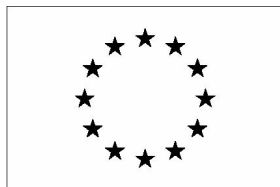




### **Przesłanki i warunki skutecznego wdrożenia systemu budżetowania na zasadach controllingu.**

Istnieje cały szereg korzyści wynikających z prawidłowo funkcjonującego systemu budżetowania. Należą do nich między innymi: analiza odchyleń, która pozwala dostosowywać przedsiębiorstwo do zmieniających się warunków otoczenia; zwiększenie zaangażowania pracowników w osiąganie celów przedsiębiorstwa; optymalizacja procesów i wielkości ekonomicznych; możliwość określenia dolnej granicy ceny; generowanie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji; wykorzystanie jako systemu wczesnego ostrzegania lub jak pokazują najnowsze trendy zastosowanie budżetowania do zarządzania wartością firmy. Mówi się tutaj o korzyściach, lecz należy również wspomnieć o tym, że w dobie globalizacji, fuzji, przejęć, stale rosnącej konkurencji i komplikacji procesów ekonomicznych jest to już nie tylko wybór, lecz konieczność dla zabezpieczenia funkcjonowania przedsiębiorstwa w długim okresie.

Wdrożenie systemu budżetowania na zasadach controllingu jest zadaniem złożonym, które wymaga podjęcia decyzji na wielu płaszczyznach. Niestety, podejście wielu polskich przedsiębiorstw do tematu wdrożenia polega jedynie na rozwiązaniu problemu od strony finansowo-księgowej. Należy pamiętać, że budżet wyrażony liczbowo jest dopiero ostatnim ogniwem skomplikowanego procesu. Zanim zostaną podjęte decyzje budżetowe muszą być one poprzedzone odpowiednimi analizami, za którymi stoją poszczególni pracownicy. Funkcjonują oni w ramach określonej struktury organizacyjnej, uwarunkowani są przepływem informacji, systemem motywacyjnym i innymi elementami, które składają się na kulturę przedsiębiorstwa. Nieuwzględnienie aspektów społecznych budżetowania sprawia często, że budżetowanie sprowadza się jedynie do ewidencji kosztów w innym układzie niż księgowy i generuje niepotrzebną biurokrację, stanowiąc w przedsiębiorstwie poważny czynnik



Doskonalenie  
Kadr  
Gospodarki

Artykuł powstał w ramach projektu szkoleniowego współfinansowanego z Europejskiego Funduszu Społecznego.  
Projekt realizowany pod nadzorem Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości

**Artykuł pt.: Wskazówki do wdrożenia systemu budżetowania Część 1**

Autor: Piotr Skrzyński

kosztotwórczy. Paradoksalnie prowadzi to do efektów przeciwnych idei, która przyświeca nowoczesnemu podejściu do budżetowania.

Wdrożenie budżetowania jak każde rozwiązanie systemowe wymaga wielu nakładów i narażone jest w dużym stopniu na niepowodzenie przy niespełnieniu chociażby jednego z warunków koniecznych takiego procesu.

Wdrażając system budżetowania należy mieć na uwadze, że powinien on prowadzić do realizacji celów przyjętych w przedsiębiorstwie oraz spełniać oczekiwania kadry zarządzającej, jednak poza tym powinien być możliwie prosty. Dodatkowe komplikacje ponad to, co jest niezbędne, mogą stanowić element destrukcyjny dla całego systemu. Każde działanie na etapie budowy systemu powinno być poprzedzone dogłębną analizą kosztów i korzyści wprowadzanych rozwiązań. Niezbędna jest w tym wypadku zdolność myślenia systemowego.

Oprócz kosztów i korzyści wynikających bezpośrednio z poszczególnych rozwiązań, należy także uwzględnić i przewidzieć koszty oraz korzyści o charakterze pośrednim, które często mogą mieć znaczny wpływ na wynik całego przedsiębiorstwa.

