

Wdrożenie budżetowania na poziomie operacyjnym



Poszczególne czynności w ramach procesu wdrożenia systemu budżetowania można grupować i strukturalizować w różny sposób. Proponowany w dalszej części podział wynika z praktycznych uwarunkowań i możliwości polskich przedsiębiorstw. Podstawą do prowadzenia wszelkich prac w zakresie budżetowania jest stworzenie odpowiedniego systemu informacyjnego. Wymaga to przede wszystkim odpowiedniej organizacji przedsiębiorstwa, która zapewni właściwy sposób generowania i przetwarzania informacji oraz umożliwi odpowiedni jej przepływ. Wiąże się to z podziałem przedsiębiorstwa na analityczne jednostki budżetowe, którym przypisuje się koszty rodzajowe i identyfikuje ich świadczenia wewnętrzne. To natomiast stanowi podstawę do budowy odpowiedniego planu kont kompatybilnego z systemem budżetowania. W ramach tych działań osoby odpowiedzialne za jednostki muszą zdefiniować swoje potrzeby informacyjne dla celów podejmowania decyzji budżetowych. Do tego buduje się odpowiedni system sprawozdawczy w postaci arkuszy budżetowych i okołobudżetowych. Skuteczność systemu wymaga z kolei jego opisanie w postaci procedury budżetowej. Tak przygotowany system może stanowić wersję pilotażową, która w kolejnych okresach podlega weryfikacji.

Podział przedsiębiorstwa na analityczne jednostki budżetowe

Podział przedsiębiorstwa na analityczne jednostki budżetowe uwarunkowany jest zasadnością ich analizy pod względem kosztów i przychodów. Kryterium podziału powinno wynikać

z realizowanych w przedsiębiorstwie procesów. Przykładowymi kryteriami podziału na analityczne jednostki budżetowe mogą być:

- środki trwałe (np. budynki, budowle, urządzenia, linie technologiczne)
- zespoły ludzkie (np. brygady pracowników)
- rynki sprzedaży;
- projekty, zlecenia, kontrakty.

Analityczne jednostki budżetowe, które generują przychody nazywa się często ośrodkami zysków w odróżnieniu od ośrodków kosztów, które są jednostkami typowo kosztowymi.

Podział przedsiębiorstwa na analityczne jednostki budżetowe jest uszczegółowieniem podziału występującego w rachunku pokryć finansowych. Budując strukturę miejsc powstawania kosztów nie można się sugerować strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa. Często bowiem tworząc strukturę organizacyjną jej autorzy kierują się inną logiką niż przepływy kosztów w przedsiębiorstwie. Możliwa jest natomiast sytuacja odwrotna, czyli tworzenie struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa na bazie struktury analitycznych jednostek budżetowych.

Kolejnym etapem po zatwierdzeniu podziału przedsiębiorstwa na analityczne jednostki budżetowe jest przyporządkowanie im kosztów rodzajowych, które generują. Chodzi tutaj o to, aby każdy koszt w przedsiębiorstwie miał swojego gospodarza. Z punktu widzenia controllingu w przedsiębiorstwie należy wyeliminować w strukturze koszty ogólne, których nie można przypisać do konkretnych osób.

Prace należy rozpocząć od identyfikacji i zdefiniowania wszystkich kosztów, jakie występują w przedsiębiorstwie. Nie należy jednak sugerować się planem kont. Koszty należy określić w taki sposób, aby możliwa była ich detaliczna analiza. Plan kont może jedynie posłużyć do sporządzenia struktury kosztów i na jej podstawie wskazania obszarów kosztów, które powinny być bardziej uszczegółowione. Zdarza się bowiem w praktyce, że występują koszty rodzajowe, które w strukturze kosztów stanowią na przykład 20%. Koszt taki z punktu widzenia analizy kosztów ma niewielką wartość informacyjną.

Po przeprowadzeniu identyfikacji należy przyporządkować te koszty do poszczególnych jednostek budżetowych. W przypadku kosztów bezpośrednich nie powinno sprawić to większych kłopotów, natomiast w przypadku kosztów pośrednich należy stosować metody, które umożliwią dokładne ich przyporządkowanie na przykład liczniki lub jednostki przeliczeniowe nie mające charakteru klucza procentowego.

Następnym krokiem w definiowaniu analitycznych jednostek budżetowych jest określenie dla nich mierników procesowych, w stosunku do których będą odnoszone koszty jednostki. Inaczej mówiąc

należy określić, co jest nośnikiem kosztów w danej jednostce budżetowej. Powinien być to miernik, od wielkości którego zależą w sposób proporcjonalny koszty danego miejsca. Może być to jednostka, w której mierzy się na przykład wytwarzaną produkcję czyli sztuka, litr, kilogram, metr.

