

RENATA GMIŃSKA

Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku

WYKORZYSTANIE BUDŻETOWANIA W MODELU RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

Wprowadzenie

Podstawą zarządzania jest planowanie. „Bez planowania nie ma skutecznego motywowania i dokładnego kontrolowania”¹. Metodą bieżącego zarządzania przedsiębiorstwem określającą zasady planowania i wykorzystywania środków finansowych w celu efektywnego wykonania zadań produkcyjnych jest budżetowanie², którego koncepcja pojawiła się na początku XX wieku w Stanach Zjednoczonych. Prekursorem w tej dziedzinie był Pierre du Pont, który wprowadził w swoim przedsiębiorstwie systematyczne procedury budżetowania operacyjnego i kapitałowego. Jednak pierwsze prace teoretyczne, traktujące o problemach budżetowania, pojawiły się dopiero w latach pięćdziesiątych XX wieku jako jeden z elementów rozwijającej się rachunkowości zarządczej.

Budżetowanie opiera się na założeniu, „że narzędziami efektywnego kierowania jednostką gospodarczą są budżet i bieżąca kontrola wykonania zadań zawartych w budżecie”³. Budżet jest rozumiany jako kwantytatywne wyrażenie

¹ A. Buczkowska, *Budżetowanie jako narzędzie planowania*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 313, Szczecin 2001, s. 5.

² J. Komorowski, *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 18.

³ M. Krysiak, *Budżety jako instrument zarządzania*, w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G. Świdorska, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa 2002, s. 3–11.

planu działania, który służy menedżerom do koordynowania i kontroli różnych działań w przyszłości. Sporządza się go, ponieważ umożliwia⁴:

- wsparcie planowania rocznej działalności,
- koordynację działań różnych części organizacji oraz upewnienie się, że działania tych części wzajemnie się harmonizują,
- komunikowanie różnorodnych zamierzeń kierownikom ośrodków odpowiedzialności,
- motywowanie menedżerów do działań zapewniających osiągnięcie celów wyznaczonych przez całą organizację,
- sterowanie działalnością,
- ocenę pracy menedżerów.

Budżet wspomaga zatem nie tylko planowanie, koordynowanie i komunikowanie w przedsiębiorstwie, lecz również jest wykorzystywany jako narzędzie motywowania i kontroli.

Sporządzanie budżetu nie jest jednorazową akcją, ale dynamicznym i ciągłym procesem długofalowym, który rozpoczęty odpowiednio wcześniej zapewni zamierzone efekty. Proces budżetowania jest zadaniem złożonym, które wymaga podejmowania decyzji na wielu płaszczyznach i uwzględnienia wielu czynników zależnych również od specyfiki przedsiębiorstwa, do których można zaliczyć strukturę organizacyjną, złożoność przedmiotu działalności, styl zarządzania, system przepływu informacji, system motywacyjny, postawy pracowników i inne elementy składające się na kulturę przedsiębiorstwa. „Nieuwzględnienie aspektów społecznych budżetowania sprawia często, że budżetowanie sprowadza się jedynie do ewidencji kosztów w innym układzie i generuje niepotrzebną biurokrację, stanowiąc w przedsiębiorstwie poważny element kosztotwórczy”⁵.

Celem artykułu jest przedstawienie wykorzystania budżetowania w modelu rachunkowości zarządczej.

⁴ C. Drury, *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995, s. 370.

⁵ P. Skrzyniarz, *Budżetowanie jako system samouczący się*, Ośrodek Doradztwa i Treningu Kierowniczego, <http://www.oditk.com.pl/>.

2. Pojęcie modelu w rachunkowości

W literaturze przedmiotu spotyka się wiele klasyfikacji modeli. Biorąc pod uwagę różne kryteria, „rachunkowość można zaliczyć do następujących grup modeli:

- według funkcji – do modeli opisujących,
- według sposobu odwzorowania – do modeli abstrakcyjnych, matematycznych,
- według cech realności – do modeli realnych,
- według typu obliczeń – do modeli ustalających”⁶.

Związek rachunkowości z zagadnieniami modelowania, jak się podkreśla w literaturze⁷, cechuje dualizm. Z jednej strony rachunkowość jest modelem systemu gospodarczego i zachodzących w nim zjawisk, ale też dla każdej jednostki gospodarczej konstruuje się model rachunkowości, który odwzorowuje mechanizm jej funkcjonowania.