Zarządzający przedsiębiorstwami, decydujący się na wdrożenie systemu budżetowania na zasadach controllingu, muszą być świadomi, że działanie to ma charakter procesu, a nie akcji i wymaga stosownego czasu. Praktyka pokazuje, że na pełne wdrożenie systemu potrzebne są co najmniej trzy okresy budżetowe. Jednakże na efekty podejmowanych decyzji w tym zakresie nie trzeba czekać aż trzech lat. Pozytywne działania odpowiednich decyzji występują na bieżąco. Cały okres wdrożenia i dochodzenia do pełnej efektywności systemu budżetowania można podzielić na trzy etapy. Pierwszy etap stanowi wdrożenie systemu i przeprowadzenie budżetowania pilotażowego. W okresie tym popełnia się jeszcze dużo błędów, zauważa się możliwości poprawy systemu i uczy się funkcjonowania w nowych realiach. Podczas budżetowania pilotażowego można spodziewać się występowania sceptycznych postaw ze strony wielu pracowników korzystających z systemu. Z reguły po okresie pilotażowym pracownicy ci przekonują się o wartości dodanej takiego systemu, zaczynają się angażować w proces budżetowania, uczą się jego mechanizmów oraz nabierają doświadczenia w tym zakresie. W ten sposób, dopiero po trzecim okresie budżetowym, kiedy system został poprawiony, dopasowany do przedsiębiorstwa, kiedy pracownicy nabrali doświadczenia w realizacji zadań budżetowych, można spodziewać się pełnych efektów wdrożenia.

Czas potrzebny na wdrożenie oraz stopień komplikacji całego procesu może prowadzić do niepowodzeń na poszczególnych etapach wdrożenia i rodzić różnego rodzaju perturbacje w przedsiębiorstwie. Świadomość możliwości wystąpienia tego rodzaju skutków ubocznych procesu

wdrożenia jest niezbędna dla jego powodzenia. Należy mieć zawsze na uwadze cel jaki przyświeca wdrożeniu i gruntownie analizować przyczyny częściowych niepowodzeń, tak aby uniknąć podobnych błędów na dalszych etapach procesu wdrożenia.

Warunkiem koniecznym dla powodzenia wdrożenia jest również zaangażowanie zarządu przedsiębiorstwa. Podejmując decyzje o wdrożeniu budżetowania na zasadach controllingu, zarząd powinien być świadomy, że jest ono systemem nawigacji skierowanym przede wszystkim do jego członków i to oni muszą określić swoje oczekiwania wobec systemu i ograniczenia uwzględniające specyfikę przedsiębiorstwa. Można wręcz stwierdzić, że system budżetowania zależy często od charakteru i charyzmy osób decyzyjnych w przedsiębiorstwie. Te same rozwiązania proponowane dwóm różnym osobom mogą w efekcie nabrać różnego kształtu. Stąd niedopuszczalnym jest podejście polegające na wdrażaniu systemu z poziomu średniego szczebla zarządzania, gdyż często nie spełnia ono później oczekiwań zarządu.

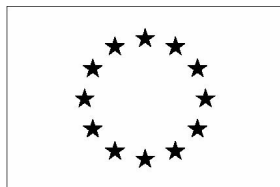
Powyższe warunki należy spełnić w każdym przypadku. Oprócz tego konieczne jest również uwzględnienie założeń do systemu, które wynikają ze specyfiki i indywidualnego charakteru przedsiębiorstwa. Podejście takie zwiększa szansę powodzenia w zakresie wdrożenia i funkcjonowania systemu oraz w dużym stopniu ogranicza nakłady związane z takim przedsięwzięciem.

Nie można się jednak dziwić, gdy system budżetowania nie działa, jeżeli został on skopiowany z relatywnie podobnego przedsiębiorstwa. Przykładem mogą być tutaj próby implementacji w warunkach polskich rozwiązań ze spółek matek inwestorów zagranicznych. Rozwiązania te często nie uwzględniają uwarunkowań kulturowych, preferencji polskich konsumentów czy systemu wartości.

### **Korzyści płynące z wdrożenia budżetowania**

Trudno jest określić wszystkie korzyści jakie mogą wynikać z wdrożenia systemu budżetowania na zasadach controllingu. Równie trudne jest określenie skali tych korzyści. W dużej mierze zależy to od indywidualnych rozwiązań w przedsiębiorstwie, szczególnie w zakresie powiązania systemu z innymi subsystemami, co może prowadzić do wielu korzyści o charakterze pośrednim. Jednak w każdym przypadku można mówić o korzyściach bezpośrednich, wynikających z zastosowania zasad charakterystycznych dla tego systemu.

