

Roman Kotapski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

PROBLEMY Z BUDŻETOWANIEM. KRYTYKA A PRAKTYKA STOSOWANIA

1. Wstęp

Rozwój nowych technologii, branż oraz wzrost trudności w zarządzaniu przedsiębiorstwami spowodował to, że tzw. tradycyjne budżetowanie operacyjne jest często krytykowane. Krytyce poddawane są też różne aspekty jego funkcjonowania. Zazwyczaj konkluzja kończy się tym, że:

- budżetowanie operacyjne jest coraz mniej użyteczne w zarządzaniu przedsiębiorstwem,
- należy ulepszyć system budżetowania,
- stanowi ono barierę rozwoju przedsiębiorstwa,
- należy je zlikwidować i przejść na „nowoczesne” narzędzia.

Powstają zatem pytania, czy sam proces budżetowania jest zły, czy też jego praktyka stosowania jest zła.

Celem artykułu jest przedstawienie wybranych problemów związanych z funkcjonowaniem budżetowania na przykładzie przedsiębiorstw z branży budowlanej.

2. Wady systemu budżetowania

W pracach [4, s. 1-3; 5, s. 34-39] zostały przedstawione następujące wady systemu budżetowania:

- mała elastyczność wykorzystywanych procedur,
- dostarczanie spóźnionych danych obarczonych dodatkowo błędem inflacji,
- trudności w odpowiedniej klasyfikacji kosztów,
- brak właściwych procedur budowy budżetów,
- trudności w objęciu kontrolą niektórych grup kosztów,
- pomijanie przez system szeregu istotnych aspektów działania przedsiębiorstwa,
- nadmierna liczba kreowanych informacji,
- wysokie koszty wdrożenia i obsługi systemu wobec niejednoznacznych efektów.

Powyższe wady wynikają z pewnej praktyki wdrożenia i późniejszego funkcjonowania systemu budżetowania w przedsiębiorstwach. Nikt przecież nie musi się trzymać sztywno zatwierdzonego budżetu. Jeśli następuje zmiana otoczenia przedsiębiorstwa, np. przedsiębiorstwo budowlano-montażowe wygra przetarg na realizację dużego kontraktu budowlanego, to siłą rzeczy należy po prostu zaktualizować budżet. Każdy nowy kontrakt budowlany powoduje zapotrzebowanie na zasoby. Wpłyne to również na zasoby finansowe; i odwrotnie: jeśli planowany kontrakt budowlany nie będzie realizowany, z różnych przyczyn, to mogą pojawić się nadwyżki zasobów, które należy zaalokować, np. sprzedać usługi sprzętowe. Tym samym wcześniej opracowany budżet musi ulec również aktualizacji. Inaczej byłaby to zupełna fikcja.

Również podkreśla się, że budżet przedsiębiorstwa nie odzwierciedla w pełni prowadzonej działalności gospodarczej ze względu na szybko zmieniające się warunki jej prowadzenia (por. [11, s. 41]). Wydaje się to opinia z gruntu fałszywa, która wynika z niezrozumienia istoty budżetowania lub po prostu ze złej praktyki jego stosowania. Jedną z podstawowych zasad budżetowania jest zasada zupełności. Mówi ona, że budżet główny przedsiębiorstwa musi ujmować w pełnej wysokości wszystkie elementy budżetów częściowych. Natomiast budżety częściowe muszą odzwierciedlać różne obszary działalności przedsiębiorstwa (por. [14, s. 51-54]).

Nigdy nie można być pewnym swoich planów, ponieważ sytuacja rynkowa jest dynamiczna. Zatem jeśli nastąpią istotne zmiany wynikające z decyzji właścicieli lub zarządu przedsiębiorstwa, a dotyczące rozszerzenia prowadzonej działalności np. o produkcję betonu, to należy ten fakt po prostu uwzględnić w budżecie podczas jego aktualizacji. Oznacza to w praktyce zmianę struktury budżetu przedsiębiorstwa, opracowanie budżetu nowego obszaru działalności i uwzględnienie wielu zmian organizacyjnych w przedsiębiorstwie. Trudno bowiem w takim przypadku trzymać się nieaktualnego budżetu, który został zatwierdzony np. pół roku wcześniej, w okresie, kiedy nie było podjętej decyzji co do nowego obszaru działalności przedsiębiorstwa. Natomiast z drugiej strony nie było sensu umieszczać w budżecie nowego rodzaju działalności, gdy ten pomysł był w fazie studyjnej lub był tylko rozpatrywany jako jeden z kierunków rozwoju przedsiębiorstwa. To działanie jest bardziej domeną studiów strategicznych niż budżetowania operacyjnego.

