

Danuta Fjałkowska

Instytut Techniki, Kolegium Karkonoskie w Jeleniej Górze

WPLYW CZYNNIKÓW WEWNĘTRZNYCH NA STRUKTURĘ SYSTEMU BUDŻETOWANIA

1. Wstęp

Celem budżetowania jest zapewnienie efektywnego zagospodarowania z reguły ograniczonych zasobów, jakimi dysponuje przedsiębiorstwo, przez ukierunkowanie decydentów na ustalone cele i zobowiązanie ich do odpowiedzialności za uzyskane wyniki [3, s. 74]. W literaturze przedmiotu można spotkać szereg zaleceń, wywodzących się zarówno z teorii, jak i z praktyki, dotyczących przygotowania systemu budżetowania dla różnej wielkości organizacji różnych branż. W niemal wszystkich opracowaniach dotyczących tworzenia systemu budżetowania spotyka się wytyczne co do projektowania jego struktury, sposobu wdrażania i późniejszego funkcjonowania, które powinno:

- obejmować swym zasięgiem możliwie wszystkie obszary działalności przedsiębiorstwa,
- być zgodne z przyjętą strategią działań organizacji, uwarunkowaniami przestrzennymi, czasowymi, organizacyjnymi, kadrowymi, finansowymi oraz technicznymi,
- odbywać się według określonych procedurą, logicznie ustalonych etapów, ściśle przystających do specyfiki działalności danej jednostki gospodarczej.

Jednym z podstawowych kryteriów tworzenia takiej procedury jest uwzględnienie wewnętrznych czynników mających lub mogących mieć wpływ na realność i skuteczność zapisanych w procedurze działań, a zatem mających lub mogących mieć wpływ na osiągnięcie celów postawionych przed samym systemem budżetowania i całym przedsiębiorstwem.

2. Wewnętrzne determinanty kształtowania systemu budżetowania

W obecnych warunkach gospodarczych przedsiębiorstwo powinno dążyć do ciągłego usprawniania organizacji. Mechanizmy zawarte w budżetowaniu można uznać za podstawowy zestaw narzędzi wspomagający bieżące zarządzanie organizacją i umożliwiający tworzenie warunków niezbędnych do kształtowania ekonomicznie najkorzystniejszego rozwoju tej organizacji.

Kryteria wyznaczające przestrzeń projektową struktury systemu budżetowania konkretnej organizacji mają najczęściej charakter wewnętrzny. Należy do nich zaliczyć m.in.:

- wielkość organizacji, stan i jakość jej zasobów, strukturę kapitału, formę własności itp.,
- stosowane technologie oraz infrastrukturę techniczną i teleinformatyczną,
- funkcjonujące systemy wspomagające zarządzanie (branżowe i międzybranżowe) wraz z potencjalną możliwością ich wykorzystania na potrzeby budżetowania,
- możliwość wyznaczenia ośrodków budżetowania wraz z techniczną możliwością jednoznacznego przypisania i planowania ponoszonych w nich kosztów,
- możliwość określenia zakresu samodzielności i odpowiedzialności (autonomii decyzyjnej) ośrodka wraz z możliwością wyznaczenia kryteriów i trybu oceny ośrodka,
- strukturę władzy i styl zarządzania, co wspólnie z wcześniejszym warunkiem wskazuje na faktyczną możliwość decentralizacji zarządzania,
- kwalifikacje kierownictwa i jego gotowość do akceptacji proponowanych zmian, w tym delegowania części własnych uprawnień decyzyjnych,
- przewidywane różnice w podejściu do budżetu w zależności od treści pozyskiwanych informacji oraz analityczno-diagnostycznych umiejętności realizatorów budżetów.

Czynniki te stanowią ramy brzegowe służące do określenia struktury systemu budżetowania.

3. Projektowanie struktury systemu budżetowania w przedsiębiorstwie. Studium przypadku

Firma SA jest polskim przedsiębiorstwem średniej wielkości. Przedmiotem jej działalności jest produkcja komponentów dla przemysłu teleinformatycznego oraz świadczenie usług z zakresu diagnostyki i napraw wyrobów tej branży. Wyniki finansowe przedsiębiorstwa za ostatnie trzy lata są bardzo dobre i napawają optymizmem. Jednak wiedza o niesłychanej konkurencji w branży nie pozwala kadrze kierowniczej na delectowanie się dotychczasowymi sukcesami i nakazuje wypracowanie wewnętrznych mechanizmów mających pomóc przedsiębiorstwu ela-

stycznie adaptować się do stale pojawiających się zmian w otoczeniu, zwłaszcza w obrębie postępu techniczno-technologicznego oraz stałego wzrostu wymagań klientów.