Podejście controllingowe mocno koncentruje się na tym, aby informacje były obciążone jak najmniejszym błędem. Z drugiej jednak strony kładzie się również nacisk na to, aby wartość



Doskonalenie  
Kadr  
Gospodarki

Artykuł powstał w ramach projektu szkoleniowego współfinansowanego z Europejskiego Funduszu Społecznego.  
Projekt realizowany pod nadzorem Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości

**Artykuł pt.: Wskazówki do wdrożenia systemu budżetowania Część 1**

Autor: Piotr Skrzyński

informacji była większa od kosztów jej wytworzenia. Stąd zastosowanie zasad i narzędzi budżetowania na zasadach controllingu skutecznie podnosi efektywność procesu podejmowania decyzji.

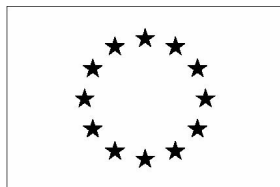
Metodyka generowania, przetwarzania i prezentacji informacji w budżetowaniu na zasadach controllingu pozwala trafnie ocenić efektywność wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa. Możliwe jest między innymi wskazanie „szarych stref” kosztów, czyli takich kosztów, z ponoszenia, których można zrezygnować i nie wpłynie to negatywnie na wynik przedsiębiorstwa. Koszty te nazywa się często kosztami nieprodukcyjnymi, gdyż nie dają one przedsiębiorstwu wartości dodanej. Ponadto informacje te pozwalają podejmować decyzje o ewentualnym outsourcingu lub przegrupowaniu zasobów. Praktyka pokazuje, że wykorzystanie tych informacji prowadzi do ograniczenia kosztów przedsiębiorstwa co najmniej o 10-15%.

W systemie budżetowania na zasadach controllingu unika się rozliczania kosztów wspólnych w oparciu o procentowe klucze rozliczeniowe. Wychodzi się tutaj z założenia, że takie podejście w ujęciu planistycznym obciążone jest dużym błędem. Alternatywą jest zastosowanie technik związanych z rachunkiem pokryć finansowych, które pozwalają trafnie oceniać rentowność oraz kalkulować ceny. Dzięki takiemu podejściu lepiej można zarządzać portfelem produktów i klientów, co przekłada się bezpośrednio na wyniki przedsiębiorstwa.

System budżetowania na zasadach controllingu przewiduje ocenę pracowników na bazie tworzonych, a następnie realizowanych przez nich budżetów. Rozwiązanie takie skłania pracowników do rzetelnej analizy danych wprowadzanych do budżetów, a tym samym w znacznym stopniu ogranicza odchylenia na etapie wykonania. Przypisanie dodatkowo kompetencji do podejmowania decyzji i odpowiedzialności za nie zwiększa zaangażowanie pracowników w wypracowanie zaplanowanego wyniku firmy.

Kultura budżetowa przy podejściu controllingowym nie traktuje odchyleń jako podstawy do karania pracowników, lecz jako źródło informacji o zmieniających się warunkach otoczenia. Monitorowanie tych zmian i reagowanie na nie w ujęciu planistycznym sprawia, że system budżetowania staje się systemem wczesnego ostrzegania o niekorzystnych tendencjach na rynku i pozwala do nich dostosować procesy realizowane w przedsiębiorstwie.

Informacje tworzone w ramach systemu umożliwiają określenie dolnej granicy ceny na produkty i usługi świadczone przez przedsiębiorstwo. Daje to możliwość stosowania elastycznej polityki cenowej i lepszego reagowania na sytuacje rynkowe.



Doskonalenie  
Kadr  
Gospodarki

Artykuł powstał w ramach projektu szkoleniowego współfinansowanego z Europejskiego Funduszu Społecznego.  
Projekt realizowany pod nadzorem Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości

**Artykuł pt.: Wskazówki do wdrożenia systemu budżetowania Część 1**

Autor: Piotr Skrzyński

Podejście controllingowe umożliwia również rozliczanie świadczeń wewnętrznych, a tym samym lepszą ocenę rentowności lub efektywności procesów.

Wartość systemu podnosi także możliwość jego modyfikacji i dostosowania do pojawiających się na bieżąco potrzeb w zakresie samego budżetowania oraz subsystemów z nim współpracujących.