„Oba wymienione aspekty modelowania (rachunkowość jako model systemu gospodarczego i model systemu rachunkowości) muszą być rozpatrywane łącznie, gdyż w każdym wypadku celem ostatecznym jest uzyskanie odpowiednich informacji”⁸. Model informacyjny rachunkowości odwzorowuje stany i procesy gospodarcze, będąc jednocześnie elementem modelu systemu rachunkowości, obok modelu bazy danych i modelu transformacji.

Ogólny model rachunkowości może obejmować modele szczegółowe. Mogą one dotyczyć określonego typu procesu informacyjnego, wybranych zagadnień o różnej tematyce, pewnych wycinków działalności⁹. W zależności od przeznaczenia szczegółowość tych modeli może być różna. Szczególnym przypadkiem jest model rachunkowości zarządczej. Powinien on być tak skonstruowany, aby zapewniał dostarczanie informacji do celów zarządczych, przy wykorzystaniu odpowiednich metod i rozwiązań organizacyjnych. Ich wybór wpływa na kształt

⁶ T. Kiziukiewicz, *Problemy dostosowania rachunkowości do informacyjnych wymagań zarządzania*, Prace Naukowe Politechniki Szczecińskiej nr 261, Szczecin 1984, s. 210–211.

⁷ *Ibidem*, s. 211; M. Kufel, *Model rachunku kosztów*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, t. 6, Warszawa 1981, s. 36.

⁸ *Ibidem*, s. 211.

⁹ A. Bizoń, B. Micherda, *Kierunki doskonalenia rachunku kosztów działalności przedsiębiorstwa wytwórczego*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, t. 3, Warszawa 1979, s. 6.

modelu. W tabeli 1 zaprezentowano modele rachunkowości zarządczej wyodrębnione ze względu na różne kryteria.

Tabela 1

Rodzaje modeli rachunkowości zarządczej

Kryterium podziału	Typy modeli
Przedmiot modelu	<ul style="list-style-type: none"> – model konwencjonalnej rachunkowości zarządczej – model strategicznej rachunkowości zarządczej
Metody rachunkowości zarządczej	<ul style="list-style-type: none"> – model rachunkowości zarządczej na bazie budżetowania – model rachunkowości zarządczej oparty na rachunku kosztów działań – model rachunkowości zarządczej oparty na rachunku kosztów docelowych – model zintegrowany
Charakter powiązań rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej	<ul style="list-style-type: none"> – monosystem rachunkowości – podsystem rachunkowości zarządczej w ramach systemu dualistycznego

Źródło: opracowanie własne.

Biorąc pod uwagę metody rachunkowości zarządczej zdeterminowane przez przyjęte koncepcje zarządzania, można wyodrębnić:

- model rachunkowości zarządczej, który opiera się na budżecie i kontroli jego wykonania,
- model rachunkowości zarządczej oparty na rachunku kosztów działań, którego podstawą jest horyzontalne ujmowanie działalności jednostek gospodarczych,
- model rachunkowości zarządczej oparty na rachunku kosztów docelowych, którego głównymi filarami są rachunek kosztów docelowych i system ciągłego usprawniania, w modelu tym duży nacisk kładzie się na motywowanie pracowników,
- model zintegrowany, w którym różne metody rachunkowości zarządczej są wzajemnie powiązane.

Przedmiotem dalszych rozważań będzie model rachunkowości zarządczej, który opiera się na budżecie i kontroli jego wykonania.

