

Paweł Rumniak

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

OKRESOWA ANALIZA ODCHYLEŃ W PROCESIE BUDŻETOWANIA W PRZEDSIĘBIORSTWACH PRZEMYSŁU SPOŻYWCZEGO

Kontrola budżetowa przedsiębiorstwa składa się z czterech wyodrębnionych, lecz powiązanych ze sobą etapów:

- gromadzenie informacji niezbędnych do budowy budżetów,
- tworzenie budżetów dla ośrodków odpowiedzialności,
- konsolidacja budżetów do poziomu sprawozdań finansowych,
- określenie zakłóceń (odchyłeń danych rzeczywistych od planów) i analiza przyczyn ich powstawania.

W niniejszym artykule autor skupił się na ostatnim etapie procesu kontroli budżetowej, tj. określeniu odchyłeń oraz analizie ich powstawania. Zawarte w nim uwagi powstały na bazie obserwacji i badań wykonanych w przedsiębiorstwach przemysłu spożywczego i w dużej mierze odnoszą się do specyfiki występującej w tym przemyśle.

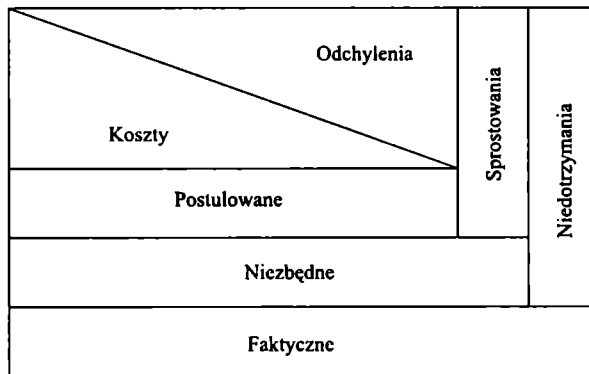
Identyfikacja okresowa zakłóceń w kontroli budżetowej wiąże się z ustalaniem różnic pomiędzy wielkościami rzeczywistymi związanymi z wykonaniem zadań z danego okresu budżetowego oraz wielkościami planowanymi występującymi w budżetach sporządzonych dla tegoż okresu. Różnice, jakie wystąpią, wiążą się ze zjawiskami powodującymi powstawanie odchyłeń, które są analizowane m.in. pod względem ich wielkości oraz przyczyny powstania. Odchylenia dzielone są na dwie grupy [Mak 1963, s. 82]:

- Sprostowania, które wiążą się z odchyleniami doprowadzającymi daną pozycję planowaną, uznaną wstępnie za niezbędną do poniesienia, do poziomu aktualnie niezbędnego. Aktualizacja może odbywać się w trybie *ex post* bądź w trybie *ex ante*. Ze względu na charakter odchyłeń sprostowania można podzielić na:
 - planowane, tj. przewidziane w planie, lecz wywołane przyjęciem w rachunku *ex ante* wielkości wyjściowej bądź wielkości przeciętnej na dany okres, uznanej za niezbędną,

- nieplanowane, które swoją genezę znajdują m.in. w takich zjawiskach, jak inna dynamika zmian wielkości planowanych, specyficzne uwarunkowania w obszarze zakupu i produkcji, zmiany cen, które są trudne do ustalenia na moment budowy budżetów.
- Niedotrzymania, które wiążą się z odchyleniami świadczącymi o zajściu zjawisk, które przeszkodziły w dotrzymaniu wielkości aktualnie uznanych za indywidualnie niezbędne (będące różnicą pomiędzy kosztami faktycznymi a niezbędnymi do poniesienia w danych warunkach). Ostateczna wielkość niedotrzymania wielkości planowanych może być ustalona wyłącznie w trybie *ex post*.

Rysunek 1 ilustruje przekrój klasyfikacji odchyłeń od kosztów planowanych (postulowanych)

W celu doprowadzenia budżetu do porównywalności z danymi rzeczywistymi (odchylenie typu wielkość rzeczywista – wielkość planowana) należy doprowadzić budżet każdego ośrodka odpowiedzialności do poziomu kosztów (lub innych pozycji) niezbędnych do wykonania założeń opisanych w budżetach (planach krótkookresowych).