Jeśli jednak budżet przedsiębiorstwa nie odzwierciedla w pełni prowadzonej działalności, mimo że jest ona prowadzona, to oznacza tylko tyle, że budżet jest źle opracowany i sporządzony. Może to wynikać z różnych przyczyn. Najczęściej z braku wyobraźni, pewnych przyzwyczajzeń lub też mentalności pracowników, którzy powielają utarte wzorce. Innymi słowy – praktyka budżetowania w tego typu przedsiębiorstwa jest zła i wynika z niezrozumienia istoty budżetowania.

Budżet jest tylko wynikiem zamierzeń czy też osiągnięcia celów, a nie „tworem” wytworzonym dla jego wytworzenia. Inaczej nie miałyby sensu wdrażanie budżetowania w przedsiębiorstwie.

3. Ewidencja przychodów i kosztów a struktura organizacyjna przedsiębiorstwa

Innym wskazywanym czynnikiem ograniczającym budżetowanie jest tzw. tradycyjny rachunek kosztów oraz funkcjonalna struktura organizacyjna przedsiębiorstwa [3, s. 201-202; 13, s. 12].

Bardzo często występują duże odchylenia między wartościami wynikającymi z budżetu a wielkościami rzeczywistymi, mimo np. spełnienia prognoz dotyczących sprzedaży. W wielu przypadkach odchylenia te wynikają z faktu, że budżetowanie oparte na strukturze funkcjonalnej nie bierze pod uwagę analizy procesów i działań wykonywanych w przedsiębiorstwie.

Podczas opracowywania rocznego budżetu działalności przedsiębiorstwa za punkt wyjścia przyjmuje się ilościowy plan sprzedaży i stosownie do tego planu określa się zużycie zasobów. W planowaniu nie bierze się pod uwagę innych czynników wywierających istotny wpływ na ponoszone koszty, np. rodzaju klientów i rynków, którym są oferowane produkty, sposobu prowadzenia sprzedaży, kosztów obsługi danego klienta, zmiany kursów walut. Poza tym informacje kosztowe są gromadzone tradycyjnie w układzie rodzajowym i według ośrodków odpowiedzialności. Układy te nie umożliwiają oceny rzeczywistej efektywności zarządzania zasobami oraz określenia kosztów niewykorzystania zasobów. Stosowanie rachunku kosztów pełnych prowadzi do tego, że koszty pośrednie działalności przedsiębiorstwa, m.in. koszty wydziałowe, rozliczane są na podstawie nieadekwatnych kluczy rozliczeniowych. Zwraca się uwagę również na kalkulację kosztów produktów, która bazuje na systemie norm ustalanych historycznie. Inaczej mówiąc – budżety powielają błędy niewłaściwego rachunku kosztów stosowanego w przedsiębiorstwie.

Niestety ewidencja przychodów i kosztów w niektórych przedsiębiorstwach jest po prostu często uboga oraz niezbyt rozbudowana i jej budowa nie odpowiada potrzebom zarządzania przedsiębiorstwem. Najczęściej wynika ona z potrzeb księgowych i głównie nakierowana jest na sprawozdawczość zewnętrzną: sprawozdania finansowe, F-01 itp. Jeśli do tego się doloży małą liczbę wyodrębnionych miejsc powstawania kosztów oraz stosowanie kluczy rozliczeniowych, często nieuzasadnionych i błędnych, które wynikają z dawnych przyzwyczajęń oraz braku możliwości technicznych, to trudno wykorzystać taki system rachunkowości do zarządzania przedsiębiorstwem. W wielu przedsiębiorstwach budowlano-montażowych ewidencja księgowa w zakresie kosztów nie odzwierciedla kosztów procesów czy istotnych miejsc powstawania kosztów.