W przypadku trudności z wyznaczeniem miernika ze względu na szeroką działalność jednostki budżetowej może to świadczyć o złym jej zdefiniowaniu.

Przykładowymi miernikami procesowymi dla wybranych rodzajów jednostek budżetowych są:

- budynki, ziemia (place) - metr kwadratowy powierzchni użytkowej,
- drogi samochodowe, tory kolejowe, linie energetyczne, rurociągi - metry bieżące,
- działy transportu - kilometry lub godziny pracy,
- magazyny - metr kwadratowy lub sześcienny, sztuka.

Wyznaczenie kosztów na jednostkę miernika procesowego może posłużyć do płynnego planowania kosztów poszczególnych miejsc w zależności od rozmiaru ich działalności.

Dla tak zdefiniowanych analitycznych jednostek budżetowych trzeba wyznaczyć kierowników, czyli osoby odpowiedzialne za zarządzanie tymi obszarami. Kierownik analitycznej jednostki budżetowej może być w randze szeregowego pracownika, ważnym jest, aby każda jednostka miała swojego gospodarza, czyli osobę nią zarządzającą i jednocześnie za nią odpowiedzialną. Dla każdego kierownika jednostki budżetowej należy sporządzić tzw. opis funkcji. Opis funkcji kierownika jest powiązany z budżetem jednostki, którą reprezentuje. Pozwala on na zestawienie rodzajów i wielkości kosztów z zadaniami, na realizację których są one ponoszone.

Informacje o podziale przedsiębiorstwa na analityczne jednostki budżetowe stanowią podstawę do ewentualnej modyfikacji planu kont. Podział ten jest wskazówką do budowy zespołu piątego zakładowego planu kont. Praktycznym rozwiązaniem jest zastosowanie wszystkich kosztów rodzajowych występujących w przedsiębiorstwie jako analityki do miejsc powstawania kosztów. Można w takim przypadku zrezygnować z zespołu czwartego planu kont. Takie generowanie informacji w systemie księgowym umożliwia łatwą konsolidację budżetów i ich szybkie porównywanie z wykonaniem.

Identyfikacja świadczeń wewnętrznych i określenie sposobu ich rozliczania

Istotnym zagadnieniem z punktu widzenia zarządzania kosztami w dużych i średnich przedsiębiorstwach jest rozliczanie świadczeń wewnętrznych. Zazwyczaj są to świadczenia jednostek

pomocniczych na rzecz jednostek produkcyjnych lub wzajemne świadczenia jednostek pomocniczych. Nie uwzględnienie przepływu kosztów i przychodów wynikających ze świadczeń wewnętrznych może prowadzić do błędnej oceny rentowności poszczególnych części przedsiębiorstwa, a w efekcie do niewłaściwych decyzji w tym zakresie. Wynika to stąd, że koszty przypisuje się jednostkom realizującym świadczenia, natomiast efekty tym, na rzecz których są one świadczone. Controlling reprezentuje podejście, w którym dąży się do minimalizacji błędów w zakresie generowania i przetwarzania informacji. Konsekwencją tego podejścia jest już wspomniany podział przedsiębiorstwa na analityczne jednostki budżetowe oraz uwzględnienie świadczeń wewnętrznych w ich rozliczaniu. Stwarza to pewien konflikt interesu, gdyż z jednej strony oczekuje się dokładnych informacji w celu optymalizacji wielkości ekonomicznych, w tym również kosztów przedsiębiorstwa, z drugiej strony ich pozyskanie tworzy koszty. Decyzjom w tym zakresie powinna przyświecać wspomniana już zasada, a mianowicie, że wartość informacji musi być większa od kosztów jej wytworzenia.

Świadczenia wewnętrzne wymagają określenia sposobu ich rozliczania. W controllingu stosuje się w tym zakresie koszty kalkulacyjne, których zasady stosowania opisane są w podrozdziale poświęconym budowie arkuszy budżetowych. Natomiast w zakresie określania wysokości tych obciążeń praktyka controllingu wskazuje na trzy sposoby rozliczeń wewnętrznych.