### **Organizacja wdrożenia w warunkach polskich**

Transformacja gospodarki i jej konsekwencje zaczęły być odczuwalne dla wielu polskich przedsiębiorstw dopiero w ostatnim czasie. Związane jest to z procesem globalizacji, który ogarnął Polskę po okresie testowania i zdobywania zaufania do polskiego rynku. Kapitał zagraniczny ulokowany w Polsce w ostatnich latach zmienił również standardy odnośnie jakości oferowanych produktów, a tym samym możliwości pozyskania klientów. Rozwój internetu i dostęp do informacji pozwala na szerokie zastosowanie technik benchmarkingu w zakresie cen i marż na produktach, co sprawia, że ulegają one ciągłemu obniżaniu. Wymusza to w sposób naturalny szukanie rezerw w kosztach. Potrzebne są do tego narzędzia i techniki takie jak budżetowanie.

Sytuacja na rynku nie pozwala jednak na komfort wdrożenia systemu w czasie, który jest dla niego optymalny. Bardzo często stosowane są w tym zakresie kompromisy, które odbijają się na jakości takiego systemu. Ponadto duża część polskich przedsiębiorstw nie jest przygotowana do implementacji systemu w całości. Wynika to z aspektów psychologicznych funkcjonowania takiego systemu, który wymaga często zmiany mentalności i sposobu myślenia w zakresie zarządzania przedsiębiorstwem. Najczęściej wybieranym rozwiązaniem w takiej sytuacji jest wprowadzanie zmian na bieżąco, co nie pozwala na podejście systemowe i w niektórych przypadkach może stanowić element destrukcyjny dla całego procesu.

Z jednej strony wydłuża to czas wdrożenia i opóźnia osiągnięcie pełnej sprawności systemu, z drugiej zaś determinuje termin rozpoczęcia prac wdrożeniowych.

Żeby system pilotażowy mógł zafunkcjonować w bieżącym roku należy przygotować bazę pod jego funkcjonowanie w pierwszej jego połowie, aby w drugiej możliwe było funkcjonowanie na jego zasadach. Należy jednak zaznaczyć, że rozwiązanie takie możliwe jest jedynie w przedsiębiorstwach średniej wielkości, gdzie proces budżetowania na etapie przygotowania planów może się zamknąć w okresie półrocznym.

W warunkach polskich istotne jest również uwzględnienie okresu urlopowego w miesiącach letnich. Praktyka pokazuje, że w tym czasie prace w zakresie przygotowania budżetów są często zawieszane.

Okoliczności te w wielu przypadkach zniechęcają decydentów, którzy oczekują natychmiastowych efektów. Padają oni często ofiarą firm konsultingowych, które obiecują przeprowadzenie stosownych zmian w krótkim okresie i za niską cenę. Z reguły prowadzi to do niepowodzenia całego przedsięwzięcia. Skutkiem jest to, że w świadomości kadry takiego przedsiębiorstwa powstaje przekonanie, że u nich nie da się wdrożyć takiego systemu lub co gorsze, że system taki jest obiektywnie nierealny. Tworzy się w ten sposób blokada mentalna, która przez najbliższych kilka lat uniemożliwia podjęcie działań w zakresie budżetowania.

### **Proces wdrożenia budżetowania**

Dokładne zaplanowanie poszczególnych kroków wdrożenia jest zasadniczym warunkiem powodzenia całego przedsięwzięcia oraz skutecznego funkcjonowania systemu w przyszłości. Chociaż w controllingu wymagane jest indywidualne podejście do każdego przypadku, to niezależnie od tego można podzielić proces wdrożenia na fazy i rozpiąć na niezbędne działania.

Proces wdrożenia powinien rozpocząć się od fazy informacyjnej. W ramach tej fazy należy pozyskać kompetentne informacje na temat controllingu i budżetowania, z uwzględnieniem jego zasad oraz możliwości jego wykorzystania w przedsiębiorstwie. Kolejnym krokiem w ramach fazy informacyjnej jest określenie warunków koniecznych, które wymaga budżetowanie na zasadach controllingu i sprawdzenie, czy przedsiębiorstwo jest w stanie te warunki spełnić. Następnie należy rozważyć wszystkie argumenty za i przeciw budżetowaniu, określić jakie cele powinny być osiągnięte dzięki niemu oraz sporządzić pobieżną analizę kosztów i korzyści wynikających z wdrożenia systemu.

