

Elżbieta Sobów

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

PROCES BUDŻETOWANIA W PRZEDSIĘBIORSTWIE PRODUKCJI PASZ

1. Wstęp

W czasach bardzo ostrej konkurencji oraz zmiennej koniunktury na rynku gospodarczym coraz trudniej jest przedsiębiorstwom w trakcie prowadzonej działalności gospodarczej wygenerować zysk, niezależnie od tego, czy jest to jednostka produkcyjna, usługowa, czy też handlowa. W sytuacji, gdy określony pułap zysku w danej branży został przez podmiot gospodarczy osiągnięty i jest on często trudny do utrzymania, sposobem na wygenerowanie oczekiwanego zysku jest właściwa dyscyplina kosztowa, realizowana przez budżetowanie.

Budżetowanie kosztów jest podstawowym narzędziem zarządzania kosztami działalności przedsiębiorstwa. Zarządzanie kosztami jest najważniejszym zadaniem menedżerów w przedsiębiorstwie. Bardzo ważnym elementem zarządzania kosztami jest uświadomienie sobie, że konsekwencją wcześniejszych decyzji menedżerów jest ponoszenie kosztów w okresach następnych [1, s. 22]. W artykule tym zostanie omówiony proces budżetowania oraz metody wykorzystywane w jednostce produkującej wyroby paszowe dla drobiu i trzody chlewnej, a w szczególności faza tworzenia budżetu.

2. Istota i zakres budżetowania

Głównym celem budżetowania jest planowanie krótkookresowe na tyle szczegółowe, by w trakcie realizacji takiego budżetu i późniejszej kontroli jego wykonania było możliwe w przypadku powstania odchyień szybkie ustalenie przyczyn niezgodności budżetu z jego późniejszym wykonaniem. Należy jednak pamiętać, że planujemy po to, by móc racjonalizować i kontrolować ponoszone koszty, ustalić ich właściwą wartość w powiązaniu z planowanymi przychodami.

Budżetowanie działalności jednostki gospodarczej jest procesem sformalizowanym, czyli takim, którym rządzą określone zasady powstawania i wykonywania budżetu. W tym procesie mamy do czynienia z przełożeniem celów przedsiębiorstwa oraz jego planów działań, służących osiągnięciu tych celów, na postać budżetów. Wynikiem takiego procesu są właśnie budżety, sformalizowane krótkoterminowe plany ponoszonych wydatków i uzyskanych wpływów [2, s. 279].

Poza podstawowym celem, jakim jest planowanie na okres następnego roku obrotowego przychodów i kosztów działalności jednostki, racjonalizacja i kontrola ponoszonych kosztów, budżetowanie spełnia jeszcze inne zadania w firmie produkcyjnej. Należą do nich przede wszystkim następujące zadania:

- przy założonych w budżecie przychodach budżet zmusza do realnego planowania inwestycji, remontów,
- zdecydowanie dyscyplinuje koszty,
- określa osoby odpowiedzialne za uzyskanie przychodów założonych w budżecie,
- określa jednoznacznie osoby odpowiedzialne za poszczególne miejsca, w których powstają koszty,
- określa cele i sposoby ich kontrolowania,
- założenia budżetowe dotyczące różnych komórek jednostki zachęcają do wspólnej pracy przy budżetowaniu, bo tylko w ten sposób możemy opracować budżet, co poprawia komunikację między poszczególnymi pionami (działami) firmy, jak i pracownikami wyższego szczebla z pracownikami niższego szczebla,
- przy kontroli wykonania budżetu łatwiej można ocenić pracę poszczególnych działów i osób odpowiedzialnych za zadania przydzielone do wykonania w trakcie budżetowania,
- pracownicy mają możliwość poznać rzeczywiste koszty prowadzonej działalności,
- jasno określa wartości, jakimi w danym okresie może dysponować dany dział, mając przy tym jednocześnie gwarancję otrzymania niezbędnych środków finansowych do wykonania określonych zadań nałożonych w budżecie,
- wspólne tworzenie własnego planu wykonania powierzonych zadań jednoczy załogę i daje jej poczucie możliwości oddziaływania na funkcjonowanie firmy; budżet pokazuje dokładnie, jaki wkład mają poszczególne działy w osiągnięciu celu firmy, co pozwala pracownikom bardziej identyfikować się z firmą, w której pracują, i z celami, które wspólnie osiągają.