Zarząd Spółki podjął decyzję o wdrożeniu systemu budżetowania w aspekcie wymagań równolegle wdrażanego systemu controllingu przedsiębiorstwa. Głównymi przesłankami wprowadzenia systemu budżetowania były:

1. Skoordynowanie różnych części bilansu i działalności różnych jednostek wewnętrznych w celu zabezpieczenie realizacji celów całego przedsiębiorstwa.

2. Wypracowanie, głównie wśród kadry kierowniczej, większej świadomości ponoszenia kosztów w ramach ich własnych działań kierowniczych oraz w ramach całego przedsiębiorstwa.

3. Poprawa efektywności prowadzonej działalności dzięki spodziewanemu obniżeniu kosztów, uzyskanemu przez określenie imiennej odpowiedzialności za wykonanie budżetów.

4. Ułatwienia w podejmowaniu decyzji na wszystkich szczeblach zarządzania, czego rezultatem byłoby dokonywanie wyboru lepszych, bardziej skutecznych środków realizacji celów krótko- i długookresowych oraz możliwość wcześniejszego określania konsekwencji tych działań.

Osiągnięcie tych celów miało nastąpić m.in. poprzez:

1. Powołanie stanowiska controllera, do którego zadań należało:

- opracowanie zasad tworzenia ośrodków odpowiedzialności,
- wyznaczenie rodzajów ośrodków, oraz przygotowanie postulatów w zakresie uprawnień i odpowiedzialności kierowników każdego z ośrodków, w relacji do zadań rzeczowych realizowanych w centrum,
- opracowanie, na bazie Strategicznego planu działania, budżetu wiodącego oraz ogólnej procedury jego dezagregacji w cząstkowe budżety ośrodków,
- określenie ścieżki budżetowej oraz metod agregacji cząstkowych budżetów ośrodków do budżetu wiodącego i określonych funkcjonalnych budżetów zbiorczych,
- zaprojektowanie formularzy budżetowych oraz systemu pozyskiwania danych i informacji,
- określenie sposobu monitoringu oraz uprawnień do ewentualnych działań korekcyjnych na poziomie realizacji budżetów zarówno w czasie, jak i w przestrzeni całego systemu budżetowania.

2. Zaakcentowanie kontrolno-motywującej funkcji budżetowania promującej działania oszczędnościowe.

3. Zakup dedykowanego systemu informatycznego mającego wesprzeć proces budżetowania na różnych szczeblach realizacji.

4. Wsparcie działań wdrożeniowych doświadczeniem eksperta zewnętrznego.

Po zakończeniu wszystkich wymienionych działań Zarząd Spółki spodziewa się, że:

1. Planowanie stanie się jednym z podstawowych obowiązków kierowniczych na każdym szczeblu zarządzania, co umożliwiłoby przenoszenie założeń i realizację Strategicznego planu działań na szczeble niższe, bez ponoszenia ryzyka ich niezrozumienia i nieodpowiedniego realizowania.

2. Aktywne uczestnictwo w procesie planowania doprowadzi do rozwinięcia wśród kadry kierowniczej umiejętności określania struktury kosztów w ośrodku i zdolności wariantowego myślenia w procesie prognozowania tych kosztów.

3. Poprzez zapewnienie przejrzystości związku między kompetencjami a ich kosztowym rezultatem zwiększy się poczucie odpowiedzialności za powierzone do dyspozycji mienie.

4. Kadra kierownicza posiada umiejętności rozpoznawania i eliminacji zadań nieefektywnych, co przyczyni się do wypracowania ogólnych metod oszczędnego i efektywnego wykorzystywania zasobów przedsiębiorstwa.

Wszystko to będzie stanowić o merytorycznym poziomie i możliwości prowadzenia dalszych prac w systemie budżetowania, stanowiąc wstępne kryterium sprawności równoległe wdrażanego controllingu przedsiębiorstwa. Budżetowanie bowiem jest ważnym ogniwem controllingu, gdyż warunkuje jego funkcjonowanie w ogóle, a więc wypełnianie jego funkcji i zadań [2, s. 40].

