

**Roman Kotapski**

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

## **WYBRANE ORGANIZACYJNE ASPEKTY WDRAŻANIA I FUNKCJONOWANIA SYSTEMU BUDŻETOWANIA W PRZEDSIĘBIORSTWIE\***

### **1. Wstęp**

Budżetowanie coraz częściej jest stosowane w działalności przedsiębiorstwa. Wdrażanie i funkcjonowanie budżetowania nie przebiega bez oporu, ale poprzez pokonywanie pojawiających się trudności.

Pojawiają się głosy, że budżetowanie jest zbędne lub nie daje spodziewanych efektów po jego wdrożeniu. Znane są i takie opinie, że najlepiej w ogóle zrezygnować ze sztywnego planowania, a tym samym ze sporządzania budżetów (por. [1, s. 112-122]).

Budżetowanie to zespół czynności wykonywanych zgodnie z zasadami i metodami właściwymi temu procesowi, prowadzących do sporządzenia budżetu i wykorzystania go w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Najpierw budżet trzeba więc opracować i zatwierdzić, a potem realizować. W trakcie realizacji budżetu i po zakończeniu jego obowiązywania należy sprawdzić, jak został on zrealizowany. Ostatnia część procesu budżetowania nazywana jest powszechnie kontrolą budżetową.

Z samej istoty budżetowania można wnioskować, że proces ten musi być odpowiednio zorganizowany; zatem najpierw należy opracować koncepcję funkcjonowania tego procesu, a następnie wdrożyć go w przedsiębiorstwie. Samo wdrożenie jeszcze nic nie da. System budżetowania nie jest samoistny i muszą być spełnione pewne warunki organizacyjne, aby mógł on sprawnie funkcjonować, a tym samym – aby była możliwość pełnego wykorzystania budżetów w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

---

\* Praca naukowa finansowana ze środków Ministerstwa Nauki i Informatyzacji na naukę w latach 2006-2008 jako projekt badawczy.

Aspekty organizacyjne dotyczą zarówno etapu projektowania systemu budżetowania, jak i jego wdrożenia i funkcjonowania. W artykule przedstawiono niektóre problemy organizacyjne związane z projektowaniem koncepcji, wdrożeniem i funkcjonowaniem systemu budżetowania w przedsiębiorstwie.

## 2. Koncepcja systemu budżetowania

System budżetowania to nie tylko same „tabelki z cyframi”. Jest to system, który składa się z wielu powiązanych ze sobą elementów. W jego skład wchodzi:

- budżet operacyjny przedsiębiorstwa,
- budżet finansowy,
- budżety cząstkowe (przychodów i kosztów),
- budżet wpływów i wydatków,
- instrukcje budżetowe,
- zasady sporządzania sprawozdania z wykonania budżetu,
- zakładowy plan kont w zakresie objętym budżetowaniem,
- system informatyczny,
- zasoby ludzkie zarządzające systemem budżetowania.

Punktem wyjścia jest zatem opracowanie koncepcji systemu budżetowania w przedsiębiorstwie.

Dedykowany system budżetowania musi być odpowiednio przygotowany i przemyślany. Przyszły użytkownik już na etapie projektu systemu musi wiedzieć:

- jakie będą elementy składowe systemu budżetowania,
- jak i jakimi środkami będzie wdrażany,
- jaki będzie harmonogram jego wdrożenia,
- jak ma on funkcjonować po wdrożeniu.

Należy pamiętać, że wdrożenie systemu budżetowania najczęściej wymusza [2, s. 35-39]:

- zmiany w strukturze organizacyjnej,
- wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności za koszty i wynik oraz miejsc powstawania kosztów,
- zmiany zakresu kompetencji i obowiązków kierowników komórek organizacyjnych,
- zmianę dokumentacji organizacyjnej i obiegu dokumentów,
- zmianę mentalności pracowników.

W związku z tym koncepcja systemu budżetowania musi być starannie przygotowana. Model koncepcji systemu budżetowania musi zawierać:

- określenie celów budżetowania w przedsiębiorstwie,
- opis organizacji produkcji w przedsiębiorstwie,
- ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów,
- opis systemu budżetowania przedsiębiorstwa,
- opis budżetów cząstkowych,

- założenia kontroli budżetowej w przedsiębiorstwie, w tym jej elementów,
- założenia do zakładowego planu kont w części dotyczącej systemu budżetowania,
- organizację funkcjonowania systemu budżetowania w przedsiębiorstwie,
- określenie zasad i procedur wdrażania poszczególnych budżetów częściowych,
- wymagania wobec kadry zajmującej się obsługą systemu budżetowania,
- założenia systemu informatycznego do obsługi budżetowania,
- harmonogram wdrażania systemu budżetowania w przedsiębiorstwie.