Rys. 1. Przekrój klasyfikacji odchyłeń kosztów postulowanych (planowanych)

Źródło: [Malc 1963, s. 85].

W celu aktualizacji bazy porównawczej kosztów faktycznych można zastosować jedną z następujących metod [Jarugowa 1998, s. 255-257]:

- tworzenie wielostopniowych budżetów wyjściowych, które wiąże się z budową budżetów dla kilku poziomów wykorzystania zdolności produkcyjnych, w których można wykorzystać m.in. informacje na temat posiadanych zdolności produkcyjnych, typowego wykorzystania zdolności produkcyjnych (np. wielkość średnia dla danego miesiąca, kwartału, półrocza itp.),
- sprowadzenie wielkości budżetowanych do postaci równań liniowych, tak aby operując jedną zmienną, określać poziom niezbędny wielkości budżetowanej.

W tej metodzie szerokie zastosowanie znajdują: metoda najmniejszych kwadratów oraz metoda dwóch punktów, za pomocą których wyznacza się równanie liniowe danej pozycji budżetowej,

- przeliczanie budżetów za pomocą współczynników elastyczności określonych zgodnie z równaniem:

$$e = a * \frac{x}{y} \quad (1)$$

gdzie: e – współczynniki elastyczności,

a – współczynniki kierunkowe (jednostkowe koszty zmienne),

x – średnia wielkość zmiennej objaśniającej (wielkość produkcji),

y – średnia wielkość zmiennej objaśnianej (koszty całkowite).

Rozpatrzone powyżej metody uelastyczniają budżet(y) jedynie w zakresie zmian wielkości produkcji, nie uwzględniają natomiast zmian cen, stawek, norm czy regulacji prawnych, które również wpływają na poziom poszczególnych pozycji budżetowych. Aktualizacja budżetu może więc być powodowana zmianami wszystkich czynników wpływających na budżetowane pozycje, a wykorzystywana metoda aktualizacji budżetów powinna być uzależniona od:

- metody (algorytmu) określania konkretnej wielkości budżetowej,
- zależności pomiędzy czynnikiem wywołującym aktualizację budżetu a konkretną pozycją budżetową (w tym zależność: proporcjonalna, progresywna lub regresywna).

Sprostowania (zarówno planowane, jak i nieplanowane) mogą być identyfikowane w trybie *ex post* i *ex ante*. Ustalenie niedotrzymań może odbywać się jedynie w trybie *ex post* – po zakończeniu produkcji, w momencie rozliczenia. Odchylenia w przemyśle spożywczym mogą być identyfikowane poprzez:

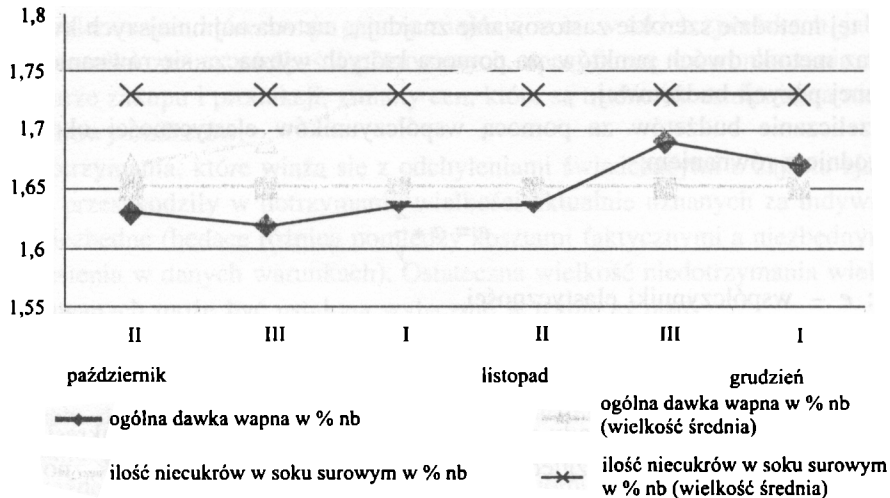
1. Określenie różnicy pomiędzy rzeczywistą wartością (ilością) pozycji a jej wartością (ilością) wynikającą z budżetu. Metoda ta stosowana jest w analizie odchyłeń pozycji budżetowych.

