

Dariusz Koszela

Przedsiębiorstwo Produkcji Sorbentów i Rekultywacji „ELTUR-WAPORE” sp. z o.o. w Bogatyni

BUDŻETOWA METODA ZARZĄDZANIA PRZEDSIĘBIORSTWEM PRODUKCYJNYM

1. Koncepcja wdrożenia budżetowej metody zarządzania przedsiębiorstwem

Realizując zamierzenia strategicznego rozwoju spółki „ELTUR-WAPORE” sp. z o.o., zmierzające do powiększenia jej efektywności i skuteczności działania, podjęto działania dotyczące wdrożenia budżetowej metody zarządzania przedsiębiorstwem.

Dążenie do zwiększenia skuteczności zarządzania organizacjami gospodarczymi spowodowało, iż zjawiskiem coraz bardziej powszechnym staje się decentralizacja systemów zarządzania tymi organizacjami. Decentralizacja zarządzania polega na przekazywaniu uprawnień na niższe szczeble zarządzania oraz zwiększeniu samodzielności jednostek organizacyjnych niższego szczebla. Jedną z form decentralizacji przedsiębiorstwa, a zarazem jednym z podstawowych instrumentów rachunkowości zarządczej jest wyodrębnienie w nim ośrodków odpowiedzialności.

Podstawową przesłanką wprowadzenia w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności jest delegowanie uprawnień decyzyjnych i odpowiedzialności za podejmowane decyzje na niższe szczeble zarządzania.

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności oparte jest na założeniu, że działalność gospodarcza realizowana w danym przedsiębiorstwie może być podzielona na szereg zakresów działalności, przy czym wyodrębnione zakresy działalności są ze sobą zintegrowane i składają się na cały proces gospodarczy. Z drugiej zaś strony każdy zakres działalności odznacza się swoją specyfiką. Specyfika ta wymaga odrębnego podejścia strategicznego i właściwych metod zarządzania. Sposobem na to jest dywersyfikacja przedsiębiorstwa przez wprowadzenie ośrodków odpowiedzialności.

Wprowadzenie w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności nie oznacza, że uprawnienia w zakresie podejmowania wszystkich decyzji dotyczących ich funkcjonowania są przekazywane kierownikom tych ośrodków. Powinna obowiązywać tu zasada, że działania podejmowane przez poszczególne ośrodki odpowie-

działności nie mogą być sprzeczne z celami przedsiębiorstwa jako całości, lecz powinny sprzyjać ich osiągnięciu. Oznacza to, że decyzje strategiczne dotyczące rozwoju i długoletnich przyszłych zamierzeń przedsiębiorstwa podejmowane są przez naczelne kierownictwo przedsiębiorstwa.

Natomiast decyzje operacyjne, dotyczące bieżącej działalności ośrodków odpowiedzialności, mają charakter względny i powinny dotyczyć określonych zadań cząstkowych.

W zależności od rodzaju parametrów, za pomocą których odbywa się sterowanie działalnością ośrodków odpowiedzialności, można wyróżnić cztery podstawowe ich rodzaje:

- centra produkcji, tzn. ośrodki odpowiedzialności za efekty produkcyjne,
- centra kosztów, tzn. ośrodki odpowiedzialne za poziom kosztów działalności,
- centra zysków, tzn. ośrodki odpowiedzialności za przychody i koszty, zatem również za wyniki finansowe,
- centra inwestowania, tzn. ośrodki odpowiedzialności za zwrot zainwestowanego kapitału.

Kierownicy ośrodków odpowiedzialności mają największą możliwość oddziaływania na osiągane przez nie efekty produkcyjne, tzn. wielkość i jakość produkcji.

Drugim parametrem ekonomicznym, na którego kształtowanie się mogą wpływać menedżerowie centrów, są ponoszone koszty. Znacznie mniejsza jest natomiast możliwość oddziaływania na przychody osiągane przez ośrodki odpowiedzialności, a w konsekwencji i na zrealizowane wyniki finansowe. Kierownicy centrów mają najmniejszą możliwość wpływania na procesy inwestowania w przedsiębiorstwie. Wobec powyższego, przed wprowadzeniem w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności należy:

- zidentyfikować i możliwie ściśle określić wszystkie obszary uprawnień i odpowiedzialności w ramach przedsiębiorstwa,
- przeprowadzić analizę struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa w celu ustalenia struktury uprawnień i odpowiedzialności.