W jednym z przedsiębiorstw budowlano-montażowych ewidencja kosztów dotyczyła wszystkich jednostek sprzętowych bez podziału na poszczególne jednostki (por. przykład [7, s. 54]). Konsekwencją takiego rozwiązania ewidencyjnego jest to, że podczas przygotowania kosztorysu budowy lub jej budżetu sporządzający go nie mają rzeczywistych informacji dotyczących kosztów posiadanych zasobów.

Zdaniem autora nie jest wielkim problemem odwzorowanie procesów zachodzących w przedsiębiorstwie czy też szczególnych miejsc powstawania kosztów, które uwzględniają specyfikę jego działalności. Można to zrobić nawet za pomocą zwykłego programu finansowo-księgowego pracującego w technologii DOS. Wystarczy tylko wyodrębnić w przedsiębiorstwie ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów. Następnie zaś na tej podstawie przygotować zakładowy plan kont, a nie tylko bazować na wzorcowych planach kont rozpowszechnionych w literaturze. Siłą rzeczy nie mogą one uwzględniać specyfiki każdego przedsiębiorstwa.

Niestety praktyka pokazuje, że przyjmuje się w tym zakresie rozwiązania niepasujące do dzisiejszych warunków działania przedsiębiorstwa i potrzeb zarządzania. W dużej części wynika to z przyzwyczajeń głównych księgowych, którzy bardziej skupiają się na rachunkowości finansowej, a nie patrzą na rachunkowość jako element systemu informacyjnego zarządzania. Innym problemem jest brak zrozumienia istoty rachunkowości wśród kadry technicznej, czyli brak właściwej komunikacji pomiędzy nią a działem księgowości.

Nieadekwatne układy informacyjne o kosztach działalności przedsiębiorstw wynikają najczęściej z:

- braku znajomości modelu biznesowego przedsiębiorstwa,
- braku znajomości mechanizmów i przyczyn powstawania kosztów w przedsiębiorstwie,
- nieznajomości procesów biznesowych zachodzących w przedsiębiorstwie,
- braku umiejętności pomiaru zużycia zasobów w przedsiębiorstwie,
- ograniczenia systemu rachunkowości tylko do celów ewidencyjnych i sprawozdawczych,
- braku dedykowanych systemów informatycznych lub ich nieprawidłowego wdrożenia czy też niepełnego wykorzystania ich możliwości,
- przyzwyczajeń co do sposobu i zakresu otrzymywanych sprawozdań czy zestawień dotyczących działalności przedsiębiorstwa,
- braku potrzeb informacyjnych.

Niestety z wiedzą dotyczącą pomiaru zużycia zasobów oraz odwzorowania procesów wewnętrznych przedsiębiorstwa zarówno kadra kierownicza, jak i pracownicy przedsiębiorstw mają duże problemy¹ lub też nie zwracają na te problemy szczególnej uwagi. Można ten problem przedstawić na przykładzie ewidencji kosztów produkcji betonów w jednym z przedsiębiorstw.

Ewidencja kosztów produkcji w wytwórni betonów uwzględniała w praktyce tylko koszty produkcji z podziałem na poszczególne wyroby, tj. beton 10, beton 20 itp. Natomiast po zmianie zakładowego planu kont w zakresie dotyczącym produkcji betonów wyodrębniono następujące koszty:

- bezpośrednio produkcji, z podziałem na poszczególne betony,
- badań laboratoryjnych wytwarzanego betonu,

¹ Szerzej w pracy [8, s. 28-43].

- przygotowania produkcji,
- pracy węzła,
- zasobów ludzkich,
- zarządzania i administrowania wytwórnią,
- sprzedaży betonów.

Układ ten pozwala na kontrolę nie tylko kosztów rodzajowych, ale też według istotnych miejsc powstawania kosztów czy też kosztów procesów, które są niezależne od kosztów produkcyjnych. Nowy układ informacyjny o kosztach działalności pozwolił inaczej spojrzeć na różne wielkości, m.in. na wysokość jednostkowego kosztu wytworzenia betonu.

Należy pamiętać o jednym: system rachunkowości to tylko część informacji o aktywności produkcyjnej. Bez znajomości receptur, ilości wytworzonego betonu i jego rozchodów do odbiorców itp. trudno byłoby ocenić rentowność wytwórni.

