

## KONSTRUKCJA BUDŻETOWANIA W ZARZĄDZANIU PRZEDSIĘBIORSTWEM

Budżetowanie działalności operacyjnej ma istotne znaczenie jako element procedury planowania działalności gospodarczej. Działania związane z procedurą budżetowania mają sprzyjać odpowiedniemu rozłożeniu wydatków i planowanych przychodów w segmentach czasu. Na tej podstawie wyróżnia się budżety operacyjne od budżetów strategicznych. W budżetach operacyjnych przeprowadza się procedurę planowania finansowego dla okresu jednego roku. Budżetowanie staje się też elementem zarządzania przedsiębiorstwem a zarządzanie finansami – elementem zarządzania budżetowego. Celem artykułu jest przedstawienie istoty budżetowania i ukazanie jego znaczenia.

Budżetowanie jako narzędzie zarządzania jest przede wszystkim pochodną budżetu i produktem ewolucji zarządzania finansami. Konstrukcja i pojęcie budżetu wywodzi się z czasów antycznych, starożytnego Egiptu, Grecji i Rzymu, wraz z pojawieniem się finansów publicznych, finansów państwa jako całości organizacyjnej. Już w okresie starożytności podatki i inne dochody finansowe państwa były gromadzone i rozdzielane według przyjętych zasad. Na przestrzeni wieków instytucja budżetu i budżetowania rozwijała się w obszarze finansów publicznych [1], objętych ewidencją ramach rachunkowości państwowej. Stopniowo następował też rozwój samorządności terytorialnej w wyniku którego z budżetu państwa została wyłączona samodzielna prawnie i finansowo gospodarka lokalna, która tworzyła budżety autonomiczne, objęta także ramami rachunkowości państwowej [2].

Z biegiem lat, pod wpływem wielu czynników, następowało oderwanie budżetu od budżetowania. Z jednej strony zachodziła dalsza ewolucja instytucji budżetu jako kategorii finansów publicznych, z drugiej zaś strony rozwijała się metoda zarządzania przedsiębiorstwem oparta na właściwościach budżetu. W odróżnieniu od budżetu odnoszącego się do gospodarki finansowej państwa, budżetowanie stało się zagadnieniem mikroekonomicznym odnoszącym się do finansów przedsiębiorstwa. Analiza budżetowania jako metody zarządzania po raz pierwszy pojawiła się w literaturze amerykańskiej w 2 poł. XIX w. Największy rozwój budżetowania zarówno w USA jak i w Europie przypadł na okres po I wojnie św., a w szczególności na lata 30-te XX w [3]. Chociaż w latach wielkiego kryzysu trudno jest mówić o efektach planowania, to jednak budżetowanie okazało się być przydatne w przetrwaniu przedsiębiorstw, które je zastosowały. Ponowne zainteresowanie przedsiębiorstw budżetowaniem odnotowano po II wojnie św.

W literaturze polskiej budżetowanie jako instrument controllingu i rachunkowości zarządczej po raz pierwszy pojawiło się w latach 90-tych [4]. Do tego czasu słowo „budżet” kojarzono wyłącznie z budżetem państwa [5].

Przedsiębiorstwa, w zależności od sytuacji ekonomicznej, w jakiej się znajdują, sporządzają różne rodzaje budżetów. Wybór danego rodzaju budżetu zależy m.in. od stabilności otoczenia w jakim funkcjonuje przedsiębiorstwo, jego kondycji, posiadanej bazy informacyjnej oraz postawionych celów [6]. W praktyce budżety klasyfikuje się w oparciu o poniższe kryteria:

- 1) horyzontu czasu:
  - a) budżety krótkookresowe,
  - b) budżety długookresowe,
- 2) okresu objętego budżetowaniem:
  - a) budżety statyczne,
  - b) budżety kroczące,
- 3) stopnia elastyczności budżetowania:
  - a) budżety stałe (sztywne),
  - b) budżety zmienne (elastyczne).

Z punktu widzenia horyzontu czasowego wyróżnia się budżety krótkookresowe i budżety długookresowe. Wybór okresu, jaki został objęty budżetowaniem, zależy w dużej mierze od rodzaju prowadzonej działalności, dynamiki zmian, stopnia niepewności otoczenia przedsiębiorstwa i zapotrzebowania menedżerów na informacje. Budżety długo- i krótkookresowe służą realizacji innych celów oraz różnią się stopniem szczegółowości.

Budżety krótkookresowe dotyczą roku i okresów krótszych, najczęściej kwartałów i miesięcy. Wybór roku jako okresu, na który sporządza się budżet może być uzasadniony przede wszystkim poniższymi czynnikami:

- 1) wybrany okres powinien być na tyle długi aby ukazać efekty stosowanych działań, ale też i na tyle krótki by plany mogły być w miarę wiarygodne i szczegółowe; wybór zbyt długiego horyzontu wymaga generalnie podjęcia bardzo wielu założeń,
- 2) wybór rocznego okresu nawiązuje do okresu sporządzania sprawozdań finansowych oraz do okresu podatkowego.

W praktyce bardzo często wydaje się być uzasadniony wybór innego niż roczny okresu budżetowego [7]. O jego skróceniu lub wydłużeniu decydują m.in.:

- 1) długość oraz faza cyklu życia produktu,
- 2) typ klienta, a w szczególności relacje między klientami i dostawcami,
- 3) stabilność popytu na produkty przedsiębiorstwa co wynika z sezonowości sprzedaży pewnych produktów, która ma istotny wpływ na wybór innego niż roczny okresu budżetowego [8],

4) występowanie jakichkolwiek ograniczeń działania np. istotne ograniczenie pewnych zasobów może wymagać skrócenia horyzontu czasu,

5) charakterystyka cyklu produkcyjnego, zwłaszcza gdy cykl produkcyjny jest bardzo skomplikowany i czasochłonny, co może przyczynić się do przyjęcia dłuższego okresu budżetowego.