Wprowadzenie w przedsiębiorstwie systemu ośrodków odpowiedzialności wymaga przeprowadzenia odpowiednich prac organizacyjnych. Chodzi o przystosowanie struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa do potrzeb rozliczania wyodrębnionych jednostek wewnętrznych z postawionych przed tymi jednostkami zadań.

Wobec powyższego postanowiono, że proces wdrażania systemu ośrodków odpowiedzialności powinien się odbywać ewolucyjnie.

Po wprowadzeniu budżetowania w spółce „ELTUR-WAPORE” sp. z o.o. spodziewaliśmy się m.in.:

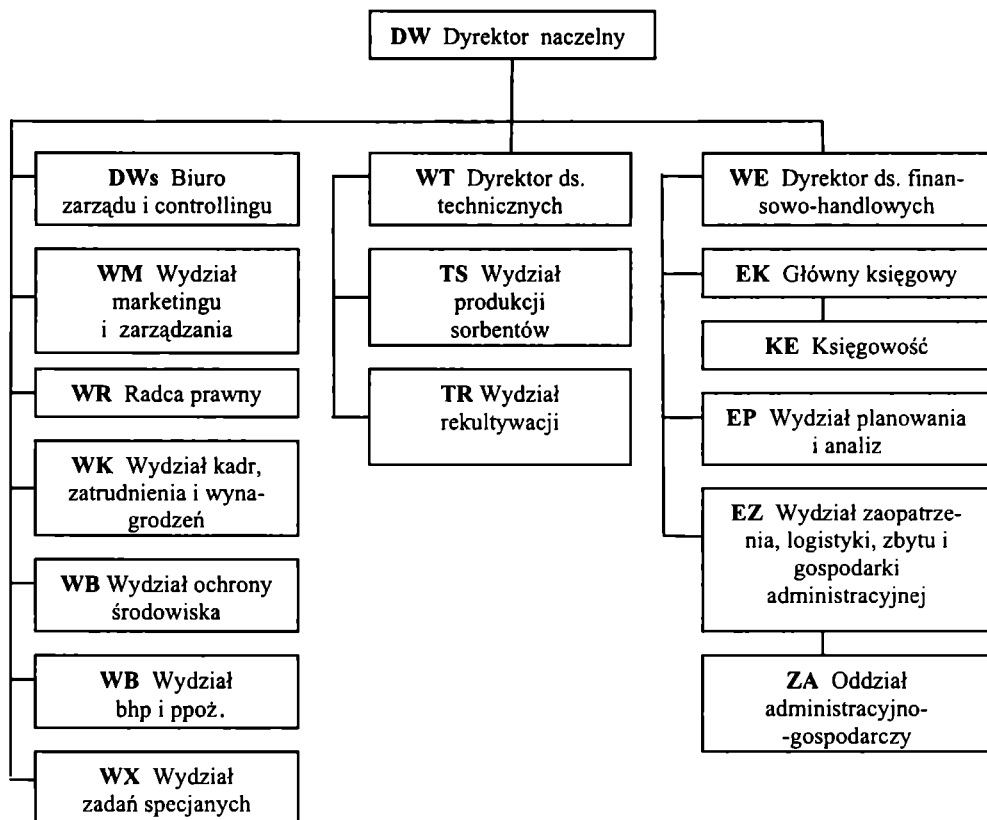
- umiejętności określenia struktury kosztów w ośrodku i szczegółowej kontroli pozycji o relatywnie największych kosztach w całkowitych kosztach realizacji,
- rozwinięcia wśród kadry kierowniczej zdolności wariantowości myślenia w procesie prognozowania kosztów,

- kontroli wykonania budżetu, która miała się stać sposobnością do przeprowadzania głębszych analiz i wyciągania wniosków na przyszłość, prowadząc do ciągłej poprawy efektywności działania,
- poprzez zapewnienie przejrzystości związku między kompetencjami a jej kosztowymi rezultatami oczekujemy zwiększenia poczucia odpowiedzialności za powierzone do dyspozycji mienie,
- możliwości dostrzegania występowania „wąskich gardeł” i podejmowania przeciwdziałań
- możliwości weryfikacji zadań ośrodków i ich spójności z celami firmy poprzez krytyczną analizę zasadności przydzielenia zadań danemu ośrodkowi, a zatem możliwości wypracowania adekwatnego do działalności ośrodka zakresu zadań, nie tylko przedmiotowych,
- umiejętności rozpoznawania i eliminacji zadań nieefektywnych,
- monitorowania aktualnych osiągnięć ośrodka na podstawie wypracowanych wcześniej kryteriów oceny,
- uczynienia planowania jednym z podstawowych obowiązków kierowniczych, co umożliwiłoby przenoszenie założeń tych planów w „dół” przedsiębiorstwa, tak aby każdy pracownik był poinformowany o tym, czego oczekuje kierownictwo,
- wypracowania wspólnych metod oszczędnego i efektywnego wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa.

