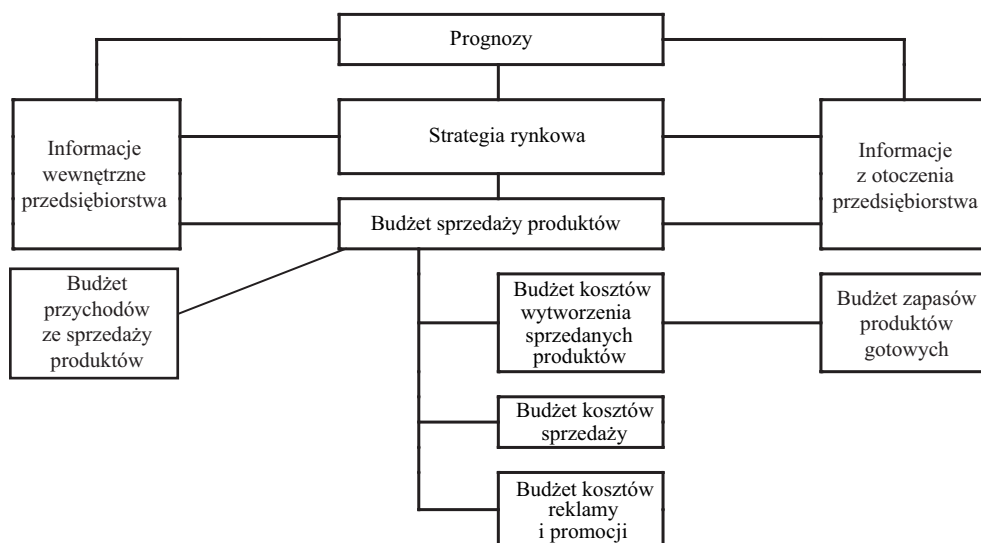
Sporządzony wybraną metodą (lub metodami) budżet ogólny przedsiębiorstwa obejmuje różne budżety częściowe (elementy budżetu ogólnego). Jak zaznaczono we wstępie, wśród budżetów częściowych główne miejsce zajmuje budżet sprzedaży. Takie usytuowanie budżetu sprzedaży wynika z konieczności uzyskania przychodów pokrywających z nadwyżką koszty ich osiągnięcia. W przypadku niespełnienia powyższego warunku w dłuższym okresie oraz braku innych źródeł finansowania następuje ogłoszenie upadłości i likwidacja przedsiębiorstwa.

Do poprawnego sporządzenia budżetu sprzedaży, stanowiącego integralną część budżetu ogólnego, należy wykorzystać dostępne, bezwzględnie prawdziwe i aktualne informacje z przedsiębiorstwa i jego szeroko rozumianego otoczenia. Bazą optymalnego budżetu musi być optymalny plan rzeczowy i strategia rynkowa, czyli plan działalności przedsiębiorstwa musi być podporządkowany reakcji na rynku. Strategia rynkowa przedsiębiorstwa obejmuje „splot ustaleń, takich jak:

- cennik produktów,
- intensywność wysiłku reklamowego i promocyjnego,
- skala i zakres gwarancji oraz usług posprzedażnych,
- okres odraczania terminów płatności w stosunku do terminów realizacji kontraktów,
- mechanizmy rabatów i innych ‘chwytów’ marketingowych” [Dura 2001, s. 50].

Optymalizacji strategii rynkowej należy dokonywać, przyjmując za kryterium maksymalizację wyniku finansowego w krótkim okresie. Jeżeli przedsiębiorstwo znalazło strategię optymalną w danej sytuacji, wówczas może rozpocząć właściwe budżetowanie. „Konsekwencją zastosowanej strategii będzie bowiem poziom i struktura sprzedaży, a zatem tak skala przychodów, jak i ogół kosztów zmiennych charakteryzujących działalność przedsiębiorstwa w okresie planowym. Można zauważyć, iż budżetowanie w tych warunkach staje się poszukiwaniem najlepszego wariantu budżetu spośród nieskończonej liczby możliwych wariantów” [Dura 2001, s. 50-51].

Zasady tworzenia budżetu sprzedaży produktów przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Budżet sprzedaży produktów

Źródło: opracowanie własne.