- Kierownicy analitycznych jednostek budżetowych negocjują między sobą stawki, po których realizuje się świadczenia. Metoda ta, zaraz po jej wprowadzeniu, może spowodować wiele konfliktów. Z czasem jednak prowadzi ona do coraz większej świadomości ekonomicznej kierowników i zazwyczaj po wstępnych wahaniach stawka ustala się na optymalnym poziomie. Wadą tej metody jest skłonność kierowników do przerzucania kosztów na inne jednostki. Koszty te, chociaż o charakterze kalkulacyjnym, zniekształcają jednak informacje o wynikach poszczególnych jednostek budżetowych.
- Innym sposobem jest okresowe wyznaczenie przez zarząd stawek, po których powinny być rozliczane świadczenia wewnętrzne. Metoda ta wprawdzie eliminuje konflikty między kierownikami. Natomiast prowadzi do konfliktów między kierownikami, a zarządem, jeżeli nie jest on w stanie dobrze uzasadnić ustalonych stawek. Podobnie jak w poprzedniej metodzie nie oddaje ona w pełni informacji o rentowności jednostek odpowiedzialności. Nawet jeżeli zostaną one ustalone na właściwym poziomie, to statyczny charakter metody ogranicza prawdziwość informacji.
- Trzecim rozwiązaniem jest rozliczanie świadczeń wewnętrznych po zatwierdzonych przez zarząd planowanych kosztach ich realizacji. Uzyskuje się w ten sposób obiektywizm informacji wynikający

z systemu. Metoda ta nie rodzi konfliktów, pod warunkiem jednak, że zasady dekretacji kosztów są zrozumiałe i przez wszystkich akceptowane.

Należy jednak pamiętać, że rozliczanie świadczeń wewnętrznych ma sens jedynie w przypadku tych obszarów odpowiedzialności, dla których celowe jest liczenie rentowności. W przypadku obszarów odpowiedzialności o charakterze administracyjnym, które z definicji są jednostkami kosztowymi nie znajduje to uzasadnienia. Rozliczanie takie prowadzi do zbędnej biurokracji, jest kosztotwórcze i nie ma niewielką wartość informacyjną.

Budowa arkuszy budżetowych i sprawozdawczych

Konstrukcja arkuszy budżetowych, podobnie jak cały system, zależy od indywidualnych potrzeb każdego przedsiębiorstwa. Skuteczne wsparcie funkcjonowania systemu wymaga z ich strony spełnienia pewnych warunków merytorycznych i technicznych. Do tych warunków należą:

- budżety muszą być skonstruowane tak, aby stanowiły bazę danych do rachunku pokryć finansowych,
- możliwe było określenie osoby odpowiedzialnej za budżet i ocena tej osoby na podstawie budżetu,
- możliwa była ocena działania poszczególnych jednostek budżetowych,
- w układzie operacyjnym, czyli bez uwzględnienia usług wewnętrznych oraz
- w układzie kalkulacyjnym; z uwzględnieniem rozliczeń wewnętrznych i innych pozycji kalkulacyjnych,
- możliwe było wyznaczenie kosztu jednostkowego na miernik procesowy, który to może stanowić wewnętrzną cenę rozliczeniową,
- możliwa była kalkulacja kosztów w układzie rodzajowym,
- możliwa była konsolidacja budżetów,
- możliwe było połączenie z innymi programami finansowymi, tak aby nie trzeba było tworzyć do tego celu dodatkowych informacji,
- możliwa była analiza kosztów w jednostkach rzeczywistych na przykład: litr, kg, kwh,
- możliwa była analiza odchyleń,
- możliwa była ocena zwrotu z zainwestowanego kapitału w maszyny,
- system był otwarty na wprowadzanie nowych danych,
- informacje w arkuszu powinny być tak rozmieszczone, aby mieściły się na jednej stronie (A4).

Budowanie arkuszy budżetowych należy rozpocząć od zdefiniowania elementów wspólnych dla wszystkich arkuszy budżetowych tak, aby umożliwiały one ich konsolidację. Ponadto konstrukcja arkusza budżetowego powinna umożliwiać analizę zarówno w układzie pionowym jak i poziomym.

W odniesieniu do analizy w układzie pionowym arkusz budżetowy jednostki odpowiedzialności powinien zawierać następujące kolumny: rodzaj kosztów, jednostka miary, ilość, cena jednostkowa, koszty stałe, koszty proporcjonalne, koszty razem.

W kolumnie rodzaj kosztów należy wpisać nazwy kosztów według rodzaju, jakie będą ponoszone w danej jednostce budżetowej. Oprócz samej nazwy rodzajowej kosztów zaleca się, aby spróbować określić przeznaczenie danej grupy kosztów. Może to wyglądać tak jak poniżej:

- energia elektryczna na produkcję,
- energia elektryczna na oświetlenie,
- energia elektryczna na ogrzewanie,
- transport wewnętrzny na potrzeby obsługi magazynu,
- dodatek za warunki szkodliwe.