Budżetowanie działalności przedsiębiorstwa możemy podzielić na trzy główne etapy [2, s. 280]:

- fazę tworzenia budżetu,
- fazę realizacji budżetu,
- fazę kontroli budżetu.

Wszystkie wymienione fazy są bardzo ważne i jedynie wykonane rzetelnie dają szansę na powodzenie w osiągnięciu podstawowego celu, jaki stawia sobie przedsiębiorstwo, tj. osiągnięcia zysku.

Budżet sporządzany jest przy uwzględnieniu określonych zasad obowiązujących w jednostce. Jest on przygotowywany na kolejny rok budżetowy w podziale na miesiące, z podsumowaniami co kwartał. Składa się z kilku budżetów cząstkowych: budżetu przychodów w podziale na poszczególne główne grupy produktów, budżetu kosztów w układzie rodzajowym i miejsc powstawania (osób odpowiedzialnych), budżetu inwestycji – należy przy tym zachować spójność i przejrzystość danych.

3. Proces budżetowania w przedsiębiorstwie produkcji pasz

Proces budżetowania obejmuje wszystkie elementy występujące w przedsiębiorstwie: koszty i przychody każdej z jednostek organizacyjnych (zespołów – miejsc powstawania kosztów i miejsc generowania przychodów).

W procesie budżetowania należy uwzględnić cel prowadzonej działalności, a więc osiągnięcie zysku przez firmę. Właściciel jednostki nie zaakceptuje budżetu, w którym koszty działalności przerosną planowane przychody, więc budżet jest tak ustalany, że wzajemne relacje między przychodami a kosztami pozwalają wygenerować dodatni wynik finansowy.

W jednostce produkującej wyroby paszowe budżet jest sporządzony przed rozpoczęciem okresu objętego budżetem, według określonego harmonogramu prac budżetowych. Konieczne jest zachowanie ciągłości budżetowania, który – będąc procesem powtarzalnym w kolejnych latach – pozwala na zwiększenie dokładności planowania dzięki analizom z lat poprzednich.

Okresem budżetowania jest rok, który dzieli się na okresy krótsze, tj. miesięczne z podsumowaniami kwartalnymi, co umożliwia kontrolę wykonywania budżetu w okresach miesięcznych i kwartalnych. Raporty z wykonania budżetu są wykorzystywane w takich właśnie okresach, co pozwala na bieżące wyjaśnianie ewentualnie powstałych odchyleń.

Szczegółowość budżetu jest dopasowana do potrzeb jednostki i właściciela, tak by otrzymywana informacja przedstawiała rzetelny obraz wykonywanych zadań. Sporządzenie budżetu w układzie podmiotowym pozwala na przypisanie konkretnym osobom zadań i odpowiedzialności za ich wykonanie. Osoby odpowiedzialne za wykonanie budżetu w przekroju każdego działu mają dostęp do wykonania budżetu. Obowiązkiem ich jest znać stan wykonania poszczególnych zadań, bo tylko w ten sposób sami mogą na bieżąco korygować określone nieprawidłowości.

Budżet sporządzony z zachowaniem powyższych zasad daje gwarancję, iż został przygotowany prawidłowo i z należytą starannością. Dla tworzonego budżetu punktem wyjścia jest budżet z okresu poprzedniego z uwzględnieniem wykonania tego budżetu (jest to tzw. metoda przyrostowa). Tworząc plan na rok następny, analizuje się dane historyczne roku poprzedniego oraz wyjaśnia przyczyny powstałych odchyleń od budżetu, które są nieuniknione. W trakcie tworzenia budżetu

i analizy danych mamy do czynienia jednocześnie z analizą kosztów w przedsiębiorstwie. Analiza ta odpowiada nam na pytania dotyczące zmian kosztów na każdą grupę produktów, zmian poziomu kosztów w zależności od zmian zachodzących w produkcji, sprzedaży, pozwala określić, które koszty są nieuchronne i niezależne od ilości produkcji czy sprzedaży. Dokonuje się analizy, czy zmiany w kosztach, np. ich wzrost, były uzasadnione i właściwie wykorzystane. Wyniki takiej analizy służą właścicielom przedsiębiorstwa, jego kierownictwu, ale także pracownikom niższego szczebla [3, s. 135-136]. Mogą oni ocenić, jak poniesione koszty przełożyły się na uzyskane przychody, czy były uzasadnione i celowe. Tworząc nowy budżet, uwzględnia się takie czynniki, jak: inflację, planowane inwestycje, remonty, sytuację na rynku, czyli czynniki, które istotnie wpływają na określenie możliwych do uzyskania przychodów i niezbędnych do poniesienia kosztów.