Jeżeli wstępna analiza wykaże, że przedsiębiorstwo może osiągnąć dzięki budżetowaniu wymierne korzyści i jest w stanie spełnić warunki konieczne do wdrożenia takiego systemu, to można przystąpić do fazy decyzyjnej. Polega ona na podjęciu decyzji za albo przeciw budżetowaniu i w przypadku pozytywnej decyzji przystąpieniu do budowy zespołu wdrożeniowego. Dalsze działania w ramach procesu wdrożenia powinny być prowadzone przez ten zespół.

Zanim zespół przejdzie do procesu wdrożenia konieczne jest rozpoznanie alternatyw możliwych do zastosowania w ramach systemu budżetowania na zasadach controllingu i podjęcie decyzji odnośnie wyboru konkretnych rozwiązań.

Faza wdrożenia powinna się rozpocząć od określenia celów, które powinny być osiągnięte poprzez proces wdrożenia. Determinują one budowę koncepcji budżetowania oraz harmonogram prac związanych z wdrożeniem. Kolejne działania polegają na przeprowadzeniu analizy obecnej sytuacji

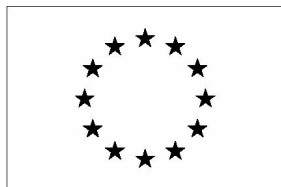
przedsiębiorstwa. Analiza ta powinna być przeprowadzona zarówno na poziomie strategicznym, jak i operacyjnym, w formie audytu budżetowego. Analiza ma na celu pokazanie obszarów, które wymagają zmian oraz tych, w których przeprowadzanie jakichkolwiek zmian mogłoby być niekorzystne dla przedsiębiorstwa. Na bazie tej analizy powinno się określić wąskie gardła procesu wdrożenia, jak również przyjąć warunki i założenia, które powinny być spełnione dla powodzenia całego przedsięwzięcia.

Kolejnym krokiem w fazie wdrożenia jest sporządzenie koncepcji budżetowania, która powinna być zaprezentowana, w pierwszej kolejności kierownictwu przedsiębiorstwa, a następnie potencjalnym użytkownikom systemu. Po uzyskaniu akceptacji i zatwierdzeniu koncepcji do realizacji, można przystąpić do dalszych działań operacyjnych w zakresie wdrożenia. Koncepcja powinna uwzględniać potrzeby przedsiębiorstwa, jak również jego możliwości implementacji poszczególnych rozwiązań w okresie wdrożenia. Jeśli zaś chodzi o zawartość powinna ona określać sposób jego funkcjonowania, a w szczególności dawać podstawy do stworzenia odpowiedniego systemu informacyjnego, wyposażonego w stosowne narzędzia informatyczne, procedury postępowania i zasady przydzielenia obowiązków i kompetencji użytkownikom i administratorom systemu.

### **Powołanie zespołu wdrożeniowego**

Biorąc pod uwagę fakt, że wdrożenie systemu budżetowania jest przedsięwzięciem złożonym, które należy rozwiązać na wielu płaszczyznach, konieczne jest powołanie do tego zadania stosownego zespołu. Zespół należy powołać niezależnie od tego, czy przedsiębiorstwo wdraża system własnymi siłami, czy też wspomagane jest doradztwem zewnętrznym. Znaczna część przedsiębiorstw nie jest w stanie poradzić sobie z tym zagadnieniem samodzielnie. Jednym z powodów jest brak kadry specjalistów, którzy z jednej strony bardzo dobrze znają przedsiębiorstwo, z drugiej zaś mają doświadczenie w zakresie wdrażania takich systemów. Poza tym koszty błędów popełnianych przy samodzielnym wdrożeniu są z reguły o wiele wyższe niż koszty zaangażowania firmy zewnętrznej, która dysponuje odpowiednią metodyką pozwalającą przeprowadzić wdrożenie w możliwie krótkim czasie, co z kolei ma niebagatelne znaczenie dla powodzenia całego przedsięwzięcia. Jeżeli natomiast przedsiębiorstwo dysponuje kadrami, która posiada już doświadczenie na tym polu, zaleca się, aby wdrożenie przeprowadziło samodzielnie.