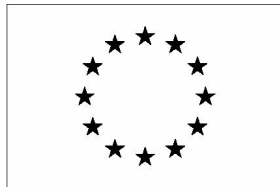
Kolumny: jednostka miary, ilość i cena jednostkowa stanowią informację o charakterze ilościowym, weryfikującą zasadność ponoszonych kosztów od strony wartościowej. Taki układ tabeli budżetu ma wykazać ile jednostek i w jakiej wielkości przeznaczamy na daną pozycję kosztów. Dzięki sprowadzeniu kosztów do elementów składowych łatwo można je planować jak i sprawdzać poprawność ustalania wielkości kosztów w odniesieniu do realizowanych zadań. Dzięki takiemu układowi łatwe jest również wykrycie przyczyn wystąpienia odchyleń.

W kolumnie koszty struktury wpisujemy koszty, które są funkcją czasu działania analitycznej jednostki budżetowej i nie zależą od poziomu świadczeń, które realizują.

W kolumnie koszty proporcjonalne wpisujemy koszty, których nośnikiem jest świadczenie danej jednostki budżetowej, na przykład: wytwarzanie półfabrykatów lub usługa robocizny w ramach realizowanych remontów. Koszty proporcjonalne zmieniają się proporcjonalnie do zmiany liczby jednostek miernika procesowego .

W układzie poziomym koszty dzieli się na trzy zasadnicze grupy:

- koszty osobowe
- koszty rzeczowe
- koszty kalkulacyjne



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 2

Autor: Piotr Skrzyński

Koszty osobowe są grupą kosztów, do których należy zaliczyć wszystkie pozycje związane z listą płac i dotyczące danej jednostki budżetowej. Są to pozycje świadczeń na rzecz pracowników, od których naliczany jest podatek dochodowy od osób fizycznych oraz narzuty na świadczenia socjalne i ubezpieczenia społeczne. Nie ujmuje się w tej pozycji innych świadczeń finansowych na rzecz pracowników typu zwrot kosztów użytkowania samochodu prywatnego do celów służbowych, diet, ryczałtów za pranie odzieży roboczej, posiłków regeneracyjnych czy też wynagrodzeń osób wystawiających rachunki lub faktury za swoje usługi. Takie koszty należy zaliczyć do kosztów rzeczowych. Nie należy w kosztach osobowych wpisywać pozycji: wynagrodzenia ogółem, gdyż stwarza to trudności w zakresie planowania i późniejszego analizowania kosztów.

W kosztach rzeczowych umieszczamy pozycje związane z wydatkami materiałowymi danej jednostki budżetowej. Nie musi to być idealne odtworzenie układu rodzajowego z obecnego zakładowego planu kont zespołu czwartego. Koszty rzeczowe związane są z materiałami podstawowymi do produkcji, pomocniczymi do utrzymania jednostki budżetowej, administracyjnymi, łącznością, energią, transportem, czy też usługami obcymi. W przypadku kosztów rzeczowych należy również pamiętać o zasadzie przyporządkowania odpowiednich kosztów do odpowiednich zadań tak, jak przy kosztach osobowych.

Koszty operacyjne są sumą kosztów osobowych i rzeczowych czyli wszystkich związanych z wydatkami pieniądza i automatycznie stanowią one pozycję do salda przepływów pieniężnych jednostki budżetowej.

Koszty kalkulacyjne charakteryzują się brakiem wypływu pieniądza podczas występowania tych kosztów. Ujmuje się je jedynie informacyjnie i nie zalicza do salda przepływów pieniężnych. Klasyczną pozycją jest tutaj amortyzacja. Łącznie z kosztami operacyjnymi koszty te są podstawą do rachunku zysków i strat jednostki budżetowej zgodnym z zasadami rachunkowości finansowej.

Pozostałe pozycje to z reguły informacje o charakterze zarządczym. Mogą nimi być na przykład:

Korekta amortyzacji - jest to urealnienie amortyzacji. Narzędzie to stosujemy w przypadku, gdy istnieje różnica pomiędzy amortyzacją wynikającą z obowiązujących na mocy ustawy stawek amortyzacyjnych, a rzeczywistym - planowanym czasem użytkowania środka trwałego. Do celów naliczania podatku dochodowego posługiwać będziemy się amortyzacją z pierwszej podgrupy kosztów kalkulacyjnych, a do wyznaczania rzeczywistego poziomu kosztów z drugiej podgrupy.