Wskazywany problem, który dotyczy funkcjonalnej struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, raczej dotyczy problemów organizacyjnych i komunikacyjnych wewnątrz przedsiębiorstwa. Nic nie stoi na przeszkodzie, aby kierownik sporządzał budżet z uwzględnieniem innego układu kosztów niż rodzajowy. Powinien wręcz do tego dążyć, aby wiedzieć, ile kosztuje funkcjonowanie podległego mu obszaru działalności przedsiębiorstwa. To właśnie ten kierownik powinien znać i odzwierciedlać w budżecie procesy, zasoby, istotne miejsca powstawania kosztów, a następnie poinformować dział księgowości co do zakresu informacji o interesujących go kosztach działalności. Można domniemywać, że na zainteresowanie kosztami jego działalności największy wpływ będzie miał system motywacyjny.

W wielu przedsiębiorstwach można zauważyć, że większość kierowników tworzy swoje indywidualne raporty dotyczące funkcjonowania podległych im jednostek organizacyjnych. Często planują w nich koszty maszyn, koszty bezpośrednio produkcyjne czy też utrzymania innej infrastruktury itp., tylko trudno spotkać odzwierciedlone ich układy informacyjne, np. w systemie finansowo-księgowym przedsiębiorstwa. Wydaje się, że jest brak wymiany potrzeb i informacji pomiędzy poszczególnymi kierownikami działów, tak więc poszczególne systemy informacyjne nie są ze sobą kompatybilne. Przekłada się to oczywiście na jakość systemu informacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem.

4. Nadmiar informacji i danych w budżetach

Menedżerowie muszą sporządzić budżet działalności swojego obszaru działalności na podstawie różnych założeń, wytycznych czy obowiązujących w tym zakresie wewnętrznych procedur, przy czym często menedżerowie skarżą się na to, że muszą zaplanować bardzo dużo „drobnych” pozycji. Tym samym proces ten jest pracochłonny. Potem otrzymują raporty dotyczące wykonania budżetu zbyt późno i są już one nieprzydatne (por. [4, s. 1-3; 15, s. 156-157]). Kolejną sprawą jest późniejsze powstawanie odchyleń od przyjętego planu i tłumaczenie się z nich zamiast

skupiania się na ich niwelowaniu lub podejmowania działań, aby one nie powstały. Poza tym menedżerowie zasypywani są nieistotnymi informacjami i danymi i nie mają nawet czasu na ich analizę. Należy zatem się od razu zastanowić:

- *czy dostarczane informacje są użyteczne?*
- *kto jest kreatorem tychże informacji?*
- *ilu jest użytkowników tychże informacji?*
- *do jakich działań czy też podejmowanych decyzji jest ona wykorzystywana?*

Niestety menedżerowie zamawiają informacje w postaci różnych raportów, zestawień, a później z nich nie korzystają lub nie umieją z nich korzystać, stąd system budżetowania, jak każdy system informacyjny, musi być weryfikowany i czyszczony z szumu informacyjnego. Należy zawsze pamiętać, że przedsiębiorstwo działa w zmiennym otoczeniu i tym samym zakres zapotrzebowania na informacje będzie zmienny.

Należy w tym momencie rozgraniczyć różne etapy sporządzania budżetu, a tym samym wynikającą z tego szczegółowość zawartych w nich danych. Pierwszy etap to planowanie roczne lub jego dalsza perspektywa, a drugi to budżet lub jego aktualizacja na najbliższy okres pracy przedsiębiorstwa, np. na najbliższy miesiąc.

Siłą rzeczy trudno dokładnie przewidzieć, co będzie się działo za kilka miesięcy, więc trudno niektóre pozycje dzielić na „drobne”. Szczególnie realizacja kontraktu budowlanego zależy od pogody. Można zatem tylko planować działania na pewnym stopniu ogólności, najczęściej według przyjętego harmonogramu prac budowlanych. Kolejny etap prac nad budżetem to jego realizacja i aktualizacja. Szczególnie dotyczy to budżetu budowy, gdyż one mają największy wpływ na zaangażowanie zasobów w przedsiębiorstwie budowlano-montażowym.