Proces budżetowania zamierzaliśmy wprowadzić ewolucyjnie. Punktem wyjścia było opracowanie przez każdego z kierowników raportu o stanie ośrodka, co w połączeniu z przeprowadzoną wcześniej analizą mocnych i słabych stron firmy pozwoliło na dostosowanie formularzy budżetowych do indywidualnej działalności poszczególnych ośrodków. Po przeanalizowaniu otrzymanych raportów wyselekcjonowano ważniejsze tematy i, w formie określenia, czy dane zagadnienie w ocenie kierownika jest mocną, słabą czy średnią stroną danego obszaru funkcjonowania, zostały stworzone tabele opisujące ten ośrodek, będące podstawą do wdrażanego procesu budżetowania. Przy tworzeniu budżetów zastosowaliśmy metodę tradycyjną zarówno do ośrodków produkcyjnych, jak i w stosunku do ośrodków sfery administrowania i wspomagania zarządzania przedsiębiorstwem, tj. działy: księgowe, finansowe, ekonomiczne, prawne, administracyjne i gospodarcze.

Osobą odpowiedzialną za całość przebiegu procesu budżetowania od strony organizacyjnej jest controller. Osoba ta przeprowadza weryfikację budżetu poszczególnych działów od strony formalnej oraz pomaga w koordynacji budżetu danego działu z innymi jednostkami wewnętrznymi, a w późniejszym etapie – kontrolę realizacji budżetów. Kontrola realizacji budżetów przebiega dwustopniowo. Jest to kontrola wewnątrz ośrodka odpowiedzialności oraz kontrola prowadzona przez controllera.

Kontrola wewnątrz ośrodka skupia się na porównywaniu kosztów rzeczywiście poniesionych w badanym okresie z kosztami planowanymi na ten okres.



Rys. 1. Struktura organizacyjna spółki

Źródło: opracowanie własne.

Natomiast dwuaspektowa kontrola prowadzona przez controllera to:

1. Kontrola wyniku zorientowana na rezultat procesu planowania, w tym m.in.:

- porównywanie kosztów rzeczywiście poniesionych w badanym okresie z kosztami planowanymi na ten okres, wraz z kosztami poniesionymi w poprzednich okresach (tworzenie bazy danych),
- analiza odchyleń,
- określenie stopnia wykonania przyjętych w planie (zadaniu budżetowym) założeń,
- rozpoznanie czynników powodujących odchylenia od planu.

2. Kontrola procesu. Kontrolowane są rodzaj i sposób powstania tego wyniku (działania) lub przebieg procesu realizacji w trzech fazach:

- kontrola wstępna, prowadzona przed poniesieniem kosztów,
- kontrola bieżąca, dokonywana w trakcie procesu,
- kontrola wynikowa.

W czasie kontroli i analizy wynikowej pod uwagę bierze się (poza odchyleniami) udział procentowy każdej pozycji kosztowej w kosztach ogółem oraz udział procentowy każdej pozycji kosztowej w kosztach danej grupy kosztów.

Prowadzona w ten sposób analiza struktury kosztów pozwala na wyznaczenie tych kosztów, które najwięcej „ważą” w kosztach realizacji i kosztach grupy kosztów.

Następstwem jest szczegółowa analiza wskazanego kosztu pod względem zasadności jego występowania w danym ośrodku oraz jego wielkości. Uzyskane wyniki są analizowane w stosunku do działań ośrodka w ramach wyznaczonych zadaniami budżetowymi w danym okresie.

2. Metoda budżetowania stosowana w Przedsiębiorstwie Produkcji Sorbentów i Rekultywacji „ELTUR-WAPORE” sp. z o.o.

Zasady funkcjonowania budżetowania kosztów w „ELTUR-WAPORE” sp. z o.o. oparte są na systemie elastycznych budżetów kosztów zleconych. Wykonawcy budżetów podlegają weryfikacji comiesięcznej z realizacji w celu określenia kierunków działań krótkookresowych. Kwartalne wykonanie budżetu stanowi podstawę do dokonywania koniecznych korekt i aktualizacji.

Wartości budżetów stanowią podstawę do wyznaczenia cen na usługi wykonywane przez spółkę, dlatego ważne jest, żeby odzwierciedlały sytuację rzeczywistą i były możliwe do wykonania.