3. Rachunkowość zarządcza oparta na budżetowaniu

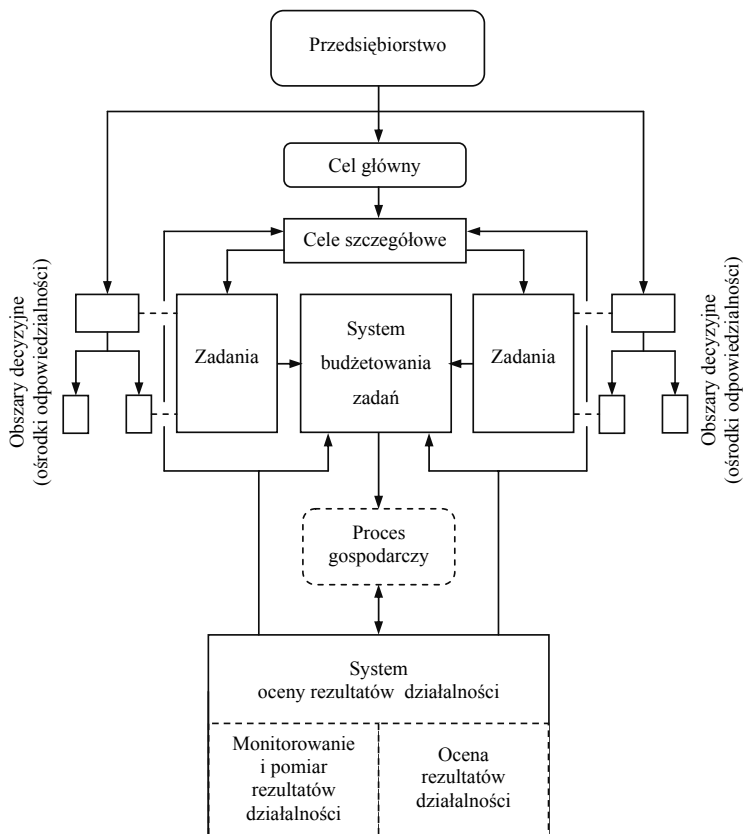
W procesie budżetowania można wyróżnić trzy podstawowe etapy. Są to: opracowanie budżetu (planowanie), jego wdrożenie, a następnie kontrola (monitorowanie)¹⁰. Opierając funkcjonowanie rachunkowości zarządczej na budżetowaniu, należy wykorzystać system sterowania budżetowego. W systemie tym następuje kontrola osiągniętych wyników przez ich porównanie z budżetami i ustalenie odchyleń, na których podstawie menedżerowie mogą podejmować działania korygujące, pozwalające unikać działań i zdarzeń, które powodowały w przeszłości niekorzystne odchylenia. Odchylenia umożliwiają również skorygowanie celów i zamierzeń ujętych w budżetach w przypadku wystąpienia nowych okoliczności, które te cele i zamierzenia mogą uczynić nieosiągalnymi.

„System sterowania przez budżety jest oparty na działaniu mechanizmu sprzężenia zwrotnego, a raport z wykonania budżetu gra rolę „regulatora” wywołującego zaradcze i korygujące działania kierowników odpowiedzialnych za wykonanie określonych zadań w całym przedsiębiorstwie lub jego wewnętrznej jednostce”¹¹. Dzięki temu jest możliwe przeprowadzenie w jednostce gospodarczej rachunku odpowiedzialności. W tym celu należy dla każdego ośrodka odpowiedzialności opracować system budżetów i system oceny efektów działalności. Następnie są tworzone raporty z wykonania budżetów. Wykazywane w raportach odchylenia podlegają analizie, w której wyniku są ustalane ich przyczyny. Raporty z wykonania budżetów powinny wspomagać monitorowanie działalności podmiotu i identyfikować te działania, które nie są realizowane zgodnie z przyjętymi planami. Same raporty z wykonania budżetów nie umożliwiają identyfikacji przyczyn, które spowodowały wystąpienie odchyleń od planów. Muszą zatem zostać uzupełnione przez kierowników odpowiednich ośrodków o opis przyczyn powstawania znaczących odchyleń oraz o opis działań, podjętych w celu ich usunięcia w następnym okresie.

Idea funkcjonowania rachunkowości zarządczej opartej na budżetowaniu jest przedstawiona na rysunku 1.

¹⁰ E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001, s. 178. Por. M. Krysiak, *op.cit.*, s. 11–15; C. Drury, *op.cit.*, s. 375.

¹¹ A. Szychta, *Zasady i metody budżetowania*, w: A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź 2001, s. 609.



Rys. 1. Model rachunkowości zarządczej wykorzystujący budżetowanie

Źródło: opracowanie własne.

Rachunkowość zarządcza bazująca na budżetowaniu zawiera, oprócz systemu budżetowania, również system oceny rezultatów działalności.

System budżetowania można oprzeć na konwencjonalnym budżetowaniu operacyjnym, polegającym na sporządzeniu całościowego budżetu dla przedsiębiorstwa oraz budżetów wycinkowych dla ośrodków odpowiedzialności. Opracowanie budżetu obejmuje następujące czynności¹²:

- a) zdefiniowanie przez zarząd strategii i przekazanie informacji o celu działalności osobom sporządzającym poszczególne budżety;

¹² C. Drury, *op.cit.*, s. 375. Por. D. Myddelton, *Rachunkowość i decyzje finansowe*, PWE, Warszawa 1996, s. 23, oraz A. Szychta, *Kierunki rozwoju budżetowania operacyjnego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 6, s. 2–3.