Od początku prac projektowych i wdrożeniowych zdecydowano, że będą one uwzględniać te wewnętrzne elementy działania, które, zadaniem Zarządu, dotychczas się sprawdziły, i które należy uznać za zasadnicze i nienaruszalne. Należy do nich m.in. istniejący w od czterech lat kroczący system planowania z trzyletnią perspektywą działań, oparty na wypracowanych procedurach znajdujących się m.in. w dokumentacji systemu zarządzania jakością – ISO 9001:2000.

W stosunku do tworzonej struktury systemu budżetowania Strategiczny plan jest dokumentem pierwotnym, ujmującym zjawiska gospodarcze w sposób syntetyczny, później dezagregowane do wymiaru cząstkowych planów operacyjnych. Decyzją Zarządu odpowiedzialność za realizację poszczególnych planów cząstkowych delegowano na niższe szczeble zarządzania. Dążono do tego, by odpowiedni dla określonej struktury ośrodków odpowiedzialności i struktury organizacyjnej zakres działań był możliwie najpełniej pokryty rzeczowym zakresem przekazywanych zadań i obowiązków. Controller, z racji nadanych uprawnień, pełni funkcję koordynatora i integratora w całym procesie planowania. Jest także odpowiedzialny za nadzór nad wykonaniem i harmonizacją wszystkich działań zmieniających zapisane w planach standardy. Aby zachować gwarancję obiektywizmu, controller nie ponosi odpowiedzialności za kontrolowane zdarzenia. Nie jest także uprawniony do samodzielnego podejmowania decyzji o zakresie i możliwości dokonania zmian korekcyjnych ani także do samodzielnego podejmowania bieżących decyzji wpływających na tok wykonywania tego, co ma być skontrolowane. Uprawnienia do podejmowania takich decyzji ma wyłącznie dyrektor finansowy. Controller odgrywa tu rolę łącznika, koordynatora i wykonawcy decyzji.

Takie podejście zaowocowało w pierwszej kolejności wyodrębnieniem ośrodków odpowiedzialności. Przy działaniu tym kierowano się następującymi kryteriami podziału:

- zakresem i specyfiką działalności oraz złożonością realizowanego wewnątrz centrum procesu gospodarczego,
- czytelnym określeniem miejsca ośrodka w strukturze organizacyjnej w stosunku do innych ośrodków i do przedsiębiorstwa jako całości, wraz z możliwością jednoznacznego przypisania ośrodkowi istotnych wielkości ekonomiczno-rzeczowych, ludzkich i informacyjnych,
- możliwością jednoznacznego przypisania planowych zadań budżetowych oraz możliwością postawienia do dyspozycji ośrodka zasobów koniecznych do realizacji tych zadań,
- możliwością ustanowienia kompetentnej osoby kierującej ośrodkiem wraz z określeniem jej samodzielności decyzyjnej oraz innych uprawnień takich jak: informacyjne, opiniodawcze, kontrolne, techniczne czy reprezentacyjne wyznaczonych zakresem realizowanych zadań i umożliwiających ich realizację,
- możliwością ustalenia jasnych zasad i struktury odpowiedzialności.

Wybrane przykłady ośrodków odpowiedzialności określonych w Spółce przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Ośrodki odpowiedzialności według funkcjonalnego zakresu i rodzaju

Kryterium funkcjonalne	Rodzaj odpowiedzialności centrum
Działalność podstawowa	za koszty
Działalność pomocnicza	za koszty
Działalność administracyjna	za koszty
Sprzedaż	za koszty
	za przychody
	za zysk
Usługi	za wynik

Źródło: opracowanie własne.

Choć w przedsiębiorstwie występują centra odpowiedzialności za przychody, za zysk i za wynik, ustalono, że w pierwszym etapie, niezależnie od rodzaju ośrodka, budżetowanie będzie dotyczyć wyłącznie kosztów.

4. Przyjęte ramy systemu budżetowania

W pisanej równolegle procedurze budżetowej zawarto merytoryczne i praktyczne zasady tworzenia budżetów cząstkowych wraz z relacjami: (1) budżetów między sobą, (2) danego budżetu z budżetem wiodącym przedsiębiorstwa, a także (3) między budżetem wiodącym a zapisami planu finansowego będącego elementem planu

strategicznego. Wyznaczono w niej także zakres odpowiedzialności każdego kierownika centrum oraz zakres działań, uprawnienia i odpowiedzialność controllera w ramach całego procesu budżetowania.