W większości przypadków zespół wdrożeniowy powinien składać się z konsultantów firmy doradczej oraz grupy specjalistów ze strony przedsiębiorstwa. Łączy się w ten sposób wiedzę i doświadczenie



Doskonalenie  
Kadr  
Gospodarki

Artykuł powstał w ramach projektu szkoleniowego współfinansowanego z Europejskiego Funduszu Społecznego.  
Projekt realizowany pod nadzorem Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości

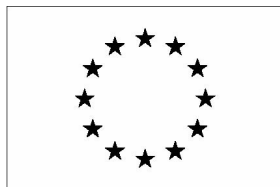
**Artykuł pt.: Wskazówki do wdrożenia systemu budżetowania Część 1**

Autor: Piotr Skrzyński

konsultantów w zakresie metodyki wdrożenia systemu z wiedzą specjalistów w zakresie procesów realizowanych w przedsiębiorstwie. Takie podejście zwiększa prawdopodobieństwo wypracowania optymalnej koncepcji budżetowania.

Powyższy sposób zaangażowania firmy zewnętrznej nosi nazwę doradztwa współuczestniczącego. Wychodzi się tutaj z założenia, że nikt nie zna przedsiębiorstwa lepiej niż jego pracownicy. Konsultanci zewnętrzni musieliby spędzić dużo czasu w przedsiębiorstwie, aby je dogłębnie poznać i samodzielnie dostosować system do potrzeb przedsiębiorstwa. Zresztą praktyka pokazuje, że wdrożenia eksperckie w tym zakresie często kończą się fiaskiem i niezadowoleniem zleceniodawców. Powodem jest niedostateczne dopasowanie systemu do uwarunkowań i potrzeb przedsiębiorstwa oraz opór natury psychologicznej ze strony pracowników. Ci ostatni najczęściej nie utożsamiają się z rozwiązaniem zewnętrznym, szybko identyfikują wszelkie niedociągnięcia konsultantów i wykorzystują je jako podstawę do bojkotowania systemu. Żeby tego uniknąć konieczna jest współpraca obu zespołów tak, aby uczestniczący w projekcie pracownicy przedsiębiorstwa poczuli się współautorami systemu, zwiększając w ten sposób prawdopodobieństwo jego zafunkcjonowania w praktyce.

Skład zespołu ze strony przedsiębiorstwa nie powinien być przypadkowy. Jeżeli funkcjonuje w przedsiębiorstwie dział controllingu lub inny pełniący taką funkcję powinien on mieć swojego przedstawiciela w takim zespole, z uwagi na to, że zazwyczaj dział controllingu jest administratorem systemu budżetowania. Jeżeli takiego działu nie ma, to zaleca się, aby zespół realizujący wdrożenie w przyszłości przejął takie funkcje. Doraźnie, w zależności od potrzeb, w pracach powinien uczestniczyć specjalista od spraw księgowych, gdyż część informacji źródłowych w systemie budżetowania pochodzi z księgowości. Jeżeli chodzi o identyfikację kosztów zmiennych niezbędna jest pomoc specjalisty od spraw technicznych i technologicznych. Należy również uwzględnić potrzeby użytkowników informacji wynikających z systemu budżetowania. Jeżeli oprócz działu controllingu jakieś inne działy zajmują się przetwarzaniem informacji, to powinny one mieć swoich przedstawicieli w takim zespole. Biorąc pod uwagę aspekty organizacyjne, które mogą wynikać z wdrożenia budżetowania zalecane jest uczestnictwo w zespole specjalisty do spraw personalnych. Należy jednak uważać, aby zespół nie był zbyt liczny. Doświadczenie mówi, że najbardziej efektywnymi są zespoły liczące nie więcej niż dziesięć osób. Niezmiernie ważnym dla skutecznego prowadzenia prac wdrożeniowych jest wyłączenie zespołu z ich podstawowych obowiązków na czas wdrożenia budżetowania. W praktyce jest to bardzo trudne, jednak nie spełnienie tego warunku często powoduje najpierw spowolnienie prac wdrożeniowych, a w efekcie ich całkowite zaprzestanie.