Odsetki kalkulacyjne od środków trwałych - jest to narzędzie finansowe informujące o utraconych korzyściach wynikających z tego, że kapitał nie jest ulokowany na lokacie bankowej, lecz jest

zamrożony w środkach trwałych. Amortyzacja przez cały okres użytkowania środka trwałego zwróci nam jedynie jego wartość początkową. Lokowanie środków finansowych w działalność gospodarczą powinno charakteryzować się większą dochodowością od lokat bankowych. Dopisując do kosztów omawiane odsetki kalkulacyjne otrzymujemy wynik finansowy, który informuje nas o ile więcej dochodu uzyskujemy z działalności gospodarczej. Odsetki kalkulacyjne naliczamy według wzoru:

Odsetki

kalkulacyjne

=

Wartość początkowa + Wartość
końcowa

2

Wartość początkowa środka trwałego jest to jego wartość odtworzeniowa. Wartość końcowa środka trwałego jest to jego wartość w chwili planowanego zakończenia użytkowania. Najczęściej do wzoru tego wpisuje się zero, jako informację, iż dany środek trwały zostanie całkowicie umorzony. Opcję tą stosuje się w przypadku budynków i budowli oraz gdy planowany okres amortyzacji jest krótszy od okresu użytkowania. W przypadku planowania sprzedaży środka trwałego przed okresem zamortyzowania można do wzoru podstawić przewidywaną cenę jego sprzedaży. Naliczanie odsetek kalkulacyjnych od wartości netto środka trwałego zamiast od wartości średniej tak, jak pokazano to we wzorze, spowodować może niebezpieczeństwo wystąpienia dużych dysproporcji pomiędzy omawianymi kosztami w różnych okresach eksploatacji środka trwałego. W pierwszych latach odsetki kalkulacyjne byłyby bardzo wysokie z tytułu naliczania ich od nieumorzonej wartości, a w ostatnich bardzo niskie, gdyż liczone od prawie całkowicie zamortyzowanego majątku. Przyjmuje się naliczanie

odsetek kalkulacyjnych od wartości średniej, która rozkłada obciążenia tymi kosztami równomiernie przez cały okres użytkowania środka trwałego.

Rozliczenia świadczeń wewnętrznych są kolejną pozycją zaliczaną do kosztów kalkulacyjnych. Są nimi wszystkie te usługi, z których dana jednostka budżetowa korzysta w ramach świadczeń wewnętrznych przedsiębiorstwa. Mogą to być usługi:

- transportu wewnętrznego,
- utrzymania ruchu,
- dzierżawy pomieszczeń,
- ogrzewania, itp.

Pozycje te wpisujemy w koszty kalkulacyjne, gdyż nie są one uwzględniane w kosztach operacyjnych jednostki na rzecz, której realizowane jest świadczenie. Uwzględniane są one w kosztach operacyjnych tej jednostki budżetowej, która zajmuje się ich obsługą, na przykład: w dziale utrzymania ruchu, zaopatrzeniu czy administracji. Następnie na zasadach sprzedaży wewnętrznej rozpisuje się je na konsumentów tych kosztów według rzeczywistego ich wykorzystania. Działania te mają na celu uniknięcie podwójnego ujmowania tych kosztów lub wprowadzania licznych korekt w budżetach komórek powiązanych takimi rozliczeniami.

Po każdej podgrupie kosztów osobowych, rzeczowych, operacyjnych czy kalkulacyjnych następuje ich podsumowanie i przeliczenie na jednostkę miernika procesowego. Uzyskujemy wówczas informację o jednostkowej kosztowności tych wszystkich grup kosztów. Układ pozycji w budżecie zarówno w kosztach osobowych jak i rzeczowych oraz kalkulacyjnych powinien dostarczać informacji możliwie uszczegółowionej. Ułatwi to opracowanie budżetu z przydzieleniem odpowiednich pozycji kosztowych do odpowiednich zadań i utrudni to planowanie większych środków po stronie kosztów niż wynika to z realizowanych celów. Ułatwi to również nadzór nad zatwierdzaniem budżetu przez zwierzchników, gdyż każda pozycja kosztowa będzie miała swoje uzasadnienie w realizowanych zadaniach. W przypadku wystąpienia odchylenia łatwo można wskazać w jakiej pozycji kosztowej ono nastąpiło. Koszty powinno się uszczegóławiać pamiętając o kompromisie pomiędzy dokładną analizą, a kosztem jej tworzenia.

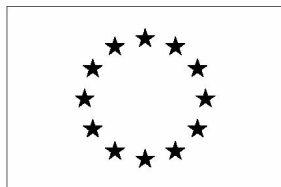
Arkusze budżetowe analitycznej jednostki budżetowej jako najmniejsza jednostka rozliczeniowa powinny spełniać warunki dodatkowe, które umożliwią włączenie go do całego systemu budżetowania.

