

Joanna Dynowska

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

Zdzisław Kes

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

**IDENTYFIKACJA ETAPÓW
PROCESU BUDŻETOWANIA
W ASPEKCIE FUNKCJI ZARZĄDZANIA**

Streszczenie: Niniejsze opracowanie dotyczy problematyki wspierania funkcji zarządzania przez fazy budżetowania. Przedstawiono relacje faz tworzenia, realizacji oraz kontroli budżetów z funkcjami planistyczną, organizacyjną, kontrolną i motywacyjną zarządzania. W efekcie rozważań ustalono, że funkcje: planistyczna, kontrolna i motywacyjna są wspierane w sposób bezpośredni przez proces budżetowania. Natomiast funkcja organizacyjna nie ma bezpośrednich związków z budżetowaniem.

Słowa kluczowe: budżetowanie, proces budżetowania, funkcje zarządzania

1. Wstęp

Menedżerowie przedsiębiorstw, prowadząc działalność w zmieniających się warunkach, zwracają uwagę w kierunku narzędzi zarządzania, usprawniających ich funkcjonowanie. Do nich należy zaliczyć budżetowanie, wspomagające przede wszystkim procesy planistyczno-kontrolne, zachodzące niemalże we wszystkich jednostkach gospodarczych oraz w większości instytucjach. W związku z długoletnią tradycją stosowania tego narzędzia można uznać, że wiedza na jego temat jest gruntowna i wielokrotnie zweryfikowana zarówno przez naukę, jak i praktykę gospodarczą.

Tytuł niniejszego opracowania może sugerować podjęcie rozważań teoretycznych z zakresu ogólnie znanych zagadnień. Jednakże na podstawie prowadzonych przez autorów badań, przyjęto założenie, że w tym obszarze tematycznym można znaleźć do tej pory niepodnoszone jeszcze, kwestie i zależności. W związku z tym tematyka artykułu jest ściśle powiązana z procesem budżetowania oraz funkcjami zarządzania. Ich analiza w kontekście faz budżetowania pozwala, według autorów,

na dokładną analizę i identyfikację etapów procesu budżetowania, poprzez ustalenie wspólnych elementów, relacji między nimi, a przede wszystkim możliwości integracji tych procesów. Przedstawienie w nowym świetle struktury budżetowania może być przyczynkiem do poszerzenia dorobku rachunkowości zarządczej.

2. Metodyka badania

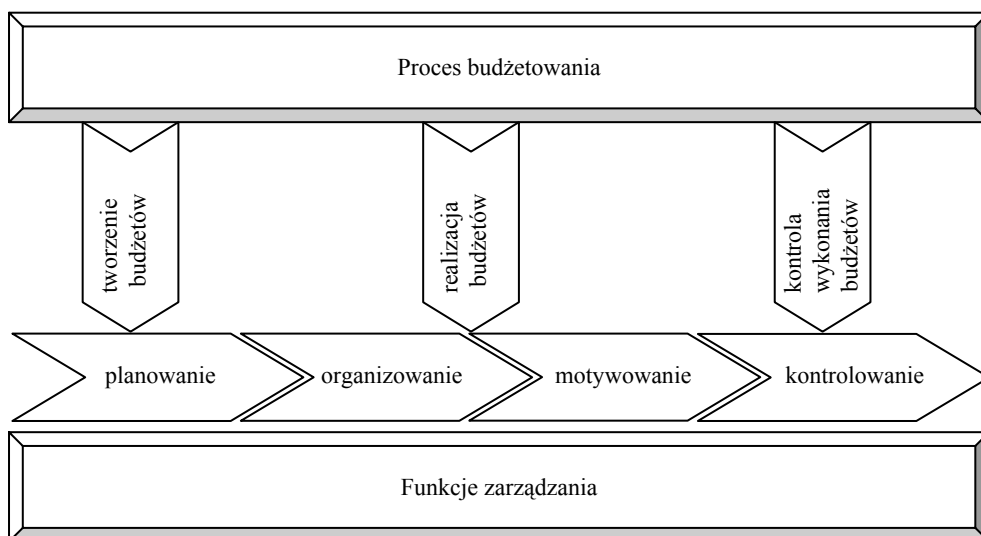
Przedstawione w opracowaniu zagadnienia z kręgu zarządzania są szeroko opisywane w literaturze przedmiotu. Proces zarządzania jest przedstawiany jako zestaw czterech funkcji:

- planowanie i podejmowanie decyzji,
- organizowanie,
- kontrolowanie,
- przewodzenie (kierowanie, motywowanie) [Griffin 2000, s. 40].