Doskonalenie  
Kadr  
Gospodarki

*Artykuł powstał w ramach projektu szkoleniowego współfinansowanego z Europejskiego Funduszu Społecznego.  
Projekt realizowany pod nadzorem Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości*

---

**Artykuł pt.: Wskazówki do wdrożenia systemu budżetowania Część 1**

Autor: Piotr Skrzyński

---

Ważnym dla skutecznego wdrożenia systemu budżetowania jest zaangażowanie we wdrożenie osób, które dobrze znają przedsiębiorstwo. Błędem, który często popełniają decydujący o wdrożeniu jest zatrudnianie do tego zadania młodych ekonomistów po studiach. Takie działanie jest z góry skazane na niepowodzenie z uwagi na niedostateczną znajomość przedsiębiorstwa i brak autorytetu wśród pracowników z długim stażem pracy.

Również powołanie zespołu i wdrażanie systemu z pozycji księgowości lub dyrektora finansowego, w sposób autorytarny, spotyka się często z bojkotem pozostałych pracowników, którzy nie będąc zaznajomieni z ideą i nie rozumiejąc jej, traktują budżetowanie jako niepotrzebną biurokrację.

Dla celów usprawnienia procesu decyzyjnego w ramach wdrożenia budżetowania niezbędne jest ze strony przedsiębiorstwa udzielenie odpowiednich kompetencji osobom realizującym wdrożenie. Najlepszym jednak rozwiązaniem jest bezpośrednie zaangażowanie zarządu, ewentualnie powołanie Pełnomocnika Zarządu ds. Wdrożenia Budżetowania.

## Analiza sytuacji przedsiębiorstwa

Przed przystąpieniem do prac, zespół wdrożeniowy powinien przeprowadzić analizę przedsiębiorstwa, zarówno na płaszczyźnie operacyjnej, jak i strategicznej. Ma to na celu optymalizację działań wdrożeniowych w zakresie czasu realizacji oraz niezbędnych nakładów. Na analizę strategiczną składa się analiza otoczenia i analiza potencjału przedsiębiorstwa. Analiza otoczenia polega na ocenie szans i ryzyk przedsiębiorstwa na rynku, natomiast analiza potencjału na określeniu jego mocnych i słabych stron. Z analizy takiej wynika pozycja przedsiębiorstwa wobec konkurencji oraz jej pozytywne i negatywne aspekty.

Analiza na płaszczyźnie operacyjnej nazywana często audytem budżetowym i sprowadza się do oceny efektywności systemu informacji dla potrzeb podejmowania decyzji w krótkim okresie czasu. Wymaga to weryfikacji pod kątem szybkości generowania, przetwarzania i prezentacji informacji oraz ich użyteczności i kompletności dla potrzeb decyzyjnych. Szczególną uwagę należy poświęcić kosztom pozyskania informacji tak, aby wartość informacji była większa od kosztów jej wytworzenia. Działania związane z oceną systemu informacji wiążą się z weryfikacją planu kont, struktury organizacyjnej, systemu sprawozdawczości, struktury kosztów i wszelkich innych aspektów, które bezpośrednio lub pośrednio mają wpływ na informacje.

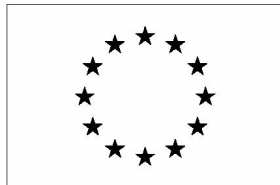
## Analiza strategiczna

Analiza strategiczna polega na ocenie potencjału i otoczenia przedsiębiorstwa.

Zadaniem analizy otoczenia jest określenie czynników determinujących konkurencję na rynku. Ważne jest przy tym rozpoznanie, które elementy mają największy wpływ na branżę i jakimi zasadami się ona kieruje. Poza oceną sytuacji obecnej należy sporządzić prognozę odnośnie rozwoju danej branży. Z analizy otoczenia wynikają dla przedsiębiorstwa szanse i ryzyka oraz czynniki klęski i sukcesu funkcjonowania w danej branży.

W ramach analizy otoczenia można wyróżnić następujące obszary:

- analizę globalną otoczenia, czyli warunki brzegowe o charakterze politycznym, ekonomicznym, technologicznym i ekologicznym,
- analizę grup regulujących stosunki na rynku czyli związków zawodowych, właścicieli kapitału, związków i zrzeszeń oraz instytucji państwowych oraz



Doskonalenie  
Kadr  
Gospodarki

*Artykuł powstał w ramach projektu szkoleniowego współfinansowanego z Europejskiego Funduszu Społecznego.  
Projekt realizowany pod nadzorem Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości*

---

**Artykuł pt.: Wskazówki do wdrożenia systemu budżetowania Część 1**

Autor: Piotr Skrzyński

---

- analizę branży ze szczególnym uwzględnieniem analizy rynku, jego rozwoju, zachowania klientów, struktury popytu, zdolności przetargowej odbiorców, analizy konkurencji, w tym struktury, dynamiki i zagrożenia ze strony nowych konkurentów oraz analizy dostawców i ich pozycji przetargowej.