Wyżej wymienione elementy modelu koncepcji systemu budżetowania mogą być mniej lub bardziej rozbudowane. Najważniejsze jest określenie, co chcemy osiągnąć przez wdrożenie systemu budżetowania i jak ten cel osiągnąć.

Stworzenie koncepcji systemu budżetowania pozwala obu stronom – wdrażającej i zamawiającej – na sprecyzowanie swoich potrzeb. Dotyczy to zwłaszcza wyspecyfikowania rzeczywistych potrzeb zamawiającego. W praktyce nowe potrzeby pojawiają się zazwyczaj na etapie koncepcji. Generalnie lepiej jest zmieniać założenia na etapie projektu niż w trakcie opracowywania poszczególnych budżetów częściowych czy też później zmieniać system informatyczny.

### **3. Wdrażanie systemu budżetowania**

Wdrażanie systemu budżetowania polega na implementacji założeń opracowanych w koncepcji do przedsiębiorstwa. Należy więc zweryfikować harmonogram zadań do wykonania przedstawiony w koncepcji. Wymagane jest również postępowanie według opracowanej wcześniej procedury wdrażania poszczególnych budżetów częściowych. Procedura wdrażania budżetów częściowych musi być następująca:

- opracowanie formularzy budżetowych z zawartością pozycji przychodowych, kosztowych i ilościowych,
- weryfikacja formularzy budżetowych przez komórkę merytoryczną, która będzie sporządzać i odpowiadać za budżet,
- weryfikacja założeń opracowanych formularzy przez dział ekonomiczny (controllingu),
- opracowanie rzeczywistego budżetu na podstawie danych z poprzednich okresów,
- opracowanie instrukcji sporządzania danego budżetu,
- weryfikacja modelu budżetu przez 2-3 miesiące (okresy budżetowe),
- wprowadzenie zweryfikowanej wersji budżetu z instrukcją jego sporządzania do formalnego użytkowania,
- przeniesienie budżetu na platformę informatyczną.

Każdy projekt budżetu na etapie wdrażania musi być w rzeczywistości funkcjonowania przedsiębiorstwa zweryfikowany pod kątem:

- przyjętych założeń projektowych formularzy budżetowych,

- możliwości sporządzenia danego budżetu w określonym czasie,
- zawartości bazy danych w przedsiębiorstwie,
- obiegu dokumentów związanych z opracowaniem budżetu,
- kontroli wykorzystania budżetów w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Wdrażanie poszczególnych budżetów częściowych nie może być przypadkowe i musi być dobrze przemyślane. Kolejność ich wdrażania powinna być tak ustalona, aby była możliwość sporządzenia tego budżetu. Również już na tym etapie można uczyć pracowników sporządzenia budżetu oraz jego wykorzystania w zarządzaniu. Wdrożenie systemu budżetowania zależy bowiem od:

- zaangażowania pracowników poszczególnych komórek organizacyjnych,
- zaangażowania zarządu przedsiębiorstwa na etapie wdrożenia,
- przestrzegania uzgodnionego harmonogramu prac wdrożeniowych,
- przestrzegania terminów opiniowania poszczególnych budżetów częściowych,
- sprawności systemu informatycznego,
- sprawnego wdrażania zatwierdzonych układów budżetów do systemu informatycznego.

Ważnym elementem funkcjonowania systemu budżetowania jest platforma informatyczna, która będzie go obsługiwać. Podstawowe oczekiwania wobec tej platformy muszą już być zdefiniowane w modelu koncepcji. System informatyczny musi zapewniać:

- definiowanie budżetów częściowych,
- agregację budżetów częściowych według zadanych kryteriów,
- zatwierdzanie poszczególnych budżetów automatycznie przez zwierzchnika tak, aby po dacie sporządzenia nie można było nanieść zmian bez jego zgody,
- definiowanie dostępu do wydzielonych obszarów budżetowania,
- możliwość dostępu pracowników odpowiedzialnych za sporządzenie budżetu częściowego do systemu budżetowania w sieci,
- automatyczna rejestracja wydruków budżetowych,
- współpraca z systemem finansowo-księgowym,
- współpraca z arkuszem kalkulacyjnym, np. z Excelem,
- automatyczne przedstawienie zaawansowania wykonania budżetu,
- sporządzanie wielostopniowego i wieloblokowego rachunku wyników.