W trakcie realizacji kontraktu budowlanego często następują zmiany w projekcie, stąd też trzeba zmieniać kolejność robót budowlanych czy też zaplanować nowe. W przypadku zmiany zakresu prac budowlanych przez inwestora sporządzany jest aneks do umowy z wykonawcą i załączany kosztorys dodatkowy. Ten fakt nie jest bez znaczenia dla budżetu zarówno budowy, jak i przedsiębiorstwa. W związku z tym musi nastąpić aktualizacja budżetu budowy, a tym samym – w praktyce – budżetów innych jednostek organizacyjnych, np. bazy sprzętowo-transportowej, oraz w konsekwencji budżetu całego przedsiębiorstwa. Nie jest to sytuacja wyjątkowa. Nastąpiła zmiana zakresu planowanych zadań to i za tymi zmianami musi nastąpić zmiana w budżecie. Liczba tych zmian w budżecie będzie zależeć od realizacji zleceń w danym okresie. Zatem budżet nie może być sztywny, powinien być dynamiczny i uwzględniać planowane zmiany.

W praktyce budżety operacyjne, szczególnie budów i zaplecza technicznego budowy, powinny być przez ich dysponentów aktualizowane w tej sytuacji przynajmniej raz w miesiącu. Inaczej będą duże odchylenia pomiędzy planem a wykonaniem. To samo dotyczy innych obszarów działalności przedsiębiorstwa budowlano-montażowego, np. usług sprzętowych, usług transportowych czy też produkcji betonu.

Celem do osiągnięcia jest realizacja prac budowlanych zgodnie z przyjętym harmonogramem i zakończenie przedsięwzięcia w terminie oraz utrzymanie założeń finansowych tego przedsięwzięcia. Zatem czy można osiągnąć wymienione cele bez znajomości niezbędnych zasobów do realizacji zadania? Otóż nie.

Jeżeli planujemy jakiegokolwiek działanie, to należy bezwzględnie określić niezbędne zasoby do jego realizacji. I jest to fakt bezsporny. Stąd budżet zadania, np. budowy, musi zawierać dane o liczbie zasobów, ich kosztach czy też planowanych przychodach, aby określić planowany wynik przedsięwzięcia. Poza tym trudno realnie zrobić jakiegokolwiek budżet bez znajomości celów do osiągnięcia, które muszą być dokładnie sprecyzowane, np. wynik budowy, rentowność obszaru działalności przedsiębiorstwa itp. W związku z tym na tym etapie to zarząd musi sprecyzować cele do osiągnięcia. Inaczej trudno sporządzić budżet, czyli zaplanować niezbędne zasoby do jego realizacji.

Jeżeli budżetowanie jest traktowane jako biurokratyczne narzędzie zarządzania liczbami, a nie jako element całościowego zarządzania przedsiębiorstwem, to faktycznie można dojść do wniosku, że jest ono zbędne. Jest to po prostu brak zrozumienia istoty procesu budżetowania. Szczególnie jeśli menedżerowie skupiają się na kreowaniu tzw. luzów budżetowych, aby potem pokazywać się w roli tych, którzy wykonują lub wręcz osiągają lepsze wyniki. W ten schemat musi być wpisany system weryfikacji budżetów na etapie ich sporządzania. Jest to problem umiejętności zarządzania przedsiębiorstwem, w tym umiejętnego planowania i jego weryfikacji, a nie tego, że istnieje system budżetowania.

W omówionych aspektach pojawia się problem obsługi technicznej przepływu danych i informacji. Sprawne funkcjonowanie systemu budżetowania wymaga uporządkowania informacji i danych w przedsiębiorstwie oraz wykorzystania odpowiednich systemów informatycznych do budżetowania.

5. Budżet zabija kreatywność pracowników

W literaturze dotyczącej funkcjonowania budżetowania pisze się o niedostosowaniu tradycyjnego budżetowania operacyjnego do potrzeb współczesnego przedsiębiorstwa. Związane jest to najczęściej z takimi negatywnymi aspektami zastosowania budżetu rocznego w przedsiębiorstwie, jak (por. [1, s. 54])²:

- kontrola wykonania budżetu ma charakter mechaniczny, przez co tłumi inicjatywę i zaangażowanie pracowników,
- zbyt częste stosowanie narastającego sposobu ustalania wielkości budżetowych na podstawie danych historycznych,
- dostosowanie budżetów przede wszystkim do hierarchicznej struktury organizacyjnej, a nie do roli, jaką jednostki wewnętrzne odgrywają w realizacji strategii całego przedsiębiorstwa,

² Tłumaczenie za [2, s. 28].