2. Określenie różnicy pomiędzy rzeczywistą wielkością wskaźnika charakteryzującego proces produkcji a wielkością budżetowaną, spowodowanej inną zawartością substancji w surowcu (produkcje), innym niż zakładany poziomem strat czy zróżnicowaniem wsadu. Metoda ta jest stosowana zarówno do określenia odchyłeń pozycji budżetowych, jak i w monitorowaniu poszczególnych rodzajów działalności.

Rysunek 2 ilustruje odchylenia wybranych parametrów określających wydajność procesu produkcji cukru w porównaniu do wielkości średniej w 2001 roku.

Odchylenia zasadniczo mogą być ujmowane w następujących przekrojach [Sołtys 1991, s. 125]:

- podmiotowym i przedmiotowym – obszar powstawania odchyłeń,
- ilościowym i wartościowym – rodzaj powstających odchyłeń,
- przyczynowym – powód powstawania odchyłeń.



Rys. 2. Odchylenia podstawowych parametrów warunkujących wydajność produkcji cukru od średnich kampanijnych

Źródło: opracowanie własne.

Możliwość identyfikacji obszaru powstawania odchyłeń jest podstawowym warunkiem, jaki stawiany jest przed efektywnym systemem kształtowania rentowności i płynności finansowej, przy czym poziom identyfikacji odchyłeń może się zawierać w przedziale podmiotowej i przedmiotowej identyfikacji odchyłeń. Dokładne określenie miejsc wystąpienia odchyłeń umożliwia szczegółową analizę zjawisk powodujących ich powstawanie. W przemyśle spożywczym istnieje możliwość identyfikacji odchyłeń na poziomie podmiotu, wydziału produkcyjnego, procesu sprzężonego, procesu odizolowanego i fazy procesu. Dalszy etap analizy odchyłeń uzależniony jest od możliwości identyfikacji rodzaju powstających odchyłeń. W zależności od wykorzystywanego algorytmu planowania pozycji budżetowej powstałe odchylenia można identyfikować w zakresie:

- zmian wielkości wytwarzania (produkcji),
- zmian cen (stawek) zużywanych składników majątkowych (odchylenie wartościowe),
- zmian zużycia jednostkowego m.in. wskutek różnej jakości (przydatności technologicznej wsadu) lub zmian roboczogodzin (odchylenie ilościowe).

Na podstawie szczegółowej identyfikacji miejsca powstania konkretnego rodzaju odchylenia określone są prawdopodobne przyczyny jego powstania. W metodzie tej bazuje się na narzędziach wykorzystywanych w analizie przyczynowo-skutkowej oraz na raportach kontrolnych kierowanych do kierowników ośrodków odpowiedzialności kontrolujących określone zjawiska. Sposób budżetowania danej pozycji determinuje możliwość analizy zmian tej pozycji. Wykorzystanie algorytmów będących iloczynem ilości i ceny związanej z daną pozycją umożliwia zastosowanie na etapie identyfikacji odchyłeń analizy przyczynowo-skutkowej, w wyniku której

ustalany jest wpływ poszczególnych składników algorytmu na zaistniałą różnicę (odchylenie) za pomocą takich metod, jak metoda podstawień łańcuchowych, reszty, różnic cząstkowych, wskaźnikowa, funkcyjna i podstawień krzyżowych.

W przypadku stosowania algorytmów bazujących jedynie na wielkościach z poprzedniego okresu, możliwości analizy przyczynowo-skutkowej są bardzo ograniczone.