W tabeli 2 zostały przedstawione najważniejsze cechy charakteryzujące przyjęty w Spółce system budżetowania.

Tabela 2. Cechy charakterystyczne systemu budżetowania w Spółce

Kryterium klasyfikacji	Krótka charakterystyka	
Objęty obszar	1. Budżety centrów odpowiedzialności. 2. Budżet całego przedsiębiorstwa wynikający z zapisów Strategicznego planu działalności. Nie występują jednostki organizacyjne nie objęte budżetowaniem.	
Odpowiedzialność	1. Odpowiedzialność za realizację budżetu, sposób tej realizacji oraz konsekwencje wszystkich działań prowadzonych do dotrzymania budżetu ponosi kierownik ośrodka odpowiedzialności. 2. Odpowiedzialność za poprawne funkcjonowanie całego systemu budżetowania, w myśl określonych procedurą budżetowania zasad ponosi controller.	
Czas	1. Dla ośrodków odpowiedzialności – krótkookresowe budżety roczne z podziałem na kwartały. 2. Dla całego przedsiębiorstwa – długookresowy budżet wiodący z kilkuletnią perspektywą, z podziałem na poszczególne lata.	
Zakres budżetowania	1. Operacyjne – ujmujące dane o pojedynczych procesach realizowanych wewnątrz ośrodków odpowiedzialności. 2. Strategiczny (finansowy) – będący kompromisem między zapisami budżetów operacyjnych i finansowego planu będącego częścią planu strategicznego.	
Kategorie budżetowe	Aktualnie: budżety kosztów. W przyszłości: budżety przychodów, zysku oraz wyniku.	
Sposób agregacji budżetów	1. Dla potrzeb kontroli realizacji – według układu Strategicznego planu działania. 2. Dla potrzeb informacyjno-sprawozdawczych controllera: – według schematu organizacyjnego przedsiębiorstwa, – według schematu organizacyjnego ośrodków odpowiedzialności. – według obszarów funkcjonalnych. 3. Dla potrzeb weryfikacji finansowej – według „5” zespołu kont.	
Funkcjonalne obszary budżetów zbiorczych	Są nimi m.in.: 1) budżet obrotu, 2) budżet sprzedaży krajowej i eksportu, 3) budżet kanałów dystrybucji, 4) budżet produkcji i usług,	5) budżet administracyjny, 6) budżet inwestycji, 7) budżet informatyki, 8) budżet badawczo-rozwojowy.
Kompletność	1. Na poziomie ośrodka realizowane są budżety pełne (brutto) składające się z dwu inaczej sporządzanych części, obejmujące wszystkie koszty związane z danym ośrodkiem odpowiedzialności. 2. Na poziomie przedsiębiorstwa – budżet wiodący brutto, składający się z pełnych budżetów cząstkowych – dotyczący jednego (przedsiębiorstwo) i wszystkich (ośrodki odpowiedzialności) obszarów funkcjonowania.	

Tak powstały system budżetowania opisać można dodatkowo według:

1. **Okresu objętego budżetowaniem** – budżety mają charakter stały. Są sporządzane na ustalony procedurą okres budżetowy. Zatwierdza się je do realizacji na początku okresu, którego dotyczą, a każdy budżet następny jest zatwierdzany dopiero po realizacji budżetu poprzedniego.

2. **Zmienności danych** – tworzone budżety mają charakter statyczny z określoną procentowo tolerancją odchyień. Zakłada się, że wszystkie możliwe okoliczności wpływające na realizację budżetów zostały przewidziane i ujęte w zapisach planowanych wielkości budżetowych. W uzasadnionych sytuacjach dopuszcza się jednak takie działania, w ramach których uzasadnione pozycje budżetowe będą korygowane przed zakończeniem okresu budżetowania.

3. **Metody opracowywania planowanych wielkości budżetowych** – ze względu na brak doświadczeń zastosowano tzw. metodę budżetowania od zera. Takie podejście gwarantowało także praktyczne zastosowanie metody decentralizacji planowania i dało możliwość zaangażowania w ten proces znacznej liczby osób, co m.in. było celem wdrażania całego systemu. Przymuszczalnie metoda ta będzie obowiązywała w dłuższym okresie.

4. **Metody uzgadniania** – indywidualna, opracowana w Spółce, procedura negocjacyjna, łącząca tradycyjne sposoby odgórnego i oddolnego tworzenia budżetów.