Natomiast proces budżetowania, według wielu autorów opracowań z zakresu controllingu i rachunkowości zarządczej, składa się z trzech etapów:

- tworzenia budżetów,
- realizacji budżetów,
- kontroli wykonania budżetów [Szychta 1998, s. 66].

Pobieżne zestawienie tych procesów daje w rezultacie obraz przedstawiony na rysunku 1.



Rys. 1. Powiązanie funkcji zarządzania z etapami budżetowania

Źródło: opracowanie własne.

Jak widać na rysunku 1 występują etapy budżetowania bezpośrednio odnoszące się do funkcji zarządzania: tworzenie budżetów – planowanie oraz kontrola wykonanie budżetów – kontrolowanie. A także etap nieodnoszący się w stronę konkretnej funkcji. Realizacja budżetów nie wskazuje ani w stronę organizowania, ani motywowania. Stąd pojawia się główne pytanie badawcze: jaka jest relacja między II etapem procesu budżetowania a funkcjami zarządzania? Aby udzielić odpowiedzi na to pytanie, autorzy stawiają sobie pytania szczegółowe:

- jak faza tworzenia budżetowania wspiera funkcje planowania?
- jak faza realizacji budżetów wspiera funkcję organizowania?
- jak faza kontroli wspiera funkcję kontrolną i motywacyjną?

W związku z tym, celem niniejszego opracowania jest udzielenie odpowiedzi na pytania szczegółowe oraz główne. Przy jej poszukiwaniu zostaną wykorzystane takie metody badawcze, jak krytyczna analiza literatury przedmiotu oraz porównywanie zakresów pojęciowych i wnioskowanie.

3. Opis badań

W początkowej fazie badań podjęto próbę zdefiniowania relacji między budżetowaniem a funkcjami zarządzania. J. Komorowski w swojej pracy [Komorowski 1997] poświęcił dużo miejsca właśnie tym zagadnieniom. Według tego autora „budżetowanie jest jedną z metod obejmujących jednocześnie wszystkie funkcje zarządzania: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolę” [Komorowski 1997, s. 25]. Analiza fragmentów cytowanej tu pracy powinna pomóc w odnalezieniu odpowiedzi na stawiane wcześniej pytania.

Na początku należy zaznaczyć, że mimo długiego okresu funkcjonowania budżetowania w teorii i praktyce, jego definicja nie jest oczywista. W cytowanej pracy znajdziemy definicję traktującą budżetowanie jako metodę bieżącego zarządzania przedsiębiorstwem, określającą zasady planowania i wykorzystania środków finansowych w celu efektywnego wykonania zadań produkcyjnych [Komorowski 1997, s. 18]. Konsekwencją takiego podejścia jest przyjęcie tylko dwóch etapów procesu budżetowania: tworzenia budżetu i jego realizacji. W tym kontekście należy przeanalizować znaczenie założenia, że budżetowanie jako metoda zarządzania, obejmująca wszystkie jego funkcje, wspomagać będzie kontrolę. Jest to bardzo utrudnione w sytuacji, gdy budżetowanie wiąże się z nią tylko w sposób pośredni. Podobny zakres budżetowania jest definiowany również przez innych autorów [Anthony 1997; Drucker 1992; Rayburn 1986; Armstrong 1993, za: Łada-Cieślak 1999, s. 25–26]. W kontekście zakresu prezentowanych definicji należy jednoznacznie stwierdzić, że konsekwencją ich przyjęcia jest zastosowanie narzędzia, dobrze dostosowanego do zadań planistycznych, jednakże pozbawionego możliwości kontroli. Ona nie jest traktowana, według treści definicji, jako element niezbędny w budżetowaniu. W związku z czym ten proces będzie również pozbawiony fazy kontroli.

Do przedstawionego podejścia można przeciwstawić pogląd, że kontrola realizacji budżetów odbywa się w oddzielnym od budżetowania procesie nazwanym kontrolą budżetową (sterowaniem budżetowym). Jedną z definicji określa ją następująco: są to działania konieczne do zapewnienia, że cele budżetów, plany, polityki i standardy są osiągane lub są korygowane [*Management...* 1990, s. 13].

W pewnym oderwaniu od brzmienia definicji budżetowania przedstawiane są jego elementy nazywane również etapami procesu budżetowania. Część autorów, rozszerzając zakres tego pojęcia widziany w aspekcie tylko planistycznym, wskazuje mimo to na trzy fazy: tworzenia, realizacji i kontroli budżetów (np. definicja budżetowania w kontekście tworzenia budżetów [*Rachunkowość...* 2006, s. 384] i w dalszej części pojawia się opis faz budżetowania łącznie z kontrolą [*Rachunkowość...* 2006, s. 398–399]).