W procesie budżetowania biorą udział pracownicy poszczególnych komórek organizacyjnych, sporządzając samodzielnie swoje budżety częściowe. Osoba odpowiedzialna za ujednolicenie, zebranie wszystkich informacji scala je w jeden budżet, który po zaakceptowaniu, z naniesieniem pewnych korekt (lub nie) przez właściciela, zostaje przekazany poszczególnym jednostkom w przedsiębiorstwie do wykonania. Po zakończeniu każdego miesiąca w ściśle określonym terminie ustala się wykonanie budżetu, zostają określone odchylenia od budżetu z przekazaniem informacji zwrotnej do osób odpowiedzialnych za poszczególne ośrodki kosztów bądź przychodów. Osoby te muszą w terminie 1-, 2-dniowym udzielić pisemnych wyjaśnień dotyczących przyczyn powstania konkretnych odchyleń.

Sam proces tworzenia budżetu jest skomplikowany i wymaga dobrej znajomości przedsiębiorstwa, branży oraz rynku. Dlatego każdy częściowy budżet przygotowywany jest przez odpowiednie komórki organizacyjne, bo to one posiadają niezbędną wiedzę do zaplanowania swoich kosztów czy możliwych do osiągnięcia przychodów. Tworzony jest budżet działu sprzedaży, działu magazynów (dotyczy ilości zapasów), działu produkcyjnego, działu technicznego, działu kadr i płac, działu księgowości (dla kosztów ogólnych, zarządu). Dział techniczny jest odpowiedzialny za przygotowanie planowanych inwestycji i remontów w porozumieniu z poszczególnymi działami, których te inwestycje bądź remonty dotyczą.

Na podstawie tych danych osoba odpowiedzialna za stworzenie ogólnego budżetu dokonuje prognozy przepływów pieniężnych, rachunku wyników oraz bilansu. Aby budżet został prawidłowo przygotowany, wymagana jest pewna kolejność działań, których przestawienie mogłoby spowodować, iż plany zawarte w nim byłyby nierzetelne czy niewykonalne. Do zadania w pierwszej kolejności przystępuje dział sprzedaży, główny technolog i dział surowcowy. Dział sprzedaży na podstawie analizy okresu poprzedniego, obserwacji pewnych trendów w sprzedaży poszczególnych grup produktowych, porównania działań prowadzonych przez konkurencję, planowania działań promocyjnych, analizy ogólnej sytuacji ekonomicznej, obserwacji popytu na produkt, decyduje w porozumieniu z głównym technologiem

o tym, na które grupy produktowe w nowym okresie budżetowym przedsiębiorstwo będzie kładło nacisk, czy zostaną dokonane jakieś zmiany w recepturach pasz dla trzody i drobiu. Na tej podstawie główny technolog przekazuje informacje do działu surowcowego, dotyczące zapotrzebowania na poszczególne rodzaje surowca. Po uzyskaniu tych informacji dział surowcowy przygotowuje koszt zakupu surowca dla określonych grup produktów. Dział sprzedaży określa wówczas wartość przychodów z zachowaniem planowanej marży. Budżet dotyczący planowanych przychodów zawiera prognozę zarówno liczby ton sprzedanej paszy, jak i określenia cen dla poszczególnych grup produktów, co w konsekwencji daje nam plan sprzedaży w ujęciu wartościowym. Podanie planów sprzedaży zarówno ilościowo, jak i wartościowo pozwala później przy analizie realizacji budżetu na lepszą identyfikację powodów ewentualnie powstałych odchyśleń. Pozwala również odpowiedzieć na pytanie, czy wynikają one z konieczności zmiany polityki cenowej, czy też ze zmniejszonej sprzedaży liczby wyrobów gotowych. Określenie ilości prognozowanej sprzedaży daje możliwość zaplanowania produkcji i niezbędnej liczby surowców potrzebnych do wyprodukowania wyrobów. Dopiero gdy działy te ustalą przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych, koszty surowcowe, do pracy przystępują pozostałe działy, planując swoje koszty niezbędne do poniesienia w trakcie realizacji zadań wynikających z zaplanowanej sprzedaży, a więc i produkcji w przedsiębiorstwie. Dotyczy to przede wszystkim planowania kosztów pośrednich – kosztów wydziałowych, kosztów zarządu, kosztów zakupu i kosztów sprzedaży.