Zadaniem analizy przedsiębiorstwa jest ocena jego potencjału na podstawie dotychczasowego rozwoju. Zawiera ona cztery obszary:

- analiza strategiczna pozycji przedsiębiorstwa, obejmująca inwentaryzację, zasoby i uzależnienie od nich oraz ocenę pozycji wobec konkurencji. Stanowi ona podstawę do dalszych analiz i jest warunkiem opracowania przyszłej strategii przedsiębiorstwa.
- Analiza portfela produktów z podziałem na ośrodki zysków, badająca szanse i ryzyka poszczególnych z nich, a tym samym efektywność tego podziału.
- Analiza efektywności procesów, polegająca na określeniu działań realizowanych przez przedsiębiorstwo, które przyczyniają się do kreowania wartości. Analiza ta pozwala ustalić, które procesy są priorytetowe i mają bezpośredni wpływ na powstanie produktu, a które realizują jedynie zadania wspierające. Analiza powinna odnosić się do dostawców i odbiorców, a także najważniejszych konkurentów. Dzięki tej analizie można wskazać możliwości racjonalizacji i dywersyfikacji we wszystkich obszarach przedsiębiorstwa.
- Analiza poszczególnych obszarów przedsiębiorstwa w zakresie działań, zadań przyjętych do realizacji, zasobów oraz ich funkcjonowania w systemie. Stosowane są tutaj techniki portfolio w odniesieniu do gospodarki materiałowej, zarządzania kadrami itp.

Analiza strategiczna jest często pomijana przy wdrożeniach budżetowania. Należy jednak pamiętać, że budżetowanie służy również osiągnięciu celów strategicznych i stanowi podstawę do implementacji Zrównoważonej Karty Wyników.

## **Audyt budżetowy**

Warunkiem koniecznym dla wdrożenia optymalnego systemu budżetowania jest przeprowadzenie audytu budżetowego. Celem takiego audytu jest rozpoznanie obecnego systemu rachunkowości zarządczej oraz zakresu informacji z niej wynikającej i na tej podstawie określenie kierunków zmian i modyfikacji.

W niektórych przedsiębiorstwach zdarza się, że funkcjonują tam już elementy controllingu. Najczęściej są to działania nieświadome, nie mające charakteru rozwiązania systemowego. Niemniej jednak, jeżeli takie elementy controllingu istnieją należy je umiejętnie wykorzystać i włączyć do systemu.

Oceniając system budżetowania należy przyjąć następujące kryteria:

- Koncepcja budżetowania powinna uwzględniać indywidualne podejście, specyfikę przedsiębiorstwa i jego uwarunkowania oraz potrzeby w zakresie zarządzania.
- System budżetowania powinien uwzględniać dynamikę zmian otoczenia gospodarczego. Niezbędna jest zatem możliwość modyfikacji systemu i dostosowania go do pojawiających się na bieżąco potrzeb w zakresie samego budżetowania oraz dostosowania do subsystemów z nim współpracujących.
- System budżetowania powinien generować informacje możliwie obiektywne. Wymaga to między innymi odejścia od stosowania procentowych kluczy rozliczeniowych w przypadku występowania tzw. kosztów wspólnych oraz w ramach świadczeń wewnętrznych.
- System powinien generować możliwie wiele informacji tak, aby ograniczyć dodatkową sprawozdawczość, czas gromadzenia informacji i ich przetwarzania oraz reagowania na nie.
- Metodyka oraz zasady na których oparty jest system budżetowania powinien prowadzić w efekcie do ciągłej poprawy rentowności przedsiębiorstwa poprzez wykorzystanie procesu uczenia się.

O ile analiza strategiczna ma wskazać potrzeby informacyjne oraz poziom ich istotności, to audyt budżetowy pokazuje aktualny potencjał w tym zakresie i określa konieczne kierunki zmian.