- budżetowanie nastawione jest z reguły na ocenę wielkości wykorzystywanych zasobów, bez powiązania z efektami, jakie przynoszą, oraz rolę, jaką mają w realizacji strategii,
- ograniczanie budżetowania do wewnętrznych aspektów działalności przedsiębiorstwa.

Przedstawiona krytyka budżetowania wynika ze złej praktyki stosowania budżetowania w przedsiębiorstwach. Można wręcz stwierdzić, że powodem krytyki budżetowania jest:

- brak dostosowania systemu budżetowania do zmian otoczenia,
- przyzwyczajenia pracowników lub też zastosowanie sztywnych systemów informatycznych, które nie pozwalają na zmiany,
- „pójście” po najniższej linii oporu, bez zastanowienia się, czy w przyszłości rynek będzie tak samo funkcjonował,
- brak znajomości działalności przedsiębiorstwa i brak odwzorowania w budżecie istotnych procesów odwzorowujących jego działalność,
- nieumiejętność wykorzystania budżetów w działalności przedsiębiorstwa.

Generalnie system budżetowania jest nakierowany na wewnętrzną działalność przedsiębiorstwa. Niemniej pewne jego elementy można wykorzystać na zewnątrz. Przykładem może być przygotowanie oferty na realizację budowy w trybie przetargu.

Dział ofertowania musi przygotować kosztorys budowy do przetargu. Powstaje od razu pytanie, na czym ma się on opierać. W tym momencie można z powodzeniem wykorzystać budżet. Najpierw zostanie sporządzony budżet budowy, w którym zostaną wykorzystane rzeczywiste dane i informacje z przedsiębiorstwa, np. dotyczące kosztów pracy sprzętu budowlanego, transportu, kosztów robocizny itp. Następnie tak sporządzony budżet zostanie porównany ze sporządzonym kosztorysem, który będzie sporządzony na podstawie stawek rynkowych, np. Sekocenbudu. Tym samym zarząd będzie miał informacje, jaka jest pozycja przedstawionej oferty oraz o ile będzie mógł obniżyć cenę na przetargu³. W związku z tym twierdzenie, że budżet tylko można wykorzystywać do wewnętrznych aspektów działalności przedsiębiorstwa, jest po prostu nieuprawnione.

W literaturze przedmiotu zwraca się też uwagę na szczegółowe problemy dotyczące funkcjonowania budżetowania inne niż opisane powyżej (por. [4, s. 1-3; 6, s. 112-122; 10; 16, s. 377-378]). Dotyczą one pewnych uogólnień i specyfiki opisywanych przedsiębiorstw. Pamiętać należy o tym, że każde przedsiębiorstwo działa na określonym rynku, branży, a także ma swoją indywidualną kulturę organizacyjną, mogą się więc pojawiać różnorodne problemy.

³ O ile regulamin przetargu przewiduje tryb negocjacyjny.

6. Podsumowanie

Niewłaściwie wdrożone i prowadzone budżetowanie i kontrola budżetowa (w szczególności rozbieżne ze strategią) mogą wywoływać skutki dysfunkcyjne, można zatem (a nawet należy) udoskonalać szczegółowe rozwiązania w zakresie budżetowania. Jest to możliwe w szczególności w związku z rozwojem systemów rachunku kosztów [12, s. 68]. Do tego stwierdzenia należy dodać też, że systemy rachunku kosztów muszą być stosowane z uwzględnieniem warunków działalności przedsiębiorstwa i potrzeb informacyjnych zarządu. Nie mogą one natomiast wynikać z lansowania mody na określony system rachunku kosztów, np. na rachunek kosztów działań (ABC). W praktyce może się okazać, że ze względu na różnorodność działalności przedsiębiorstwa można dla każdej z nich zastosować inny model rachunku kosztów, dlatego też w praktyce doboru modelu rachunku kosztów należy przede wszystkim zwracać uwagę na jego użyteczność.