Po zatwierdzeniu budżetów dla poszczególnych działów tworzy się budżet ogólny dla całego przedsiębiorstwa. W tym procesie następuje sporządzenie rachunku zysków i strat, bilansu i rachunku przepływów pieniężnych na podstawie danych z budżetu, co daje nam możliwość sprawdzenia, czy wszystkie elementy budżetu są realne, czy zostały właściwie zaplanowane i czy nie pozostały zbyt duże niewykorzystane rezerwy zasobów.

Budżetowanie kosztów jest zadaniem trudnym, wymaga bowiem uwzględnienia wielu informacji, często bardzo złożonych i od siebie zależnych. Planowanie kosztów przeprowadzane jest w kilku ujęciach, tj. w układzie rodzajowym oraz w podziale na poszczególne miejsca powstawania kosztów. W układzie rodzajowym kosztów stosowany jest szczegółowy podział, który został przedstawiony w tab. 1.

Natomiast podział kosztów według miejsc powstawania (MPK) w przedsiębiorstwie produkującym pasze dla trzody i drobiu jest następujący:

- 1) Department/Dział,
- 2) Production/Produkcja,
- 3) Retail Store/Sprzedaż Detaliczna,
- 4) Raw Material Warehouse/Magazyny,
- 5) Technical Warehouse/Magazyn Techniczny,
- 6) Laboratory/Laboratorium,
- 7) Purchasing/Dział Surowcowy,

- 8) Sales/Dział Sprzedaży,
- 9) Chief Mechanic/Główny Mechanik,
- 10) G&A/Koszty Zarządu, Ogólnozakładowe.

Tabela 1. Przykładowy układ kosztów rodzajowych w budżecie spółki produkującej pasze

Shipping & Storage / Koszty transportu i składowania
SAMarries & Fringe Benefits / Wynagrodzenia i narzuty
SmAMl Equipment & Supplies / Drobný sprzęt i wyposażenie
Storage / Składowanie
Ubytki / Losses
Other / Pozostałe
Total / Razem
<u>Delivery Cost / Koszty dostaw do klienta</u>
Operations: / Operacje
Freight Out - Other / Transport – pozostałe
Freight Out - Export / Transport – eksport
Total / Razem
<u>Production / Produkcja</u>
Salaries & Fringe Benefits / Wynagrodzenia i narzuty
Supplies / Dostawy
Other / Pozostałe
Total / Razem
<u>Indirects / Koszty wydziałowe</u>
Salaries & Fringe Benefits / Wynagrodzenia i narzuty
Office & Administrative / Koszty administracyjne
Operations / Operacje :
Utilities / Media
Supplies / Dostawy
Sanitation / Czyszczenie i dezynfekcja
Insurance / Ubezpieczenia
Outside services / Usługi obce
Taxes (property, franchise) / Podatki i opłaty
Travel / Podróże służbowe
Depreciation / Amortyzacja
Total / Razem
<u>Maintenance / Remonty</u>
Salaries & Fringe Benefits / Wynagrodzenia i narzuty
Maintenance Materials & Supplies / Materiały i usługi
Contract Services / Usługi obce (kontraktowe)
Freight / Transport
Other / Pozostałe
Total / Razem

<u>Marketing & Selling / Koszty marketingu i sprzedaży</u>
Salaries & Fringe Benefits / Wynagrodzenia i narzuty
Broker Commissions / Prowizje
Promotional Spending / Koszty promocji
Bonus (Markets) / Bonusy (Sieci)
Office & Administrative / Koszty administracyjne
Marketing / Marketing
Travel / Podróże służbowe
Telephone / Telefony
Other (ins, supplies & misc) / Inne
Total / Razem
<u>General & Administrative / Koszty ogólnozakładowe</u>
Salaries & Fringe Benefits / Wynagrodzenia i narzuty
Office & Administrative / Koszty administracyjne
Depreciation / Amortyzacja środków trwałych
Amortisation / Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych
Data Processing / Przetwarzanie danych
Outside services / Usługi obce
Supplies & misc / Zaopatrzenie
Travel / Podróże służbowe
Telephone & utilities / Telefony i media
Other / Pozostałe
Total / Razem
<u>Management Fee / Oplaty za zarządzanie</u>
Management Fee / Koszty zarządzania
Total / Razem
TOTAL / Razem

Źródło: opracowanie własne.