- b) przyjęcie założeń dotyczących otoczenia, czyli określenie czynników determinujących rozmiary i strukturę sprzedaży produktów;
- c) sporządzenie budżetu sprzedaży;
- d) opracowanie skoordynowanych z nim pozostałych budżetów operacyjnych oraz budżetów finansowych składających się na budżet globalny;
- e) negocjowanie budżetów i ich weryfikację;
- f) ostateczne zatwierdzenie i przyjęcie budżetów.

Wykorzystanie przez rachunkowość zarządczą budżetowania operacyjnego i finansowego przynosi zarówno korzyści, jak i zagrożenia. Przedstawia je tabela 2.

Tabela 2

Wykorzystanie budżetowania operacyjnego i finansowego w rachunkowości zarządczej

Korzyści	Zagrożenia
<ul style="list-style-type: none"> – ukazanie zarządowi jednostki gospodarczej przewidywanego stanu majątkowego, finansowego i dochodowego jednostki, co pozwala na świadome zarządzanie jednostką – umożliwienie skutecznego wdrożenia planów strategicznych – obniżka kosztów w wyodrębnionych ośrodkach odpowiedzialności, a w konsekwencji poprawa wyniku finansowego – zwrócenie uwagi kierowników na ich rolę w przedsiębiorstwie i wkład w jego przyszłość – kontrola wykonania zadań w ośrodkach odpowiedzialności i ocena efektywności gospodarowania – motywowanie kierowników niższych szczebli zarządzania i ich podwładnych do osiągania celów jednostki gospodarczej – kreowanie świadomości kierowników o kosztach podległych im jednostek organizacyjnych – dostarczanie informacji istotnych do podejmowania decyzji przez zarząd i menedżerów niższych szczebli zarządzania 	<ul style="list-style-type: none"> – mała elastyczność wykorzystywanych procedur – dostarczanie spóźnionych danych – trudności odpowiedniej klasyfikacji kosztów – niewłaściwe procedury budowy budżetów – trudności objęcia kontrolą niektórych grup kosztów – pomijanie przez system wielu istotnych aspektów działania przedsiębiorstwa – nadmierna liczba informacji – wysokie koszty wdrożenia i obsługi systemu w porównaniu z efektami, które są niejednoznaczne – brak powiązania rachunku <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> – rezygnacja z niektórych elementów systemu, np. działań motywacyjnych – trudności współpracy działu controllingu z innymi komórkami – wdrażanie systemu w warunkach pogarszającej się sytuacji finansowej przedsiębiorstwa lub pod przymusem administracyjnym – brak umocowania budżetów w planowaniu strategicznym

Źródło: opracowanie na podstawie A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 411–412 oraz J. Gierusz, *Ograniczenia systemu budżetowania*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 11, s. 34–39.

Na postać modelu rachunkowości zarządczej bazującej na budżetowaniu wywierają wpływ: zastosowana metoda budżetowania i podejście do budżetowania, które w sposób syntetyczny przedstawiono w tabeli 3 i 4. W metodzie budżetowania przyrostowego, a także budżetowania od zera można zastosować zarówno podejście nakazowe, jak i partycypacyjne.

Tabela 3

Metody budżetowania

Kryteria opisu	Metoda przyrostowa (<i>incremental budgeting</i>)	Metoda budżetowania „od zera” (<i>zero-base budgeting</i>)
Zasady sporządzania	Modyfikowanie danych wynikowych z ubiegłego okresu o przewidywane zmiany w następnych okresach objętych budżetem.	Budżety są budowane „od zera”, jakby realizowane przez jednostkę procesy i programy rozpoczynały się po raz pierwszy; nie odwołuje się do wielkości budżetowych z poprzednich okresów
Zalety	Prostsza i mniej kosztowna niż metoda budżetowania „od zera”.	<ul style="list-style-type: none"> – Skłonienie menedżerów do przemyślenia działań, za które są odpowiedzialni, lepszej organizacji pracy – Realne powiązanie planowania, sporządzania budżetu i podejmowania decyzji; warunkiem wprowadzenia tej metody jest decentralizacja działań i zaangażowanie znacznej liczby pracowników
Wady	Możliwość powtórzenia błędów i niegospodarności z okresów ubiegłych oraz skupienie uwagi na określeniu przyrostów różnych wielkości ekonomicznych mających nastąpić w planowanym okresie w stosunku do okresu poprzedniego	Konieczność poniesienia poważnych nakładów w postaci czasu i pracy

Źródło: opracowanie własne.