5. **Zatwierdzania budżetów** – uprawnienia do zatwierdzania posiada wyłącznie Komisja budżetowa w składzie: dyrektor finansowy, controller i kierownicy odpowiednich ośrodków odpowiedzialności.

6. **Sposobu pozyskiwania informacji** – z wykorzystaniem równocześnie wdrażanego dedykowanego systemu informatycznego.

Obecnie trwają intensywne prace nad zapisami dotyczącymi zakresu i częstotliwości kontroli budżetów wraz z wytycznymi wyznaczającymi ramy tolerancji odchyień oraz preferowanych sposobów reagowania na odchylenia istotne. Docelowo w procedurze zostaną także określone zasady funkcjonowania systemu sprawozdawczości realizowanej zarówno przez kierowników, jak i przez controllera.

5. Indywidualna, negocjacyjna metoda tworzenia budżetów

Ze względu na stopień zaangażowania pracowników w proces przygotowywania budżetów praktyka wyróżnia dwie metody budżetowania: odgórną i oddolną¹. W Firmie SA zastosowano rozwiązanie łączące obie te metody, co wynikało z tego, że po pierwsze – postanowiono nie zmieniać dotychczasowej dobrze ugruntowanej praktyki planowania kosztów na bazie zapisów planu strategicznego (ele-

¹ Ponieważ w literaturze przedmiotu wiele miejsca poświęcono tym metodom, w niniejszym opracowaniu uznaje się, że są one znane i nie wymagają wyjaśnienia.

ment odgórny), a po drugie – we wdrażanym sposobie budżetowania miały być zaakcentowane elementy zwiększające poczucie świadomości współuczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem wszystkich osób tworzących i realizujących budżety (element oddolny).

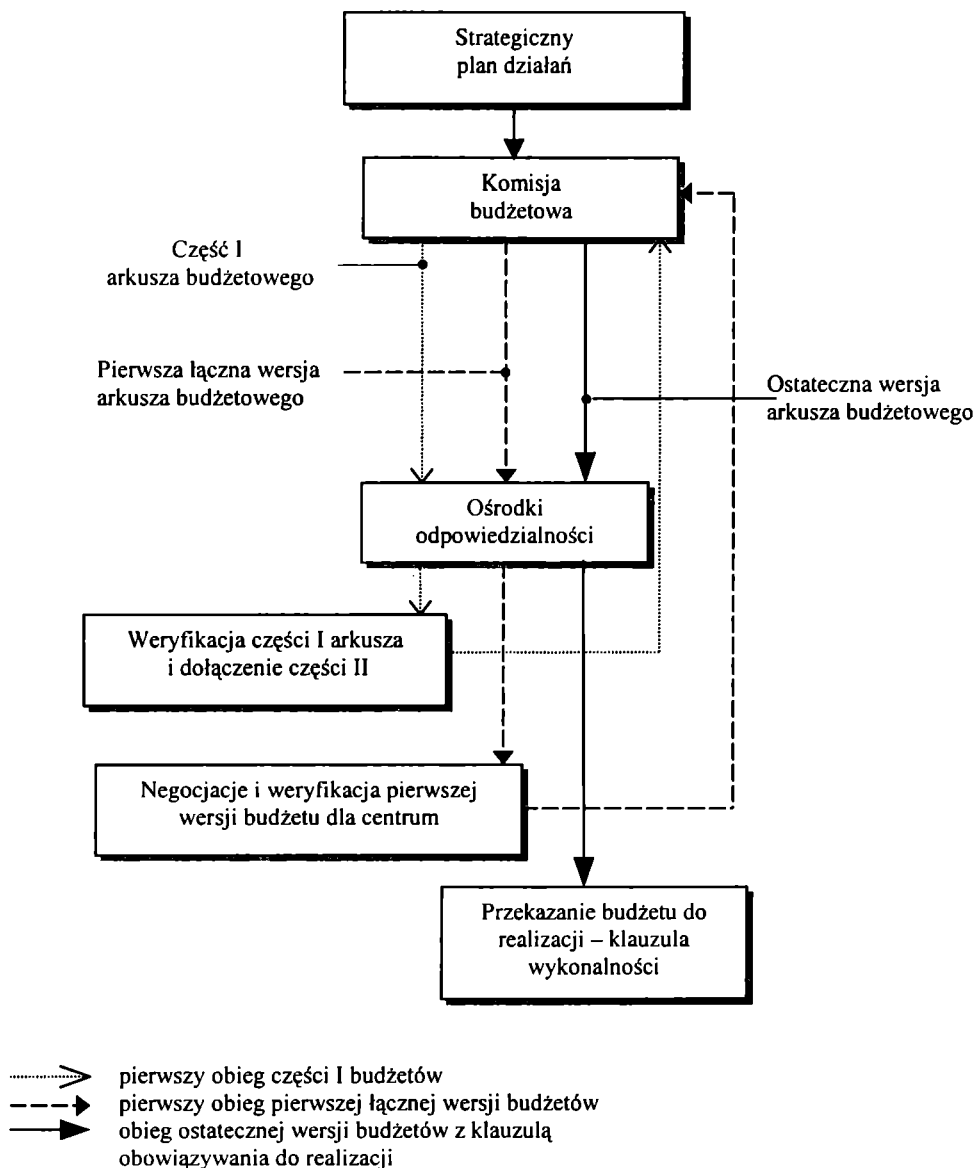
Metoda stosowana w Spółce polega na tym, że arkusz budżetowy podzielony jest na dwie części. Zapisy w części I arkusza budżetowego, tworzone są na potrzeby i w ramach Strategicznego planu i przekazywane kierownikom ośrodków. Po otrzymaniu części I budżetu kierownik samodzielnie tworzy część II arkusza budżetowego. Tworzy ją, mając na uwadze zadania postawione przed ośrodkiem, ale budżetowane przez niego wielkości dotyczą wyłącznie działań regulacyjnych, wspomagających realizację zadań ośrodka oraz, ewentualnie, tych kosztów działalności, które wcześniej nie zostały ujęte w części I. Obie części, połączone i logicznie powiązane, tworzą jednolity i spójny budżet ośrodka. Weryfikacji zapisów tak utworzonego budżetu dokonuje sam kierownik, a następnie specjalny zespół – Komisja budżetowa. Na tym etapie możliwa jest jeszcze, zgodnie z ewentualnymi uzasadnionymi sugestiami kierowników, aktualizacja zapisów części I oraz, konsekwentnie, wprowadzanie zmian do zapisów w części II arkusza. Chodzi o to, by łączna suma wszystkich budżetów była zgodna z planem finansowym, a także o to, by każda pozycja zapisana w budżetach częściowych była bezwzględnie zgodna z zapisami budżetu wiodącego.