Budżety dzielą się na dwie podstawowe kategorie:

- budżet kosztów produkcyjnych,
- budżet kosztów ogólnego zarządu.

Budżet kosztów produkcyjnych zawiera cztery arkusze budżetowe:

- koszty przemiałowni,
- koszty rekultywacji,
- koszty produkcji FLUBETU,
- koszty zadań zleconych, pozostałych.

Budżety kosztów produkcyjnych zatwierdzane są przez Dyrektora Naczelnego, odpowiedzialność za realizację zachodzi na dwóch poziomach: Dyrektora Technicznego oraz kierowników wydziałów produkcyjnych.

Budżet kosztów ogólnego zarządu dzieli się na dwa podstawowe rodzaje:

- budżet kosztów wspólnych – nieprzypisanych do komórek organizacyjnych,
- budżety kosztów wydziałowych.

Budżet kosztów wspólnych jest tworzony w oparciu o koszty, których nie można przypisać do żadnego z wydziałów. Obejmuje takie koszty, jak: Rada Nadzorcza, umowy zlecenia, koszty reprezentacji i reklamy, usługi świadczone na rzecz spółki oraz media zużywane przez wydziały administracyjne.

Budżety kosztów wydziałowych są tworzone na dwóch poziomach:

- budżet kosztów pionu organizacyjnego,
- budżet kosztów komórki organizacyjnej.

Budżet kosztów pionu organizacyjnego jest sumą budżetów kosztów ogólnozakładowych wszystkich komórek pionu. Podlega zatwierdzeniu przez Dyrektora Naczelnego, odpowiedzialnym za realizację budżetu pionu jest dyrektor danego pionu.

Budżet kosztów komórki organizacyjnej jest zatwierdzany przez dyrektora pionu organizacyjnego. Odpowiedzialność za realizację budżetu przypisuje się kierownikowi komórki lub wybranemu pracownikowi w przypadku komórek, w których nie wyodrębniono stanowiska kierownika.

2.1. Sporządzanie budżetu

Budżet jako zbiór wszystkich budżetów częściowych jest sporządzany na rok, w rozbiciu na kwartały. Przyjęcie budżetu do realizacji jest poprzedzone zatwierdzeniem przez Dyrektora Naczelnego. Budżety sporządzane są przez Dyrektora ds. Finansowo-Handlowych na podstawie informacji zbieranych z poszczególnych wydziałów, planu nakładów na środki trwałe oraz planu remontów, planu amortyzacji i pozostałych planów tworzonych w spółce.

Budżety na kolejne okresy sprawozdawcze sporządzane są w terminie do 10 listopada każdego roku, proces weryfikacji przez dyrektorów pionów trwa do 30 listopada, zatwierdzenie budżetów przez Dyrektora Naczelnego następuje do 20 grudnia każdego roku.

Budżety są oznakowane zgodnie z obowiązującym planem kont w spółce.

Budżety kosztów ogólnozakładowych – symbol ogólny – 551, symbole szczegółowe:

- 551 1 – budżet pionu Dyrektora Naczelnego, w tym:
- 551 1000 – Dyrektor Naczelny (DW),
- 551 1200 – Biuro Zarządu (DWS),
- 551 1300 – Marketing (WM),
- 551 1500 – Kadry (WK),
- 551 1600 – BHP (WB),
- 551 1800 – Ochrona Środowiska (WS),
- 551 2 – budżet pionu Dyrektora Technicznego, w tym:
- 551 2000 – Dyrektor ds. Technicznych.

Budżety kosztów produkcyjnych – symbol ogólny – 501, symbole szczegółowe:

- 501 0010 – przemysłownia,
- 501 0020 – rekultywacja,
- 501 0040 – FLUBET,
- 501 0030 – zadania zlecone, pozostałe,
- 551 3 – budżet pionu Dyrektora ds. Finansowo-Handlowych, w tym:

- 551 3000 – Dyrektor ds. Finansowo-Handlowych,
- 551 3100 – Księgowość (EK/KE)
- 551 3200 – Planowanie (EP)
- 551 3300 – 3400 Zaopatrzenie i administracja (EZ/ZA)
- 551 4000 – budżet kosztów wspólnych.

2.2. Kontrola budżetów, odchylenia

Z uwagi na konieczność cyklicznego sprawdzania wykonania budżetów występuje trzystopniowy poziom kontroli:

- Główny Specjalista ds. controllingu na potrzeby DW,
- dyrektor pionu organizacyjnego,
- Kierownik komórki organizacyjnej lub osoba odpowiedzialna.