3. Proces budżetowania sprzedaży przedsiębiorstwa

Budżetowanie sprzedaży, a także innych elementów działalności jednostki gospodarczej, składa się z trzech etapów:

- 1) utworzenia budżetu na podstawie planu,
- 2) realizacji budżetu,
- 3) kontroli wykonania budżetu.

Rysunek 1 pokazuje, że przedsiębiorstwo wykorzystuje informacje wewnętrzne i zewnętrzne w celu ustalenia prognozowanej wielkości przychodów ze sprzedaży. Duże znaczenie mają wówczas informacje zebrane przez dział marketingu przedsiębiorstwa. Dotyczą one wielkości przychodów ze sprzedaży na rynku krajowym, rynku wewnątrzspółnotowym Unii Europejskiej i pozostałych rynkach, sposobów sprzedaży, wprowadzania na rynek produktów, efektywności sprzedaży promocyjnej tych produktów, wielkości i skuteczności sezonowych obniżek cen, szybkości i kultury obsługi klienta.

Ważne informacje na potrzeby prognozowania i budżetowania sprzedaży może przekazać również dział sprzedaży (zbytu). Działania marketingowe ułatwiają realizację procesu sprzedaży przez handlowców. Z kolei handlowcy, „penetrując jednocześnie rynek, dostarczają sygnałów, które warto wykorzystać w procesie promocji.

W ten sposób następuje sprzężenie zwrotne pomiędzy obszarami marketingu i sprzedaży” [Kustra 2004, s. 194].

Mimo zgromadzenia i przetworzenia wielu informacji wyrażonych w jednostkach pieniężnych i naturalnych oraz informacji niewymiernych budżetowanie sprzedaży jest procesem bardzo złożonym. Informacje uzyskane dotyczą głównie lub wyłącznie okresu ubiegłego lub bieżącego, natomiast budżet musi być sporządzony w trybie *ex ante*, obejmować okres przyszły. Ponadto na wielkość sprzedaży i jej efektywność wpływają różne czynniki, które należy podzielić na zależne i niezależne od przedsiębiorstwa. Podział ten jest istotny zarówno dla tworzenia budżetu i kontroli jego wykonania, jak i dla opracowania i stosowania systemu motywacyjnego.

Do grupy czynników zależnych od przedsiębiorstwa, traktowanych jako zmienne kontrolowane przez jednostkę, należy zaliczyć [Nowak 2001, s. 187]:

- poziom kosztów własnych produktów,
- ceny sprzedaży produktów stosowane przez przedsiębiorstwo,
- jakość produktów,
- walory użytkowe sprzedanych produktów,
- poziom wydatków na promocję i reklamę,
- skuteczność badań marketingowych.

Druga grupa czynników wpływających na wielkość sprzedaży, które są niezależne od przedsiębiorstwa, a zatem traktowane jako zmienne niepodlegające kontroli sprawowanej przez jednostkę, obejmuje przede wszystkim [Nowak 2001, s. 187]:

- dochody konsumentów,
- zachowania konsumentów,
- działania konkurencji,
- walory produktów substytucyjnych występujących na rynku,
- ogólną sytuację gospodarczą kraju,
- sytuację ekonomiczną branży,
- regulacje prawne narzucone przez państwo.

Budżet sprzedaży może być ustalony metodami wymienionymi uprzednio (przyrostową, krocząca, „od zera” itp.) z uwzględnieniem prognoz, które nie powinny determinować wielkości sprzedaży z pominięciem realnych możliwości i warunków realizacji budżetu.

Budżety sprzedaży mogą mieć różną postać, dostosowaną do wymogów i warunków konkretnego przedsiębiorstwa. Obok całościowego budżetu sprzedaży mogą być opracowane budżety szczegółowe w wybranych układach, np. według zakresu terytorialnego (sprzedaż krajowa w przekroju województw, powiatów, miast lub gmin) albo według głównych odbiorców (każdy główny odbiorca jest ujęty w budżecie z uwzględnieniem liczby, rodzaju i wartości sprzedanych mu produktów, wszyscy pozostali odbiorcy traktowani są jako pozycja zbiorcza, prezentująca tylko wartość produktów nabytych przez „mniejszych klientów” [Bek-Gaik 2001, s. 104-105].