Przygotowanie procedury budżetowej

Dla sprawnego funkcjonowania systemu budżetowania niezbędne jest sporządzenie procedury budżetowej. Powinna ona być sformułowana pisemnie w postaci obowiązujących przepisów wewnętrznych przedsiębiorstwa i mieć charakter instrukcji. Treść oraz stopień jej szczegółowości zależy od indywidualnych uwarunkowań przedsiębiorstwa. Dokument ten powinien z jednej strony informować o systemie budżetowania w przedsiębiorstwie, z drugiej strony powinien pełnić rolę narzędzia marketingowego propagującego idee budżetowania. Zakres procedury budżetowej powinien obejmować następujące punkty:

- Ideę budżetowania, w której opisane są przesłanki i korzyści płynące z funkcjonującego lub wdrażanego systemu budżetowania. Korzyści powinny dotyczyć nie tylko przedsiębiorstwa jako całości lecz również poszczególnych jego pracowników.
- Zasady budżetowania, które będą precyzowały sposób postępowania w poszczególnych sytuacjach, jakie mogą wystąpić w procesie budżetowania.
- Strukturę budżetowania, czyli podział przedsiębiorstwa na dokładnie zdefiniowane jednostki budżetowe z przypisaniem im osób wraz z przysługującymi im kompetencjami i odpowiedzialnością.
- Przebieg procesu budżetowania, z rozpisaniem na poszczególne etapy i działania wraz z określeniem terminów realizacji oraz osób, które są za nie odpowiedzialne. Zaleca się, aby punkt ten był sformułowany możliwie precyzyjnie. Praktyka pokazuje, że w wielu przypadkach konieczne jest rozpisanie go na poszczególne przepływy informacji.
- Wzory arkuszy budżetowych i dokumentów wspomagających proces budżetowania wraz z ich dokładnym opisem.
- Instrukcję wpisywania danych do arkuszy budżetowych.
- Wykaz narzędzi i metod zalecanych do stosowania w ramach procesu budżetowania.

Tworząc procedurę budżetową autorzy zazwyczaj nie są w stanie przewidzieć wszystkich sytuacji, które wymagają regulacji w jej zakresie. Konieczne jest zatem stałe monitorowanie potrzeb w tym obszarze i odpowiednie uzupełnianie, bądź korygowanie tego dokumentu. Procedura budżetowa dotyczy zazwyczaj planowania krótkookresowego. Obszar normatywny i strategiczny ma raczej charakter niepowtarzalny i nie wymaga specjalnej procedury. Jeżeli natomiast specyfika przedsiębiorstwa wymaga, żeby pewne zasady dotyczące obszaru normatywnego i strategicznego były spisane w formie pisemnej to skierowane one są do wąskiej grupy odbiorców i lepiej umieścić go w odrębnym dokumencie, również ze względów objętościowych procedury budżetowej.