Metodę analizy odchyleń należy dostosować do rodzaju powstających odchyleń. Wynika to z faktu, iż metody analityczne wymagają określonych rodzajów informacji, które są wykorzystywane do budowy wielkości postulowanych. Z tego względu według autora artykułu odchylenia można określić jako:

- różnicę pomiędzy wielkością rzeczywistą a wielkością planowaną, z tym że odchylenie można identyfikować w dwóch wymiarach: ilościowym i wartościowym zgodnym z algorytmem budowy wielkości budżetowej (typ I);
- saldo będące różnicą pomiędzy wielkością rzeczywistą a wielkością planowaną; w tej grupie odchyleń nie można identyfikować odchylenia w dwóch wymiarach z powodu innej budowy algorytmu będącego podstawą określenia wielkości odchylenia (typ II).

Jak wiadomo, możliwość identyfikacji odchyleń w ujęciu ilościowo-wartościowym występuje zarówno w przypadku budżetów kosztów, jak i przychodów, z tym że w przypadku kosztów mogą powstawać również odchylenia drugiego typu (w postaci różnicy pomiędzy kosztami rzeczywistymi i planowanymi). W budżetach wpływów i wydatków występują jedynie odchylenia drugiego typu, głównie ze względu na postać tych budżetów, tj. wymiar finansowy (bez wymiaru ilościowego). Podział odchyleń w tego typu budżetach zaprezentowano w tab. 1.

Tabela 1. Podział odchyleń występujących w wybranych rodzajach budżetów finansowych

Rodzaj odchyień Kategoria budżetu	Możliwość identyfikacji elementów ilościowo- wartościowych (typ I)	Różnica pomiędzy kosztami rzeczywistymi a planowanymi (typ II)
Koszty	+	+
Przychody	+	-
Wpływy	-	+
Wydatki	-	+

Źródło: opracowanie własne.

Powstałe i zidentyfikowane w procesie kontroli budżetowej odchylenia, ze względu na charakter przyczyn je wywołujących, dzielone są na dwie grupy [Małc 1963, s. 104-105]:

- odchylenia zależne (zawinione lub zasłużone) są to zarówno sprostowania, jak i niedotrzymania kosztów niezbędnych, spowodowane przyczynami, na których powstanie może mieć wpływ samo przedsiębiorstwo,
- odchylenia niezależne (nie zawinione lub nie zasłużone) są to sprostowania wielkości planowanych, wywołane przyczynami leżącymi poza zasięgiem przedsiębiorstwa.

Autor artykułu widzi możliwość rozszerzenia powyższego podziału o identyfikacje odchylenia na poziomie ośrodków odpowiedzialności, co spowoduje, że odchylenia zależne mogą być identyfikowane również dla ośrodka odpowiedzialności, natomiast odchylenia niezależne podzielić można na:

- odchylenia niezależne na poziomie ośrodka odpowiedzialności, lecz zależne na poziomie całego przedsiębiorstwa,
- odchylenia niezależne na poziomie ośrodka odpowiedzialności oraz na poziomie całego przedsiębiorstwa (korygujące strategię działalności przedsiębiorstwa).

Odchylenia jednego typu mogą wpływać na odchylenia innego typu, np. rezygnując z wysokiej jakości surowca (ale zachowującego wszystkie normy jakościowe produktu) i wysokich cen zakupu, nabywa się surowiec o niższej jakości i przydatności technologicznej, przez co zwiększa się zużycie jednostkowe surowca w przeliczeniu na wyrób gotowy oraz pracochłonność jednostkową. Jednocześnie surowiec o niższych parametrach jakościowych powoduje, że przy kompleksowym i wielokierunkowym wykorzystaniu surowców przedsiębiorstwo ogranicza liczbę (ilość) wytwarzanych wyrobów lub zmniejsza zakres produkcji (rezygnuje z produkcji pewnych wyrobów) z powodu nieopłacalności produkcji (wyższe koszty od przychodów).