Dla modelu rachunkowości zarządczej opartym na budżetowaniu jest wskazane zastosowanie budżetowania naprzemiennego (*Gegenstromverfahren*)¹³, łączącego zalety obu wymienionych metod z wyeliminowaniem ich wad. Budżetowanie naprzemiennie polega na tym, że planowany budżet jest ustalany zarówno przez kierownictwo przedsiębiorstw, jak i ośrodki odpowiedzialności („krąży w hierarchii góra–dół wielokrotnie, zanim zostanie ostatecznie ustalony”).

¹³ J. Weber, *Einführung in das Controlling*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 1995, s. 136.

Budżetowanie naprzemienne może rozpocząć się na poziomie kierownictwa bądź w ośrodkach odpowiedzialności lub jednocześnie tu i tu.

Tabela 4

Podejście do sporządzania budżetów

Kryteria opisu	Budżetowanie oddolne (partycypacyjne)	Budżetowanie odgórne (nakazowe)
Zasady sporządzania	Źródłem budżetów jest najniższy szczebel zarządzania, poprzez poziom pośredni, po szczebel najwyższy, a efektem są budżety odcinkowe kolejnych stopni, które są przesyłane i koordynowane na wyższym szczeblu; na każdym etapie przekazywania danych odbywają się negocjacje w celu realnej ich treści i wzajemnej koordynacji związanych ze sobą merytorycznie budżetów	Budżety sporządzane przez menedżerów wyższego szczebla zarządzania przy niewielkim udziale kierowników szczebla operacyjnego
Zalety	<ul style="list-style-type: none"> – bardziej realne – dostarcza informacji od osób lepiej znających szczegóły, potrzeby i uwarunkowania jednostki organizacyjnej – umożliwia danej jednostce koordynację informacji z innymi jednostkami organizacji – oddziałuje motywująco na pracowników – zapewnia środki kształtowania odpowiedzialności fiskalnej i umiejętności budżetowania przez zatrudnionych – uwzględnia specyficzne wymagania dotyczące zasobów produkcyjnych 	<ul style="list-style-type: none"> – większe prawdopodobieństwo, że strategiczne cele firmy będą włączone do planowanych zadań – wzmocnienie koordynacji w ramach planów i celów oddziałów – wykorzystanie wiedzy naczelnego kierownictwa dotyczącej dostępności posiadanych zasobów gospodarczych – zmniejszenie prawdopodobieństwa udziału w budżetowaniu niedoświadczonych lub niedoinformowanych pracowników niższych szczebli – skrócenie czasu budżetowania
Wady	<ul style="list-style-type: none"> – dłuższy czas opracowania – może powodować, że wyniki uczestnictwa w budżetowaniu kierowników niższych szczebli będą negowane przez zarząd organizacji – może doprowadzić do nadmiernej dowolności w postępowaniu podwładnych – wymaga, aby rozpoczęcie budżetowania nastąpiło wcześniej, kiedy jest więcej niepewności dotyczącej przyszłego okresu 	<ul style="list-style-type: none"> – niekorzystny wpływ na motywację pracowników, gdyż eliminują one poczucie pracy zespołowej i utożsamianie załogi z celami zarządu – zmniejsza częstotliwość komunikowania się pracowników z zarządem – może eliminować inicjatywę kierowników niższych szczebli zarządzania – może prowadzić do braku satysfakcji, defensywności osób wykonujących zadania objęte budżetem

Źródło: opracowanie na podstawie C.A. Rainborn, J.T. Barfield, M. Kinney, *Managerial Accounting*, West Publishing Company 1996, s. 509–510.

Tworząc model rachunkowości zarządczej, nie można ustalić uniwersalnego schematu budżetowania, który mogą stosować wszystkie jednostki gospodarcze. Takie czynniki, jak: wielkość jednostki gospodarczej, jej cel, struktura organizacyjna, styl zarządzania, złożoność przedmiotu działalności, postawy pracowników, wpływają na proces budżetowania w jednostkach gospodarczych. Jeżeli jednostka gospodarcza jest niewielka, budżet może sporządzić jedna osoba i nie wymaga to skomplikowanej procedury budżetowania. W dużych jednostkach gospodarczych muszą być rozbudowane procedury ze względu na konieczność uzgodnień. Dlatego najczęściej są opracowywane w nich instrukcje obejmujące całokształt zasad budżetowania.