Koordynatorem wszystkich działań jest controller. Dokonuje on ostatecznej weryfikacji budżetów, uwzględniając wytyczne Strategicznego planu działań oraz ustalenia Zarządu dotyczące aktualnej polityki finansowej przedsiębiorstwa. Dopiero wówczas budżet ośrodka staje się budżetem obowiązującym. Opisany proces postępowania ilustruje rys. 1.

Taka metoda ma, w ocenie Zarządu, trzy główne mocne strony. Po pierwsze, kierownicy poszczególnych ośrodków najlepiej znają swoje potrzeby i z tej wiedzy należy korzystać. Po drugie, ich motywacja i zaangażowanie w realizację budżetu oraz odpowiedzialność za możliwe skutki tej realizacji na pewno są wyższe, gdyż uczestniczą oni w opracowywaniu jego założeń. Po trzecie, pozwala ona na łączenie bieżących praktycznych doświadczeń kierowników niższych szczebli zarządzania z odgórnym spojrzeniem na Spółkę, będącym przywilejem Zarządu.

Jest sprawą oczywistą, że treści arkuszy budżetowych dla poszczególnych centrów odpowiedzialności różnią się między sobą. Są one zależne od rodzaju centrum i rodzaju prowadzonej w centrum działalności, ale zawsze dotyczą kosztów pełnych ośrodka. Taki stan rzeczy jest zdeterminowany celami, jakie stawia się samemu systemowi budżetowania we wstępnej fazie jego realizacji, tj. wypracowaniem większej świadomości ponoszenia kosztów oraz zasad oszczędnego i efektywnego wykorzystywania przydzielonych ośrodkom zasobów, co pozwoli lepiej konstruować budżety następnych okresów. Chodzi głównie o to, by kierownicy mieli wiedzę:

- jak duże są pełne koszty ośrodka oraz jaki jest udział kosztów centrum w strukturze kosztów całkowitych Spółki,
- które koszty dominują w strukturze kosztów ośrodka i jaki jest udział poszczególnych kosztów w strukturze rodzajowych kosztów Spółki,



Rys. 1. Negocjacyjna metoda tworzenia budżetów w Firmie SA

Źródło: opracowanie własne.