W wielu publikacjach dotyczących omawianej problematyki zaleca się wykorzystanie arkusza kalkulacyjnego do obsługi systemu budżetowania. Na pewno arkusz kalkulacyjny dobry jest na etapie wdrażania poszczególnych budżetów częściowych, gdyż zmniejsza koszty późniejszych zmian w oprogramowaniu. Na tym etapie łatwiej jest zmienić wnętrze budżetu częściowego niż zmieniać jego oprogramowanie. Zastosowanie arkusza kalkulacyjnego do obsługi budżetowania w codziennej pracy:

- prowadzi do trudności agregacji budżetów częściowych,
- zwiększa pracochłonność sporządzania poszczególnych budżetów,

- powoduje brak realnej możliwości sprawdzenia aktualnego zaawansowania wykonania budżetu, co powoduje rozluźnienie dyscypliny finansowej,
- prowadzi do trudności w zestawieniu odchyleń cząstkowych ze względu na pracochłonność tego procesu,
- powoduje brak bieżącej kontroli przychodów i kosztów według obszarów działalności wyznaczonych przez budżety,
- zwiększa koszty działalności systemu budżetowania.

Podczas zastosowania arkusza kalkulacyjnego do obsługi systemu budżetowania pracownik głównie skupia się na mozolnym „przepisywaniu” danych z jednego układu do drugiego, natomiast nie zostaje mu już zbyt wiele czasu na analizowanie tych budżetów czy też wyciąganie wniosków z analizy wykonania budżetów. Efektem tego jest to, że system budżetowania nie spełnia oczekiwań zamawiającego. Później, już w trakcie jego eksploatacji, pojawiają się głosy sceptyków, że ten system jest nieprzydatny.

#### **4. Funkcjonowanie systemu budżetowania**

Systemem budżetowania, jak każdym innym systemem, trzeba zarządzać. Należy więc stworzyć podstawy organizacyjne umożliwiające jego prawidłowe funkcjonowanie. W zależności od przyjętej struktury organizacyjnej i podziału zadań, to najczęściej dział ekonomiczny lub controllingu odpowiada za sporządzenie budżetu przedsiębiorstwa, tak więc musi odpowiednio zorganizować obieg dokumentów z tym związanych. Należy zatem stworzyć tzw. księgę budżetową.

Księga budżetowa to zbiór dokumentów dotyczących funkcjonowania systemu budżetowania w przedsiębiorstwie. Innymi słowy – jest to miejsce, gdzie gromadzone są wszystkie dokumenty niezbędne do prawidłowego funkcjonowania systemu budżetowania. Jej elementy składowe to [3, s. 41-45]:

- instrukcje budżetowe,
- wzory formularzy budżetowych,
- zasady i wskazówki sporządzania sprawozdania z wykonania budżetu,
- wykaz podstawowych zagadnień zawartych w sprawozdaniu z wykonania budżetu,
- wzory raportów z wykonania budżetów,
- informacja z przeprowadzonej analizy procesów na podstawie kontroli budżetowej,
- projekty zmian w budżetach,
- zarządzenia, pisma okólne dotyczące funkcjonowania systemu budżetowania w przedsiębiorstwie,
- spis obowiązujących instrukcji budżetowych,
- spis używanych formularzy budżetowych w systemie budżetowania,
- wykaz pracowników, którzy są odpowiedzialni za sporządzenie poszczególnych budżetów w przedsiębiorstwie.

W praktyce funkcjonowania systemu budżetowania istotne jest określenie dostępu do zawartości danych w poszczególnych obszarach tego systemu. Ten aspekt powinien być z góry określony w instrukcji sporządzania budżetu.

Kolejny ważny element funkcjonowania systemu budżetowania to dostosowanie ewidencji przychodów i kosztów na potrzeby budżetowania. Poszczególne konta syntetyczne i analityczne w zespołach 5 i 7 muszą być kompatybilne z budżetami cząstkowymi. W przeciwnym razie nie będzie można dokonać porównania wartości planowanych z wielkościami rzeczywistymi na poziomie poszczególnych budżetów cząstkowych. Efektem tego będzie to, że system budżetowania zmniejszy swoje pierwotne zalety. W związku z tym już na etapie opracowywania i wdrażania systemu budżetowania bezwzględnie należy współpracować z działem księgowości, a i czasem przełamywać jego opory działu księgowości, „wyzwolić” go z przyjętych schematów tworzenia zakładowego planu kont.

Zarządzanie systemem budżetowania oraz jego odpowiednie wykorzystanie wymaga zatrudnienia pracowników o określonych kwalifikacjach i umiejętnościach. Pracownik powinien zatem:

- posiadać zdolności organizacyjne,
- mieć zdolności interdyscyplinarne,
- posiadać umiejętność analitycznego myślenia,
- znać system organizacji produkcji i funkcjonowania przedsiębiorstwa, w którym zajmuje się systemem budżetowania lub controllingu,
- znać przepisy prawa dotyczące różnych obszarów działalności przedsiębiorstwa,
- umieć wyodrębnić i analizować procesy zachodzące w przedsiębiorstwie,
- znać na tyle rachunkowość przedsiębiorstwa, aby samodzielnie korzystać z jej zasobów,
- znać rachunek kosztów, system budżetowania i controllingu w przedsiębiorstwie,
- posiadać umiejętność obsługi standardowego pakietu biurowego (Word, Excel),
- umieć pracować w systemie informatycznym, który obsługuje system budżetowania.