Projektując dostosowaną do warunków konkretnej jednostki gospodarczej procedurę budżetowania, należy uwzględnić w szczególności¹⁴:

- sposób określania i rozliczania zleceń produkcyjnych,
- metody kalkulacji i rozliczania kosztów oraz stosowane normatywy zużycia surowców i robocizny,
- informatyzację firmy,
- formy wynagradzania i motywacji pracowników.

Procedura budżetowania powinna obejmować¹⁵:

- określenie celów i przewidywanych efektów budżetowania,
- wykaz czynności składających się na etap opracowania budżetu,
- harmonogram budżetowania,
- wzory formularzy budżetowych,
- zasady sporządzania raportów,
- zasady ustalania i analizy odchyłeń przy wykorzystaniu przykładowych danych.

Procedurę budżetowania najczęściej opracowują pracownicy działu rachunkowości zarządczej. Do sprawnego przebiegu budżetowania w jednostce gospodarczej powinna zostać również powołana komisja budżetowa, składająca się z menedżerów, którzy reprezentują najważniejsze segmenty przedsiębiorstwa. Zasadniczym zadaniem komisji jest zapewnienie realności budżetów i ich wzajemnego skoordynowania¹⁶. Komisja ta wyznacza osobę, której zadaniem jest skoordynowanie poszczególnych budżetów i na ich podstawie opracowanie budżetu

¹⁴ K. Winiarska, *Budżetowanie jako instrument rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 251, Szczecin 1999, s. 121–122.

¹⁵ A. Szychta, *Zasady i metody budżetowania...*, s. 614.

¹⁶ C. Drury, *op.cit.*, s. 374.

dla całej jednostki gospodarczej. Zwykle jest to pracownik działu rachunkowości zarządczej.

Do najważniejszych problemów występujących w procesie budżetowania i utrudniających jego wykorzystanie w rachunkowości zarządczej można zaliczyć¹⁷:

- trudną sytuację finansową przedsiębiorstw, spowodowaną brakiem zamówień,
- nieprzebrnięcie dyscypliny budżetowej wskutek przeznaczenia środków na inne cele,
- niski poziom informacji o procesie produkcji i procesie zarządzania,
- brak zweryfikowanych w praktyce metod budżetowania,
- brak wiary w powodzenie przedsięwzięcia.

Drugim elementem rachunkowości zarządczej opartej na budżetowaniu jest system oceny rezultatów działalności, w którym następuje monitorowanie i pomiar. Celem monitorowania wykonania zadań jest zdobycie informacji o bieżącej sytuacji niezbędnych do wspomaganie procesu zarządzania. W związku z tym rezultatem monitorowania jest nie tylko uzyskanie informacji o stanie faktycznym, lecz również wstępna ocena oraz propozycje usprawnień.

Ocena rezultatów działalności wymaga doboru odpowiednich mierników, dostosowanych do podmiotu i przedmiotu pomiaru. Do kompleksowego pomiaru rezultatów należy zastosować różne mierniki, w tym również mierniki niefinansowe, jak na przykład: procent usterek, czas przygotowania produkcji, procentowy wzrost udziału w rynku, procentowy udział kosztów szkoleń, satysfakcję klienta, liczbę zażaleń. Faktycznie osiągnięte rezultaty działalności są porównywane z danymi zawartymi w budżecie, gdyż tylko wtedy system budżetowania ma sens. Na podstawie porównania są ustalane odchylenia, które następnie się analizuje. Do tego celu można wykorzystać metody badania związków funkcyjnych, takie jak metoda kolejnych podstawień, metoda podstawień łańcuchowych, metoda różnicowania, metoda różnic cząstkowych, metoda funkcyjna oraz metody statystyczne i ekonometryczne. Zadaniem analizy odchyleń jest identyfikacja ich przyczyn. Ustalone odchylenia i ich analiza są:

- podstawą ustalenia odpowiedzialnych osób i wyciągnięcia odpowiednich konsekwencji,
- sygnałem, że dany ośrodek nie funkcjonuje prawidłowo,

¹⁷ K. Winiarska, *op.cit.*, s. 127.

- podstawą wyboru kierunków działań i podjęcia decyzji o korekcie istniejącego stanu.