- w jakim zakresie i na jakie koszty mogą wpływać na bieżąco oraz jakie decyzje regulacyjno-zapobiegawcze będą oni mogli podejmować w przyszłości.

Budżety przekazane ośrodkom do realizacji traktowane są jako realne plany działania, a w celu wzmocnienia obowiązku dotrzymywania zawartych w nich zapisów tworzony jest równoległe odpowiedni system motywacyjny. Ma on uwzględniać wyniki realizacji budżetów i wagę ewentualnych działań korekcyjnych koniecznych do podjęcia przy powstałych odchyleniach. Jego konstrukcja ma pozwalać na późniejszą aktualizację zapisów, np. zmianę kryteriów oceny czy narzędzi motywujących, w miarę dochodzenia do budżetów bardziej „napiętych”, wyznaczonych do realizacji w krótszym czasie.

6. Podsumowanie

Budżetowanie jest zawsze bardzo skomplikowanym przedsięwzięciem. Wiele wstępnych warunków i wiele problemów, których nie można wcześniej przewidzieć powoduje, że rzeczą nieprawdopodobną jest stworzenie od razu systemu bezbłędnego. Świadomość tego faktu przyczynia się do tego, że w szeregu przedsięwzięciach najpierw przygotowuje się całą serię projektów, których realizacja w określonym czasie, przy zaangażowaniu określonej liczby osób, jest sprawdzana, a skutki działań analizowane tak, aby w konsekwencji doprowadzić do zbudowania systemu budżetowania, którego skuteczność i efektywność będzie zadowalająca przy uwzględnieniu wcześniej przyjętych kryteriów oceny. W Firmie SA czas próby i dochodzenia do zadowalających rozwiązań określono na poziomie jednego roku kalendarzowego. Jednak już przed zakończeniem tego okresu Zarząd dostrzegł korzystne symptomy zmian, do których można zaliczyć m.in.:

- coraz lepszą koordynację realizacji zadań w systemie planowania oraz negocjacji zapisów w cząstkowych budżetach ośrodków, co jest wyrazem przedsiębiorczych zachowań kadry kierowniczej,
- dostrzegalny wzrost odpowiedzialności za swe działania wśród pracowników realizujących budżet, wyrażającej się m.in. poprzez postulaty zwiększenia ich roli w procesie tworzenia budżetów, a także zwiększenia liczby i częstotliwości szkoleń z zakresu budżetowania.

Pojawiły się również problemy. Jednym z nich jest niezadowolenie kierowników z nadania uprawnień do koordynowania i integracji działań w systemie budżetowania wyłącznie controllerowi. Powoduje to zawężenie ich pola obserwacji wyłącznie do swojego ośrodka, bez możliwości obserwacji własnej pozycji na tle wszystkich ośrodków odpowiedzialności oraz w ramach całego systemu planowania i budżetowania. Drugi problem to widoczny brak dalszych planów wdrożeniowych właściwych samemu systemowi controllingu, co prowadzi do odczucia pozornych działań w tym zakresie, a wyjątkowo duże zaangażowanie osoby controlera w działania nadzorujące i kontrole sugeruje, że został on powołany jedynie do zajmowania się tym obszarem zagadnień. Jednak już samo sformułowanie tych

problemów wskazuje, że wiedza o nich jest duża, i że w najbliższym czasie należy się spodziewać ich pozytywnego rozwiązania.

Literatura

- [1] Fjałkowska D. *Determinanty projektowania struktury systemu budżetowania*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005, nr 8.
- [2] Kardasz A., *Controlling w polskich przedsiębiorstwach*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i controlling w warunkach integracji z Unią Europejską*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1019, AE, Wrocław 2004.
- [3] Sierpińska M., Niedbala B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.

THE INFLUENCE OF INTERNAL FACTORS ON THE STRUCTURE OF THE BUDGETING SYSTEM

Summary

Mechanisms contained in budgeting can be recognized as a basic set of tools supporting the current organization management, able to cooriginate conditions necessary for shaping the most profitable development of the organization. The first part of this paper contains examples of obligatory as well as individual criteria determining in each organization an internal project space of such a system. In the second part a practical example of a functioning budgeting system has been presented in which the characteristic features and current working conditions of the enterprise have been fully and successfully discussed.