Budżetowaną wielkość sprzedaży produktów gotowych należy powiązać z różnymi aspektami procesu produkcyjnego (np. zakupem surowców z importu, polityką w zakresie zapasów materiałów i wyrobów gotowych, montażem części, wielkością serii), a sprzedaży usług z dostępem do koniecznej obsługi i odpowiednich umiejętności pracowników [Szychta 1999, s. 591]. Przy sporządzaniu budżetu sprzedaży należy wziąć pod uwagę zapas wyrobów niesprzedanych w poprzednich okresach (Wp), zapas wyrobów na koniec okresu w celu zapewnienia ciągłości sprzedaży (Wk) i produkcję wyrobów przeznaczonych do sprzedaży w okresie budżetowym (Ws). Wielkość produkcji wyrobów, niezbędną do wykonania budżetu sprzedaży w danym okresie (Pw), oblicza się według wzoru:

$$Pw = Wp - Wk - Ws.$$

W celu ustalenia budżetowanej rentowności sprzedaży produkcji należy wziąć pod uwagę przychody netto ze sprzedaży pomniejszone o koszt wytworzenia sprzedanych produktów, koszty sprzedaży i dystrybucji oraz koszty reklamy i marketingu. Powinna być przestrzegana zasada, że w pierwszej kolejności opracowywany jest budżet sprzedaży i dopiero potem sporządza się budżety kosztów sprzedaży oraz kosztów reklamy i promocji. Dyskusyjne jest uwzględnienie ponadto kosztów ogólnego zarządu, które dotyczą zarządzania całym przedsiębiorstwem, czyli wszystkimi sferami jego działalności.

4. Kontrola realizacji budżetu

Kontrola budżetu sprzedaży może mieć formę kontroli wyprzedzającej i kontroli zwrotnej [Glynn, Perin, Murphy 2003, s. 390]. W praktyce duże znaczenie ma kontrola wyprzedzająca, której celem jest kontrolowanie budżetów w czasie rzeczywistym. Zazwyczaj wykorzystuje się ją do oceny ośrodków (komórek) odpowiedzialnych za sprzedaż i marketing, struktury sprzedaży i poziomu cen jednostkowych, aby znaleźć najkorzystniejszy sposób działania w przyszłości.

Niekiedy stosuje się kontrolę zwrotną. Polega ona na rejestrowaniu wyników kontroli budżetu sprzedaży, które następnie są ujmowane w sprawozdaniach przekazywanych menedżerom. Jeżeli sprawozdania zawierają odchylenia niekorzystne, to menedżerowie podejmują decyzje zmierzające do eliminacji tych negatywnych odchyleń.

Wykonanie budżetu sprzedaży musi być przedmiotem kontroli i analizy. Pożądane jest bieżące lub krótkookresowe monitorowanie realizacji tego budżetu. Im mniejsza jest różnica między momentem sprzedaży a kontrolą, tym większe są możliwości podjęcia decyzji korygującej stwierdzone nieprawidłowości. Skuteczności kontroli realizacji budżetu sprzedaży sprzyja tzw. operatywna (dzienna, tygodniowa) informacja adresowana do osób odpowiedzialnych za przychody i koszty sprzedaży [Sawicki 2000].

Sporządzane na potrzeby kontroli raporty i sprawozdania powinny mieć układ analogiczny jak budżet sprzedaży oraz zawierać wielkości okresu budżetowego (np. miesiąca, kwartału) i wielkości narastające (np. od początku roku). Przestrzeganie zasady porównywalności liczb budżet/wykonanie warunkuje prawidłowość ustalonych odchyleń oraz ich użyteczność dla badań analitycznych i podejmowania decyzji.

Aby system kontroli był skuteczny, musi być przede wszystkim wiarygodny, a więc oparty na wysokiej jakości rachunkowości, a jest to złożone i kosztowne. Dlatego przy wyborze zakresu budżetowania, a także sprzedaży, należy kierować się realizmem ekonomicznym. Koszt wdrożenia systemu budżetowania i kontroli powinien być mniejszy niż korzyści z niego uzyskane [Buk 2006, s. 156].

W nawiązaniu do celowości tworzenia budżetów sprzedaży i wiarygodności informacji o ich wykonaniu należy zwrócić uwagę na niektóre związane z tym problemy.