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 2

Autor: Piotr Skrzyński

Konferencja budżetowa

Po sporządzeniu pierwszych wersji budżetów przez kierowników obszarów odpowiedzialności są one prezentowane i omawiane na konferencji budżetowej. Ma ona na celu odpowiednio wczesne wykrycie słabych punktów w budżetach, zanim przejdzie się do ich realizacji oraz wzajemne dopasowanie budżetów częściowych w interesie całego przedsiębiorstwa. Na konferencji następuje wymiana informacji o czynnikach, które mogą mieć wpływ na wykonanie budżetu. Najkorzystniej jest jeśli w konferencji takiej uczestniczą wszyscy kierownicy obszarów odpowiedzialności. Nie zawsze jednak jest to możliwe. Wielkość przedsiębiorstwa, jego struktura i uwarunkowania mogą stanowić ograniczenie w tym zakresie. W takim wypadku należy organizować spotkania budżetowe tych grup kierowników, których realizacja budżetów częściowych wzajemnie od siebie zależy. Oprócz kierowników obszarów odpowiedzialności w konferencji uczestniczy zawsze controller, który powinien być moderatorem takiego spotkania oraz przedstawiciele zarządu przedsiębiorstwa. Stosowanie takich konferencji w procesie budżetowania wymaga odpowiedniej kultury budżetowej. Jej uczestnicy powinni rozumieć konsekwencje wzajemnych powiązań budżetów częściowych i że znalezienie optymalnego rozwiązania leży w ich wspólnym interesie. W przypadku konferencji budżetowych nie powinny mieć miejsca konflikty interesów. Niedopuszczalne są sytuacje, w których prezentujący budżet ukrywają informacje lub weryfikujący przysmykają oko na pewne niedociągnięcia lub błędy w budżetach, aby dobrze wypaść przed zarządem lub żeby nie sprawiać kolegom przykrości. Takie podejście do problemu prowadzi do poważnych konsekwencji na etapie wykonania budżetów. W interesie każdego z realizatorów budżetów jest wręcz prośenie pozostałych uczestników o jak najwięcej uwag. Pozwala to ograniczyć zagrożenia odchyleniami w czasie realizacji budżetów. Możliwe są bowiem sytuacje, że pozostali uczestnicy konferencji mogą mieć informacje, które mogą mieć wpływ na realizację budżetu, a jego autor w momencie podejmowania decyzji budżetowych nimi nie dysponował. Autorzy budżetów informują ponadto o możliwości wystąpienia odchyłeń i ich wielkości w zależności od rozwoju sytuacji. Na podstawie tych informacji controller sporządza analizę wrażliwości wyniku całego przedsiębiorstwa na ewentualne odchylenia w obszarach częściowych. Określa następnie dopuszczalne odchylenia dla poszczególnych pozycji kosztów lub przychodów oraz na zasadzie sprzężenia wyprzedzającego tworzy katalog działań prewencyjnych, które powinny być podjęte, aby tych odchyłeń uniknąć. Przebieg konferencji i wnioski z niej płynące powinny być protokolowane. Na podstawie tych informacji autorzy budżetów

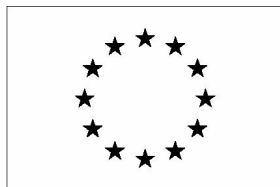
częściowych dokonują ich weryfikacji. Wersje poprawione są przedmiotem dyskusji kolejnej konferencji budżetowej. Ich ilość zależy od indywidualnych potrzeb przedsiębiorstwa. Rzadko zdarza się jednak, aby w przedsiębiorstwie stosującym zasady controllingu było ich mniej niż trzy. Po ostatniej konferencji budżetowej następuje ich zatwierdzenie i sporządzenie budżetu głównego. Zatwierdzenie zgodnie z ideą planowania musi nastąpić przed końcem roku obrachunkowego. Mimo procesowego podejścia przedsiębiorstwo nigdy nie wyeliminuje wszystkich obszarów zagrożeń. Zabiegi te jednak ograniczają je w znacznym stopniu.

Należy również wspomnieć o aspektach psychologicznych takiej konferencji budżetowej. Większość przyczyn niepowodzeń w zakresie konferencji budżetowej jest właśnie tej natury. Odpowiedzialnym za odpowiednią atmosferę, klimat i skuteczność takiego spotkania jest controller.

Wdrożenie budżetowania na płaszczyźnie strategicznej

Ujmując teoretycznie proces wdrożenia budżetowania na płaszczyźnie strategicznej można by podzielić go na autonomiczne problemy do rozwiązania, jak ma to miejsce w rozdziale dotyczącym budżetowania. W praktyce jednak zarówno na etapie wdrożenia, jak i realizacji problemy te muszą być rozwiązywane jednocześnie. Omawiając bowiem jakieś zagadnienie stanowi ono podstawę do rozwiązania zagadnienia następnego oraz służy weryfikacji poprzedniego. Technicznie wymaga to spotkań warsztatowych, dla których wprowadzić możliwe jest określenie kolejności omawiania poszczególnych zagadnień, lecz konieczne jest ciągłe powracanie do tematów już omówionych. Uczestnikami takich spotkań powinny być osoby reprezentujące najwyższy szczebel zarządzania oraz controller. W przypadku ustaleń o charakterze normatywnym uczestnikami powinni być właściciele przedsiębiorstwa, bądź reprezentujący ich interesy członkowie rad nadzorczych. Controller w takim wypadku odpowiedzialny jest za moderowanie takiego spotkania i wykorzystanie odpowiednich metod prowadzących w efekcie do zakończenia prac. Po przejściu do realizacji spotkania monitorujące wykonanie odbywają się cyklicznie natomiast jeśli sytuacja wymaga podjęcia decyzji o charakterze normatywnym i strategicznym, na wniosek controllera, który administruje całym systemem.

Wypracowanie normatywów i podjęcie decyzji strategicznych



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 2

Autor: Piotr Skrzyński

Punktem wyjścia do rozważań o charakterze strategicznym jest przeprowadzona analiza strategiczna przedsiębiorstwa. Na jej bazie określa się oczekiwany w przyszłości potencjał przedsiębiorstwa w formie obrazu przewodniego. Koniecznym dla procesu wdrożenia jest jednak pokazanie kilku wskazówek, które pozwalają rozwiązać problem praktycznie.