Ograniczenia funkcjonowania budżetowania wynikają również z przyczyn, które powstają już na etapie wdrożenia, a najczęściej już na etapie jego koncepcji. Za wdrożeniem systemu budżetowania muszą pójść zmiany m.in. w:

- regulaminie organizacyjnym,
- zasadach wynagradzania i motywowania pracowników,
- decentralizacji zarządzania przedsiębiorstwem,
- organizacji pracy,
- usytuowaniu komórek organizacyjnych w strukturze organizacyjnej, w tym nadaniu im nowego zakresu działania, a ich kierownikom nowych kompetencji,
- dokumentacji organizacyjnej przedsiębiorstwa,
- zakresie rozliczeń wewnętrznych pomiędzy oddziałami czy poszczególnymi jednostkami organizacyjnymi w przedsiębiorstwie,
- ewidencji przychodów i kosztów.

Elementy te muszą być kompatybilne z systemem budżetowania (por. [9, s. 35-39]).

Należy pamiętać o tym, że system budżetowania nie jest odosobniony. Jest on częścią całego systemu informacyjnego zarządzania. Brak powiązań systemu budżetowania z innymi systemami informacyjnymi spowoduje, że nie będzie on sprawny i jego użytkownicy będą z niego niezadowoleni.

Sprawne funkcjonowanie systemu budżetowania wymaga współpracy wszystkich komórek organizacyjnych w przedsiębiorstwie. Dział ds. budżetowania nie może opracować budżetu, a następnie go zweryfikować bez informacji i współpracy z działami, które odpowiadają merytorycznie za pewne procesy w przedsiębiorstwie czy też zadania, np. za realizację budowy. Przejawia się to też w postaci opracowania planów sprzedaży, harmonogramów realizacji zadań i prac budowlanych itd. Brak tej współpracy w praktyce uniemożliwia sprawne budżetowanie. Niezbędnym elementem jest spójna baza danych, która jest podstawą opracowania tych dokumentów. Niestety często się o tym nie pamięta, szczególnie podczas opracowania i wdrażania systemu budżetowania.

Literatura

- [1] Allen D., *Dynamic Budgetary Control*, „Management Accounting”, December 1994.
- [2] Łada-Cieślak M., *Współczesne podejście do budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie*, Zeszyty Teoretyczne nr 55, Warszawa 2000.
- [3] Czubakowska K., *Budżetowanie w controllingu*, Wyd. ODDK, Gdańsk 2004.
- [4] Derkowski A., *Budżetowanie a wartość przedsiębiorstwa*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza. Rozwiązania. Porady ekspertów” 2008, nr 4.
- [5] Gierusz J., *Ograniczenia systemu budżetowania*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 11.
- [6] Hope J., Fraser R., *Precz z budżetami!* „Harvard Business Review Polska”, grudzień 2003.
- [7] Kotapski R., *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Kompendium wiedzy*, Wyd. MARINA, Wrocław 2006.
- [8] Kotapski R., *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa – aspekty teoretyczne*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 972, AE, Wrocław 2003.
- [9] Kotapski R., Zjawin G., *Wybrane problemy wdrażania budżetowania kosztów w przedsiębiorstwie budowlanym*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 5.
- [10] Leahy T., *The Top 10 Traps of Budgeting*, November 1, 2001, <http://businessfinancemag.com/article>.
- [11] Niedbała N., *Beyond Budgeting – zarys koncepcji na tle krytyki tradycyjnego budżetowania*, [w:] *Narzędzia controllingu w przedsiębiorstwie*, red. M. Sierpińska, A. Kustra, Wyd. VISJA PRESS&IT, Warszawa 2007.
- [12] Piosik A., *Budżetowanie i kontrola budżetowa w warunkach rachunku kosztów działań*, AE, Katowice 2002.
- [13] Świdarska G.K., Olszewski K., Pielaszek M., *Wpływ rachunku kosztów na proces budżetowania*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2001, nr 11.
- [14] Szczerbiński A., *Zasady i metody budżetowania kosztów*, [w:] *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, Wyd. ODDK, Gdańsk 2002.
- [15] Szychta A., *Współczesne tendencje w zakresie budżetowania operacyjnego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości nr 50, Warszawa 1999.
- [16] Zasztowt P., *Budżet – czas na zmiany?* [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych. Teoria i praktyka*, Wyd. Krakowskie Towarzystwo Edukacyjne Sp. z o.o., Kraków 2004.

BUDGETING PROBLEMS IN COMPANIES. A CRITICISM OF BUDGET PRACTICE

Summary

This article presents defects in a budget system in companies as well as its reasons and examples of solution. The author describes possible ways to implement a budget system in a company.