Specyfika branżowa występująca w przemyśle spożywczym wpływa również na częstotliwość określania odchylenia w odniesieniu do pozycji kosztowych (budżetowych) związanych z:

- zakupami – w przypadku ścisłej współpracy z dostawcami i koniecznością zaangażowania znacznych środków własnych na etapie uprawy lub hodowli, jak zakup odpowiednich nasion, pasz, nawozów, zaopatrzenie w maszyny i urządzenia (wypożyczenie, zakup na własność), kontrola jakości (również w okresie zbioru);
- produkcją – w przypadku znacznych wahań sezonowych w okresie budżetowym (rocznym) konieczna jest kontrola działalności produkcyjnej w okresach zgodnych z częstotliwością wahań sezonowych, np. w mleczarstwie wyróżnia się tzw. okresy zimne i ciepłe, w których występują znaczne różnice zarówno w ilości mleka dostępnej na rynku, jak i w jego składzie (zróżnicowana zawartość tłuszczu, białka oraz zróżnicowana jakość mająca wpływ na możliwości wielokierunkowego wykorzystania surowca); w branżach kampanijnych z uwagi na dynamiczne zmiany kontrola budżetowa w okresach kwartalnych, a nawet miesięcznych jest mało przydatna w kształtowaniu rentowności i płynności finansowej; w branżach tego typu kontrola działalności bazuje przede wszystkim na wskaźnikach i parametrach technologicznych charakteryzujących wydajność poszczególnych faz procesów technologicznych od strony surowcowej (wydajność surowca) oraz

produktowej (ilość otrzymanego produktu); wskaźniki te, określane w każdym cyklu produkcyjnym, porównane z wielkościami standardowymi (średnia z okresu, z poprzedniej kampanii, docelowa itp.), informują o efektywności procesów produkcji;

- sprzedaż – praktycznie każdy produkt spożywczy posiada bardzo krótki okres przydatności do spożycia (w porównaniu z produktami innych branż), co znacząco wpływa na dynamikę zjawisk występujących w tej fazie działalności przedsiębiorstw; produkty o krótkich terminach przydatności do spożycia wymagają krótkich kanałów dystrybucji, a osoby związane z zarządzaniem tym obszarem potrzebują bieżących informacji na temat zapotrzebowania rynku w celu określenia programu produkcji lub jego korekty; brak wymiany informacji powoduje powstawanie znacznych odchyień w sprzedaży, wynikających głównie z niedopasowania struktury sprzedaży do struktury popytu; zwiększenie częstotliwości (a tym samym zmniejszenie przedziału czasu stanowiącego kontrolowany okres) powoduje, że struktury asortymentowe produkcji i popytu zbliżają się do siebie; zagadnienie to jest szczególnie ważne w takich branżach, jak mleczarstwo, przetwórstwo ryb oraz produkcja gotowych do spożycia produktów spożywczych (sałatki, wędliny, mięso).

Odchylenia powstające w trakcie normalnej działalności przedsiębiorstwa, dotyczące wydajności produkcji spożywczej, uznane za sprostowania, mogą mieć następujące przyczyny:

1. Zmienna jakość surowca podstawowego dostarczonego do przerobu w przedsiębiorstwie spożywczym, która warunkuje możliwość dopuszczenia surowca do przerobu lub do wytwarzania określonych produktów (czego nie da się w pełni przewidzieć wcześniej). Zmienna jakość może powodować zróżnicowaną wydajność jednostkową lub uniemożliwiać produkcję określonych wyrobów, np. w przemyśle mięsnym określenie klasy surowca warunkuje możliwość powstania określonych produktów, a w mleczarstwie jedynie mleko klasy ekstra jest dopuszczone do produkcji odżywek dla dzieci. Zmienna jakość wpływa jednocześnie na zróżnicowane zużycie jednostkowe, pracochłonność jednostkową produktów, zróżnicowaną cenę jednostkową oraz zmianę struktury produkcji.

2. Zmienna przydatność technologiczna surowca do przerobu, tzn. poziom określonych składników surowca, które mają znaczący wpływ na wydajność procesów przetwarzania poprzez zróżnicowaną zawartość poszczególnych składników w surowcu, znacząco odbiegającą od zakładanych średnich poziomów wykazywanych w normach zużycia. Zmienna przydatność technologiczna wpływać może jednocześnie na przekroczenie lub obniżenie zużycia jednostkowego surowca w stosunku do normy, zwiększenie lub zmniejszenie pracochłonności w stosunku do wielkości standardowej, zmiany w zakresie struktury i ilości produkcji i sprzedaży.