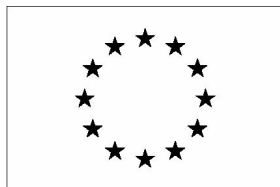
Każde ze spotkań powinny być dokładnie zaplanowane pod kątem celu, przedmiotu oraz stosowanych technik. Jeśli jest to możliwe należy jak najrzadziej stosować dyskusję jako metodę rozwiązywania problemu. Zasady takiego spotkania powinny być zaprezentowane jego uczestnikom na początku. Nad ich przestrzeganiem powinien czuwać controller, który moderuje spotkanie.

Aby sformułować obraz przewodni należy określić słowa kluczowe, które jako skróty myślowe powinny być stosowane przez otoczenie do charakterystyki przedsiębiorstwa. Na ich bazie tworzy się sformułowania, które nie koniecznie muszą zawierać słowa kluczowe, lecz powinny z nich wynikać. Sformułowanie skierowane musi być bardziej do pracowników firmy, którzy poprzez jego zastosowanie wywołają odpowiednie skojarzenia w otoczeniu przedsiębiorstwa w postaci słowa klucza.

Ze względu na nośność informacji jak najwięcej słów kluczy powinny być zawarte w jak najkrótszym sformułowaniu. Może ono przyjąć formę celu na przykład „Jesteśmy w pierwszej dziesiątce przedsiębiorstw...” Mówimy wtedy o celu normatywnym.

Każde ze sformułowań, zanim zostanie wprowadzone w życie musi być zweryfikowane przez osoby nie związane z przedsiębiorstwem pod kątem negatywnych skojarzeń. Zaleca się czasami, aby w tych pracach uczestniczył ktoś z poza przedsiębiorstwa.

Obraz przewodni przedsiębiorstwa określający cele oraz zasady postępowania o charakterze normatywnym należy teraz skonkretyzować w formie jasnych celów strategicznych, strategii (sposobów ich realizacji) oraz środków realizacji w formie odpowiednich programów akcyjnych. Mogą one być podzielone tematycznie na wytyczne rynkowe, techniczne, personalne i finansowe. W trakcie ich określania na spotkaniach strategicznych powinny funkcjonować te same zasady jak przy formułowaniu obrazu przewodniego. W przypadku formułowania celów należy uwzględnić zasady ich formułowania zawarte w rozdziale drugim. Do każdego celu określa się jednocześnie sposoby ich realizacji czyli strategię. Każdy z celów może mieć kilka strategii wzajemnie się uzupełniających. Te trzeba rozpisać na programy realizacji, czyli zadania, które w ramach przyjętej strategii powinny być zrealizowane oraz niezbędne zasoby. Zaleca się również, aby do każdego celu zdefiniować założenia, czyli określić czynniki zewnętrzne, na które przedsiębiorstwo nie ma wpływu,



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 2

Autor: Piotr Skrzyński

a które mogą mieć znaczenie dla realizacji planu strategicznego. W przypadku formułowania założeń należy stosować te same zasady co przy formułowaniu celów.

Sporządzenie księgi celów przedsiębiorstwa

Wszystkie ustalenia dotyczące planowania w obszarze normatywnym i strategicznym powinny być zapisane w postaci księgi celów a następnie zaprezentowane wszystkim pracownikom przedsiębiorstwa jako podstawę do działania w obszarze normatywnym. Księga celów powinna zawierać oprócz obrazu przewodniego, celów, strategii oraz środków ich realizacji również informacje dotyczące kompetencji i odpowiedzialności konkretnych osób w tym zakresie. W przypadku założeń do poszczególnych celów powinno się zapisać informacje, na podstawie których przyjęto założenia oraz ich źródło. Ponadto, analogicznie do procedury budżetowej, należy zawrzeć w księdze zasady ich realizacji oraz sposoby monitorowania. Związane jest to z zastosowaniem konkretnych narzędzi strategicznych. Każde z takich narzędzi powinno być dokładnie opisane pod kątem sytuacji w których mają zastosowanie, reguł postępowania oraz wzorów niezbędnych formularzy z instrukcją ich wypełniania. W przeciwieństwie do budżetów krótkookresowych, które nie powinny być zmieniane dla wykorzystania procesu uczenia obszar strategiczny podlega ciągłej weryfikacji. Stąd konieczność opisanie również zasad tej weryfikacji.