Sporządzając budżet sprzedaży, przyjmuje się założenie, że wartość przychodów będzie równa kwocie środków pieniężnych otrzymanych od odbiorców. Zazwyczaj kwota wpływów środków pieniężnych jest niższa, gdyż dłużnicy nie regulują należności w terminie wymagalności, ponadto następuje korekta lub anulowanie faktur, kierowanie spraw na drogę postępowania sądowego. Zmniejszenia przychodów ze sprzedaży ujmowane są w księgach rachunkowych i raportach lub sprawozdaniach z opóźnieniem, co podważa wiarygodność pierwotnych informacji i ustaleń kontroli.

Jeszcze większe komplikacje powstają w przypadku budżetowania kosztów reklamy, promocji i marketingu. Oprócz trudności prawidłowego ustalenia *a priori* ich zakresu i wielkości, zazwyczaj nie są one wyodrębnione w ewidencji [Nowak 2001], a ich gromadzenie w inny sposób byłoby nieracjonalne. Zastosowanie wybranego systemu rachunku kosztów, np. rachunku kosztów działań czy rachunku kosztów docelowych, mogłoby ułatwić zarządzanie kosztami marketingu, lecz z powodu braku wyceny korzyści działalności marketingowej nadal nie można by obliczyć, czy będzie to opłacalne.

Kontrola realizacji budżetu sprzedaży powinna być łączona z interpretacją i analizą odchyleń od wielkości ustalonych w budżecie [Sawicki 2007, s. 484]. Wyniki analizy powinny stanowić podstawę podjęcia odpowiednich decyzji.

5. Zakończenie

Budżetowanie sprzedaży jest punktem wyjściowym sporządzenia budżetu ogólnego przedsiębiorstwa. Doświadczenia jednostek gospodarczych wskazują, że budżet sprzedaży, obejmujący zarówno przychody, jak i związane z nimi koszty wytworzenia sprzedanych produktów, koszty marketingu, reklamy i promocji oraz inne koszty sprzedaży, może stanowić użyteczny instrument zarządzania, jeżeli będzie w odpowiedni sposób opracowany i wdrożony. Jest to uzależnione od czynników wpływających na przychody i koszty sprzedaży oraz od warunków działalności konkretnego przedsiębiorstwa, a także od szacunkowej opłacalności budżetowania sprzedaży.

Literatura

- Bek-Gaik B., *Procedura kosztów*, [w:] W. Krawczyk, B. Bek-Gaik, M. Łada-Cieśla, *Budżetowanie działalności przedsiębiorstw*, Agencja Wydawniczo-Poligraficzna, Kraków 2001.
- Buk H., *Nowoczesne zarządzanie finansami, Planowanie i kontrola*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Czubakowska K., *Budżetowanie w controllingu*, ODDK, Gdańsk 2004.
- Dura A., *Budżetowanie a strategia rynkowa przedsiębiorstwa*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, cz. II, Katedra Zarządzania Finansami, Wydział Zarządzania AGH, Kraków 2001.
- Glynn J.J., Perin J., Murphy M.P., *Rachunkowość dla menedżerów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Jończyk-Strzała E., *Budżetowanie w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Analiza wyników badań*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2005.
- Kustra A., *Budżetowanie w controllingu, marketingu i sprzedaży*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Krakowska Szkoła Wyższa im. Andrzeja Frycza Modrzejewskiego, Kraków 2004.
- Łada-Cieślak M., *Zasady budżetowania w przedsiębiorstwie*, [w:] W. Krawczyk, B. Bek-Gaik, M. Łada-Cieślak, *Budżetowanie działalności przedsiębiorstw*, Agencja Wydawniczo-Poligraficzna, Kraków 2001.
- Nowak E., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001.
- Nowak M., *Koszty działalności marketingowej*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2005.
- Sawicki K., *Krótkookresowe sprawozdania finansowe na potrzeby controllingu*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 868, AE, Wrocław 2000.
- Sawicki K., *Problemy zastosowania rachunkowości w budżetowaniu kosztów, przychodów i wyniku finansowego przedsiębiorstwa*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Kraków-Zakopane 2007.
- Szychta A., *Zasady i metody budżetowania*, [w:] A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999.

THE SALES BUDGET AND THE CONTROL OF ITS REALIZATION

Summary

The usefulness of the sales budget depends on the way in which it has been created, the budget implementation and the control of its realization as well as characteristic traits of the entity and the conditions of its activities. The sales budget should consist of the revenues as well as related to them costs of the goods sold, expenses of marketing, advertising and promotion and other selling expenses.