3. Pora roku, która wiąże się ze zjawiskiem sezonowości w takich aspektach, jak ogólna dostępność surowców (zróżnicowana w poszczególnych okresach roku), zawartość poszczególnych substancji istotnych ze względu na przeznaczenie surowca,

cena surowca. Sezonowość wpływa zasadniczo na zróżnicowanie surowca, przez co przedsiębiorstwa, niwelując ujemny wpływ tego zjawiska, muszą ponosić dodatkowe koszty/wydatki na zapewnienie ciągłej dostawy podstawowych surowców, ponadto uzależnienie parametrów surowca od warunków pogodowych znacząco wpływa na zawartość w surowcu podstawowych substancji, których zawartość w porze deszczowej i suchej będzie się od siebie znacząco różniła,

4. Czas składowania surowca podstawowego, tzn. im dłużej surowiec jest składowany, tym mniejsza jest jego wydajność w przerobie, wyższe koszty przerobu tego surowca oraz większa ilość produktów ubocznych. W okresach nadprodukcji surowcowej występuje bardzo często konieczność składowania surowca, wynikająca z ograniczeń w zakresie możliwości przetworzenia, co znacząco wpływa na jego użyteczność. Uwaga ta nie odnosi się jednak do surowców, które wykazują podatność do dłuższego składowania, jak np. półtusze wieprzowe lub wołowe, które w odpowiednich warunkach mogą być przechowywane przez dłuższy czas.

Odchylenia powstające w trakcie normalnej działalności przedsiębiorstwa, dotyczące wydajności produkcji spożywczej, a uznane za niedotrzymania, mogą być powodowane czynnikami zewnętrznymi, związanymi m.in. z niedotrzymaniem określonych parametrów związanych z surowcem poddawanym przerobowi oraz czynnikami wewnętrznymi, powiązаныmi z procesami technologicznymi i organizacją podmiotu. Niedotrzymania występujące w ujęciu ilościowym wiążą się z „nieuzasadnionym” zużyciem jednostkowym surowca przypadającym na wytworzony produkt, powodowanym takimi czynnikami, jak wady czynników produkcji, nieprzestrzeganie receptur produktów, zła organizacja pracy oraz brak nadzoru w trakcie procesów produkcyjnych. Inną grupą niedotrzymań wyrażaną ilościowo są roboczogodziny wyrażone w ujęciu jednostkowym. Różnice pomiędzy poziomem faktycznym a niezbędnym mogą wynikać m.in. z takich przyczyn, jak niekontrolowane i nieplanowane zmiany w jakości i przydatności technologicznej surowców, powodujące zwiększenie pracochłonności poszczególnych wyrobów, oraz niekontrolowane nadgodziny wynikające ze złej organizacji czasu pracy pracowników. Niedotrzymania w ujęciu wartościowym wynikają przede wszystkim z:

- nieuzasadnionych zmian cen zakupu podstawowych surowców,
- zmian stawek związanych z wykonywaniem pracy w nadgodzinach oraz pozaregulaminowych podwyżkach.

W wyniku działania powyższych czynników, które w dużej części są niezależne od przedsiębiorstwa, powstają odchylenia wykonania od założeń w budżecie, mające charakter zarówno odchyleni ilościowych, jak i wartościowych. W zależności od czynnika, który jest przyczyną powstania różnic, przedsiębiorstwo powinno dopasować system informacji o odchyleniu do jego właściwości, tj. informacje o odchyleniach rzutujących na jakość produktu powinny być dostarczane do komórek organizacyjnych mających wpływ na dane zjawiska na bieżąco, natomiast informacje o odchyleniach nie wpływających na jakość produktu są dostarczane kierownikom poszczególnych ośrodków odpowiedzialności zgodnie z harmonogramem sporządzania dokumentacji kontrolnej.