Oparcie rachunkowości zarządczej na systemie budżetowania operacyjnego wydaje się zasadne w jednostkach gospodarczych, których podstawowym celem jest maksymalizacja stopy zwrotu dla właścicieli, głównie przez zarządzanie kosztami (ich kontrolę i obniżkę)¹⁸. Jednostki te charakteryzują się wieloszczeblową strukturą organizacyjną typową dla epoki przemysłowej.

Decydując się na zastosowanie modelu rachunkowości zarządczej opartego na budżetowaniu należy pamiętać, że powodzenie przedsięwzięcia będzie zależało w dużej mierze od wyboru odmiany rachunku kosztów. Zastosowanie określonej odmiany rachunku kosztów wpływa bowiem na¹⁹:

- sposób tworzenia bazy danych do budżetowania,
- szczegółowość rozliczania kosztów i powiązań między budżetami,
- analizę odchyłeń,
- konstrukcje ścieżki budżetowej.

Uwagi końcowe

Zmieniające się warunki funkcjonowania przedsiębiorstw wpływają również na kształtowanie się nowych tendencji w zakresie budżetowania. Część przedsiębiorstw wprowadza usprawnienia do procedur i metod konwencjonalnego budżetowania oraz modyfikuje proces budżetowania, stosując budżetowanie na podstawie działań. Podstawowym warunkiem wdrożenia tego typu budżetowania jest stosowanie rachunku kosztów działań. Zagadnie to może być tematem kolejnego referatu.

Budżetowanie działalności przedsiębiorstw, zarówno konwencjonalne, jak i na podstawie działań, jest kosztowne i pracochłonne. Jednak współczesne warunki funkcjonowania jednostek gospodarczych sprawiają, że planowanie i skuteczna kontrola kosztów mogą w znacznym stopniu decydować o przetrwaniu i rozwoju przedsiębiorstwa.

¹⁸ A. Szychta, *Kierunki rozwoju budżetowania operacyjnego...*, s. 5.

¹⁹ P. Urbanek, *Budżetowanie kosztów*, w: *Rachunkowość zarządcza*, red. E. Walińska, P. Urbanek, FRRwP, Łódź 2000, s. 168.

Literatura

- Buczowska A., *Budżetowanie jako narzędzie planowania*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 313, Szczecin 2001.
- Bizoń A., Micherda B., *Kierunki doskonalenia rachunku kosztów działalności przedsiębiorstwa wytwórczego*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce t. 3, Warszawa 1979.
- Drury C., *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.
- Gierusz J., *Ograniczenia systemu budżetowania*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000.
- Kiziukiewicz T., *Problemy dostosowania rachunkowości do informacyjnych wymagań zarządzania*, Prace Naukowe Politechniki Szczecińskiej nr 261, Szczecin 1984.
- Komorowski J., *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- Krysiak M., *Budżety jako instrument zarządzania*, w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G. Świdorska, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa 2002.
- Kufel M., *Model rachunku kosztów*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce t. 6, Warszawa 1981.
- Myddelton D., *Rachunkowość i decyzje finansowe*, PWE, Warszawa 1996.
- Nowak E., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001.
- Rainborn C.A., Barfield J.T., Kinney M., *Managerial accounting*, West Publishing Company 1996.
- Skrzyniarz P., *Budżetowanie jako system samouczący się*, Ośrodek Doradztwa i Treningu Kierowniczego, <http://www.oditk.com.pl/>.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Szychta A., *Kierunki rozwoju budżetowania operacyjnego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 6, s. 5.
- Szychta A., *Zasady i metody budżetowania*, w: A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź 2001.
- Urbanek P., *Budżetowanie kosztów*, w: *Rachunkowość zarządcza*, red. E. Walińska, P. Urbanek, FRRwP, Łódź 2000.

Weber J., *Einführung in das Controlling*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 1995.

Winiarska K., *Budżetowanie jako instrument rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 251, Szczecin 1999.

*dr Renata Gmińska
Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku
Katedra Rachunkowości
ul. Dolna Brama 8, 80-821 Gdańsk
gminscy@poczta.onet.pl*

THE USE OF BUDGETING IN MANAGEMENT ACCOUNTING MODEL

Summary

The article presents the use of budgeting to build a model of management accounting. It touches the following problems: the relationship between the model and accounting, budgetary control system and responsibility accounting. It is concerned with attentions to advantages and menaces of the operating budgeting system.

Translated by Renata Gmińska