## 5. Wnioski

Decyzja o wdrożeniu systemu budżetowania niesie za sobą pewne ryzyko o charakterze organizacyjnym, techniczno-technologicznym czy też psychospołecznym, co przedstawia tab. 1. Niemniej jednak właściwe przygotowanie koncepcji wdrożenia oraz późniejszego funkcjonowania pozwoli to ryzyko zminimalizować. Być może już na etapie koncepcji zarząd stwierdzi, że najpierw lepiej przygotuje załogę i przedsiębiorstwo do tego procesu, a dopiero po pewnym czasie przystąpi do wdrożenia tego systemu.

Tabela 1. Rodzaje ryzyka przy wdrażaniu systemu budżetowania

Rodzaj ryzyka	Charakterystyka
Organizacyjne	<ul style="list-style-type: none"> <li>– brak celów i wizji rozwoju jednostki</li> <li>– niewłaściwe relacje w zakresie uprawnień i odpowiedzialności</li> <li>– brak procedur organizacyjnych</li> <li>– niesprawne mechanizmy kontrolne</li> <li>– ograniczone zasoby</li> <li>– odległości pomiędzy jednostkami organizacyjnymi (położenie geograficzne)</li> <li>– wadliwy obieg dokumentacji i przepływ informacji</li> </ul>
Techniczno-technologiczne	<ul style="list-style-type: none"> <li>– nieadekwatność stosowanej technologii informatycznej</li> <li>– wykorzystywanie nieodpowiednich metod, technik i narzędzi</li> <li>– słaby poziom infrastruktury informatycznej</li> </ul>
Psycho społeczne	<ul style="list-style-type: none"> <li>– niechęć do wprowadzania zmian</li> <li>– niska kultura organizacji</li> <li>– nieumiejętność pracy zespołowej</li> <li>– niedostateczne umiejętności i wiedza realizatorów wdrożenia</li> <li>– fluktuacja kadr</li> <li>– brak dostatecznej motywacji przyszłych uczestników systemu budżetowania</li> <li>– brak umiejętności w posługiwaniu się narzędziami systemu budżetowania</li> </ul>

Źródło: [4, s. 10].

Jak już wspomniano, wdrożenie systemu budżetowania w przedsiębiorstwie wymaga wielu zmian. Dlatego też na etapie wdrażania i późniejszego funkcjonowania systemu budżetowania powinny być opracowane procedury [5, s. 182]:

- zbierania informacji,
- przetwarzania informacji,
- przekazywania informacji do właściwych komórek organizacyjnych,
- prezentacji informacji (pierwotnych i przetworzonych).

Na zakończenie należy dodać, że jeśli zarząd nie będzie zainteresowany lub nie będzie umiał wykorzystać budżetów do zarządzania przedsiębiorstwem, to w praktyce system ten nie będzie funkcjonował prawidłowo. Zatem od razu pojawiają się następujące pytania: dlaczego zarząd przedsiębiorstwa wdrożył system budżetowania? Jaki miał w tym cel? Być może uległ tylko panującej modzie na wdrażanie systemów budżetowania? Jednak wdrożenie i funkcjonowanie budżetowania nie jest za darmo i koszty muszą się zwrócić. Zatem system budżetowania musi przynieść oczekiwane efekty. W związku z tym należy dobrze przemyśleć decyzje o wdrożeniu budżetowania.

## Literatura

- [1] Hope J., Fraser R., *Precz z budżetami*, „Harvard Business Review Polska” grudzień 2003.
- [2] Kotapski R., *Księga budżetowa jako przewodnik po systemie budżetowania przedsiębiorstwa*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004, nr 4.
- [3] Kotapski R., Zjawin G., *Wybrane problemy wdrażania budżetowania kosztów w przedsiębiorstwie budowlanym*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 5.
- [4] Ossowski M., *Z jakimi trudnościami należy liczyć się podczas wdrażania budżetowania*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005, nr 10.
- [5] Zjawin G., *Determinanty i sposób zmiany systemu informacyjnego zarządzania*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Teoria i praktyka*, Akademia Rolnicza, Szczecin 1999.

## BUDGETING IN A COMPANY – CHOSEN ORGANIZING PROBLEMS OF IMPLEMENTATION

### Summary

This article describes problems concerning implementation of budgeting systems in a company. What does a conception of budgeting include? How one can implement budgeting systems in a company? Last part of this article describes organizing problems in budgeting systems.