Poprawnie funkcjonujący system identyfikacji odchyleń powinien charakteryzować się poniższymi cechami:

- w zakresie metody badania odchyleń:
 - proces identyfikacji zakłóceń powinien być tak skonstruowany, aby można było identyfikować odchylenia na poziomie akceptowanym (różnice wynikające m.in. z właściwości fizycznych i chemicznych surowca, procesu technologicznego itp.) oraz nieakceptowanym, które są przedmiotem dalszych wyjaśnień przez kierowników ośrodków odpowiedzialności; konieczne jest w tym przypadku określenie zakresu odchyleń istotnych, które są analizowane pod względem przyczyny ich powstania oraz nieistotnych, nie będących podstawą do podjęcia procesu analizy;
 - informacje o zakłóceniach muszą przedstawiać przydatne informacje potrzebne do podejmowania właściwych decyzji, dlatego bardzo ważna jest jakość kadr oraz odpowiednie zaplecze techniczne, które umożliwiają uzyskanie szybkiej i rzetelnej informacji;
- w zakresie dokumentacji wykorzystywanej jako raporty pokontrolne:
 - dokumenty wewnętrzne przedsiębiorstwa powinny być tak sporządzone, aby były czytelne dla odbiorców informacji,
 - wszelkie zmiany w dokumentacji muszą wynikać z przyczyn obiektywnych, które powodują dezaktualizację posiadanej dokumentacji (raportów),
 - dokumenty powinny odzwierciedlać przyczyny powstałych zjawisk (przyczyny różnic) oraz zawierać komentarz do wyników analizy odchyleń,
 - dane umieszczone w dokumentach muszą być sprawdzalne,
 - raporty powinny powstawać z odpowiednią częstotliwością, właściwą dla zjawiska, jakie opisują;
- w zakresie technicznych środków:
 - system musi posiadać skonkretyzowany kanał dystrybucji informacji w postaci raportów pokontrolnych, znany każdemu uczestnikowi tego systemu,
 - każdy z uczestników systemu identyfikacji zakłóceń posiada umiejętność obsługi środków technicznych służących do dystrybucji raportów pokontrolnych,
 - sposób obsługi systemu powinien być nieskomplikowany i nie powinien generować dodatkowych problemów, przedłużających proces dystrybucji informacji,
- z punktu widzenia kierownictwa ośrodków odpowiedzialności:
 - kierownicy powinni być informowani o odchyleniach, na które mają wpływ, ale także o tendencjach i kierunkach działań, które muszą wspierać i wzmacniać,
 - informacje muszą być dla nich czytelne, tj. przełożone z języka „finansów” na formę przystępną dla odbiorcy nie będącego finansistą,
 - kierownicy powinni posiadać odpowiednią wiedzę i umiejętności, które wykorzystują w procesie kontroli budżetowej.

Wprowadzenie systemu identyfikacji zakłóceń wiąże się zatem z działaniami związanymi z:

- wprowadzeniem rzetelnej i bieżącej rejestracji operacji gospodarczych,
- identyfikacją potrzeb informacyjnych kierowników ośrodków odpowiedzialności,
- właściwą organizacją podmiotu w zakresie przepływów informacyjnych niezbędnych w kierowaniu poszczególnymi, wewnątrznie wyodrębnionymi komórkami przedsiębiorstwa,
- wprowadzeniem lub udoskonaleniem już istniejących systemów informatycznych pod kątem wykorzystania w systemie informacyjnym,
- wykorzystaniem sprawdzalnych danych do określenia zakłóceń w procesie kształtowania rentowności i płynności finansowej,
- sposobem planowania poszczególnych pozycji poddawanych kontroli oraz
- edukacją pracowników czynnie uczestniczących w procesie kontroli budżetowej.

Literatura

Jarugowa A. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1998.

Małc W., *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1963.

Soltys D., *Przełanki metodyczne realizacji funkcji rachunku kosztów w warunkach produkcji aparaturowej*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 557, Wrocław 1991.

TEMPORARY ANALYSIS OF DISTORTION IN THE PROCESS OF BUDGETING IN ENTERPRISES OF FOOD INDUSTRY

Summary

The article presents basic information about measuring and analyzing differences between a budget and data taken from the financial accounting system. There is not only information about differences but also about specific factors that cause those distortions.