Należy pamiętać, że koszty według miejsc powstawania (MPK) to koszty zgromadzone według komórek przedsiębiorstwa, których działania spowodowały ich poniesienie. Na koszty MPK składają się odnoszące się do danego okresu obrachunkowego koszty proste według rodzaju i ewentualnie koszty złożone świadczeń jednych MPK na rzecz drugich MPK. MPK (*cost center*) jest pojęciem umownym, często stosowanym na potrzeby rachunku kosztów, podobnie zresztą jak inne terminy, tj. nośnik kosztów, klucz czy przedmiot kalkulacji [4, s. 33].

Tak szczegółowe planowanie kosztów w układzie rodzajowym, połączone jeszcze z rozłożeniem poszczególnych kosztów w układzie według miejsc powstawania kosztów, daje szansę na lepszą kontrolę kosztów i ustalenie dokładnie, jaki rodzaj kosztu, i w którym miejscu spowodował np. odchylenie od bud-

żetu po porównaniu go z wykonaniem. Daje nam to bardzo szczegółowy obraz powstawania kosztów.

Centra odpowiedzialności (MPK) połączone ze szczegółowym podziałem rodzajowym kosztów dają większą szansę na to, że budżet zostanie zrealizowany, ponieważ za poszczególny dział odpowiedzialna jest jedna konkretna osoba. Jest ona zobowiązana do wykonania wspólnie tworzonego planu; odpowiedzialność po prostu nie ulega rozmyciu między działami, co zdecydowanie poprawia efektywność wykorzystywanych funduszy.

Wprowadzenie do stałych zadań załogi przygotowywania budżetu, a później rzetelne rozliczanie go w porównaniu z wykonaniem daje możliwość prowadzenia skutecznej kontroli, harmonijnego i realnego planowania wydatków, stabilnego planowania wpływów do jednostki gospodarczej. Porównując budżet z jego wykonaniem w sytuacji, gdy jest on szczegółowo zaplanowany zarówno w przypadku przychodów, jak i kosztów, możemy ocenić, z czego wynikają pojawiające się odchylenia, czy są one np. wynikiem niemożliwości zaplanowania, przewidzenia pewnych zdarzeń gospodarczych. Jeśli odpowiedź jest przecząca, należy znaleźć faktyczny powód powstania rozbieżności między planem a realizacją, by w następnym budżecie ustrzec się przed niespodziankami, które w działalności gospodarczej są niemiłe widziane. W zarządzaniu przedsiębiorstwem podstawowe znaczenie mają informacje dotyczące kosztów działalności. To właśnie w kosztach znajdujemy odzwierciedlenie jakości pracy na poszczególnych odcinkach prowadzonej działalności przedsiębiorstwa. Dlatego też ta problematyka, tzn. kontroli kosztów, sposobów ich obniżenia, jest dziś w centrum uwagi menedżerów [5, s. 23].

Kontrola wykonania budżetu to kontrola każdej osoby odpowiedzialnej za wykonanie zadań, osiągnięcie celów, jakie przed każdym zostały postawione, składających się na podstawowy cel przedsiębiorstwa, jakim jest osiągnięcie dodatniego wyniku finansowego. Dlatego to właśnie budżetowanie jest bardzo ważnym elementem prowadzenia działalności gospodarczej, gdyż daje możliwości jak najlepszej oceny sytuacji, podjęcia trafnej decyzji, daje szansę na efektywne zarządzanie firmą.

Literatura

- [1] *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2002.
- [2] Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- [3] Sierpińska M., Jachna T., *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000.
- [4] *Organizacyjne podstawy rachunku kosztów*, Cz. 9, Z. Fedak, T. Naumiak, „Rachunkowość”, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2005.
- [5] Nowak E., Piechota R., Wierzbński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.

THE PROCESS OF BUDGETING IN A FODDER-MAKING COMPANY

Summary

Budgeting in a company is a formal process, which is governed by specific principles of the creation and execution of a budget. The main purpose of a budget is short-term planning in such a way that during the budget period and during budgetary control we can define the sources of the deviations from the plan. We must remember, that we plan to rationalize and control costs. This is why the budget is a very important element of managing any business activity as it gives us the possibility to better evaluate the situation and make good decisions.