Co miesiąc Wydział Księgowości dostarcza informacje na temat realizacji budżetów do dnia 23 każdego miesiąca, dodatkowo funkcjonuje ewidencja *on line* kosztów związanych z realizacją zamówień na dostawę i usługi. Ustala się kwartalne rozliczenie odchyleń (różnic wartościowych) wykonania budżetu od planowanego poziomu, w przypadku występowania odchyleń dodatnich (wyższe koszty) w wielkości ponad 5% osoba odpowiedzialna powinna zgłosić na piśmie raport o przyczynach takiego stanu. Jeżeli sytuacja jest obiektywna i odchylenie będzie „pokryte” mniejszym wykorzystaniem w okresach następnych, to nie wymaga to korekty budżetu. Jeżeli sytuacja wystąpiła z przyczyn wcześniej nieprzewidzianych lub nieplanowanych, a utrzymuje się nadal, to osoba odpowiedzialna jest zobowiązana do przedstawienia Dyrektorowi Naczelnemu propozycji korekty budżetu.

W przypadku odchyleń ujemnych w poszczególnych pozycjach arkusza budżetowego nie ma możliwości kompensowania ich pionowo (np. odchylenie ujemne w pozycji „amortyzacja” nie może kompensować odchylenia dodatniego na wynagrodzeniach). Jeżeli osoba odpowiedzialna uważa, że występujące odchylenie ujemne będzie się utrzymywać, może zgłosić również propozycje zmian w swoim budżecie.

Korekty budżetów odbywają się w cyklach kwartalnych, poza budżetem produkcyjnym zadań zleconych, który jest tworzony w przypadku wystąpienia oferty, na poziomie kalkulacji ceny za wykonanie danej usługi lub przedmiotu.

2.3. Rezerwa na budżety

Z uwagi na konieczność zabezpieczenia w planie finansowym pozycji kosztowych o zdarzenia nieplanowane Dyrektor Naczelny dysponuje rezerwą na budżety w wielkości:

- 3% na budżety kosztów produkcyjnych,
- 3% na budżety kosztów ogólnozakładowych,

W związku z funkcjonowaniem wydzielonego funduszu premiowego Dyrektor Naczelny dysponuje dodatkowo 1% wartości kosztów wynagrodzeń jako Funduszem Nagród Dyrektora Naczelnego.

Literatura

- [1] Bieńkowska A., Kral Z., Jabłocka-Kluczka A., *Zarządzanie controllingowe czy tradycyjne*, Międzynarodowa konferencja naukowa pt. „Nowe tendencje w nauce o organizacji i zarządzaniu”, Szklarska Poręba 17-19 września 1998, Wrocław 1998.
- [2] Horvath P., *Controlling*, Verlag Franz Vahlen, München 1960.
- [3] Jaruga A., Nowak W., Szycha A., *Rachunkowość zarządcza*, Łódź 2001.
- [4] Jędralska K., Wodniak-Sobczak B., *System wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie*, AE, Katowice 2000.
- [5] Knop W., Sawicki K., *Rachunkowość. Controlling a rachunkowość*, 1994.
- [6] Mayer E., Mann R., *Controlling w twojej firmie*, Warszawa 1992.
- [7] Mazur-Jelonek A., *Wdrożenie i organizacja controllingu w przedsiębiorstwie*, Poradnik Gazety Prawnej nr 2/132, Indor, 2000.
- [8] Nowak E., *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, ODDK, Gdańsk 2003.
- [9] *Rachunkowość zarządcza*, red. T. Kiziukiewicz, Wyd. Ekspert, Wrocław 1999.
- [10] Wierzbicki K., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 1994 nr 3.

BUDGET METHOD OF A PRODUCTION ENTERPRISE MANAGEMENT

Summary

Aiming at the increase of effectiveness of economic organizations management caused that decentralization of these systems of organization management became more common. Management decentralization consists of both passing over entitlements to the lower levels of management and the increase in independence of lower level organizational units.

One of the form of enterprise decentralization, and at the same time one of the basic instruments of management accounting, is marking off its responsibility centers. Budget process should be introduced evolutionarily. The starting point is working out of report about the state of a center, which in connection with previously executed analysis of good and bad sides of the company will allow to adapt the budget forms to the individual activity of individual centers.

While creating budgets we use traditional method for both production centers, centers of administration and support of enterprise management i.e. branches such as accountancy, financial, economic, legislative, and administrative.

The control of budget execution is carried out on two levels. The first is control within the responsibility center, and the second control is executed by the controller. The results are analyzed, taking into consideration the planned budget premises and the results reached in the given period.