Budżety długookresowe sporządza się najczęściej na okres od 3 do 10 lat [9]. Mają one zwykle charakter bardziej ogólny, dlatego też nazywane są częściej planami ekonomiczno-finansowymi. Prognozy w nich zawarte zarysowują główne cele jakie chce osiągnąć przedsiębiorstwo, nie wyrażając ich w jednostkach naturalnych bądź pieniężnych, gdyż jest to z reguły niemożliwe. Przykładem budżetu długookresowego jest budżet nakładów inwestycyjnych, zwany budżetem kapitałowym [10]. Kilkuletni okres może też być stosowany w przypadku budżetu badań i rozwoju oraz budżetu zmian w asortymencie i technologii produkcji.

Ze względu na okres objęty budżetowaniem wyróżnia się budżety statyczne i budżety kroczące. Budżety statyczne to takie, które sporządzane są tylko dla jednego okresu (jednego miesiąca lub roku) i w trakcie realizacji nie następuje ich aktualizacja. Podstawową zaletą takiego budżetu jest ograniczenie czasu i środków w jego powstanie, co wynika z zaangażowania ich tylko w momencie jego tworzenia. Zasadniczą zaś wadą budżetu statycznego jest niemożliwość jego zastosowania w przypadku gwałtownych zmian otoczenia oraz mała przydatność przy podejmowaniu decyzji dotyczących przyszłych okresów.

Budżety sporządzane dla kilku okresów to budżety kroczące. Podstawową ich cechą jest ciągła aktualizacja danych w nich zawartych poprzez eliminację wielkości okresu minionego i wprowadzenie danych okresu następnego.

Kolejnym kryterium klasyfikacji budżetów jest stopień elastyczności budżetowania. Pozwala on wyróżnić budżety stałe (sztywne) i budżety zmienne (elastyczne). Budżety stałe są opracowaniami przyjmowanymi przy założeniu stałego poziomu produkcji i sprzedaży. Mają one zastosowanie w przypadku krótkookresowych, prostych projektów i zadań. Ponieważ rzeczywiste wielkości produkcji i sprzedaży zazwyczaj różnią się od wielkości przewidywanych, dlatego budżety sztywne nie zawsze odznaczają się realnością. Uwzględniając w budżecie różne wielkości produkcji i sprzedaży przechodzi się na budżet zmienny. „Ten rodzaj budżetu to nie jeden lecz cała seria planów sporządzona dla różnych poziomów działalności”. Podstawową zaletą budżetów elastycznych jest to, że dają one kierownictwu możliwość szybkiej i skutecznej reakcji na zmiany w otoczeniu przedsiębiorstwa. Wynika to z faktu, że budżet zmienny wymaga rozważenia z góry, jak planowane pozycje reagują na zmiany różnych wielkości (warunków) ekonomicznych. Odznacza się on więc większą realnością niż budżet sztywny gdyż przedstawia różne projekcje określonych kategorii budżetowych na tle wahań

efektów działalności przedsiębiorstwa. Ponadto budżet elastyczny jest źródłem cennych informacji dotyczących sposobu zachowania się kosztów i przychodów w stosunku do zmian wielkości produkcji i sprzedaży. Dzięki dużej realności budżet elastyczny stwarza też większe możliwości szczegółowej analizy odchyłeń rzeczywiście osiągniętych rezultatów od wielkości określonych w budżecie. Jest on przydatny przy podejmowaniu decyzji w tych przedsiębiorstwach, w których poziom produkcji nie utrzymuje się na stałym poziomie.

### **Bibliografia**

1. Chmutova, I., Vovk, V., & Bezrodna, O. (2017). *Analytical tools to implement integrated bank financial management technologies*. *Економічний часопис-XXI*, 163(1-2), 95-99. 2. Libby, T., R. Murray Lindsay. "Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice." *Management accounting research* 21.1 (2010): 56-75. 3. J. Stepniewski, *Comptabilite,...* op. cit., s.273-275. 3. Michalczyk L., *Kluczowe narzędzia pomiaru w controllingu finansowym – ujęcie teoretyczne – „Pieniądze i Więź”, nr 1 (54)/2012.* 4. Michalczyk L., *Metodyka ustalania wysokości wybranych zobowiązań przedsiębiorstw*, „Zeszyty Naukowe TD UJ. Seria: Ekonomia i Zarządzanie”, nr 1/2008 (4). 5. Michalczyk L., *Wdrożenie systemu ERP dla celów controllingu sprzedaży – „Rola informatyki w naukach ekonomicznych i społecznych”, nr 2/2013.* 6. Stepniewski J., *Audyt i diagnostyka firmy*, Wyd. AE Wrocław 2001. 7. Stepniewski J., *Comptabilite, intelligence artificielle et imputation comptable des micro-donnees*. [w]: Eds. E. Archambault, O. Arkhipoff, *Nouveaux aspects de la comptabilite nationale*, Ed. Economica, Paris 1988. 8. Stepniewski J., *Jakość systemów informacyjnych*, *Prace Naukowe AE we Wrocławiu*, 1995. 9. Stepniewski J., *Principes de la comptabilite evenementielle*. Masson, Paris 1987. 10. Wildavsky, Aaron B. *Budgeting: a comparative theory of the budgeting process*. Transaction Publishers, 1986.