Na zakończenie rozważań dotyczących definicji należy zauważyć, że budżetowanie jest również postrzegane jako narzędzie łączące planowanie i kontrolę, co można tłumaczyć prostą zależnością. Jeżeli budżety zostały sporządzone i przyjęte do realizacji, to wykorzystanie ich jako wzorzec do kontroli jest naturalnym następstwem pierwszego etapu. Nie ma przy tym wątpliwości, że połączenie tych dwu ogniw będzie wpływało na wzrost jakości i efektywności narzędzia zarządzania. Przykładowo przyjęcie na etapie tworzenia budżetów pewnej szczegółowości pozycji planowanych determinuje szczegółowość etapu kontrolnego. Rozdział organizacyjny czy metodyczny planowania od kontroli będzie w istotny sposób zagrażał integralności tych dwóch funkcji. Taki pogląd jest prezentowany m.in. w pracach [Łada-Cieślak 1999] lub [Kes 2002].

Zagadnienie definicji budżetowania, jak wskazano, jest traktowane różnorodnie. Natomiast większość autorów prac z kręgu rachunkowości zarządczej, bez wskazywania na ich poglądy co do samej definicji, skłania się ku pogładowi, że proces budżetowania obejmuje trzy etapy: tworzenia, realizacji i kontroli budżetów [Szychta 1998, s. 66; Świdarska 1997, s. 201]. Przyjmując taki punkt widzenia, w związku z przyjętymi pytaniami badawczymi i zakresem rozważań należy rozpatrzyć właśnie te trzy etapy procesu budżetowania w kontekście wspomnianych czterech funkcji zarządzania.

4. Faza tworzenia budżetów a planowanie

Planowanie w przedsiębiorstwie można rozpatrywać z wielu punktów widzenia. Z perspektywy zarządzania strategicznego może to być poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, co należy robić? Z punktu widzenia zarządzania operacyjnego będzie to pytanie, jak należy to robić? Bez względu na charakter planowania można je podzielić na sześć etapów:

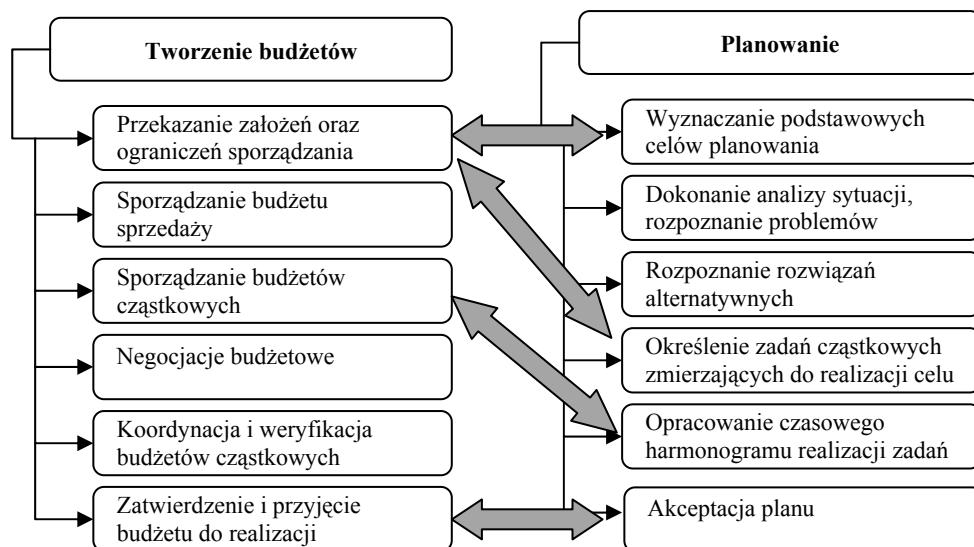
1. wyznaczenie podstawowych celów planowania,
2. dokonanie analizy sytuacji, rozpoznanie problemów,

3. rozpoznanie rozwiązań alternatywnych, stanowiących różne strategie działania,
4. określenie zadań cząstkowych zmierzających do realizacji celu,
5. opracowanie czasowego harmonogramu realizacji zadań,
6. akceptacja planu, czyli podjęcie decyzji dotyczącej realizacji [Komorowski 1997, s. 39].

Jeżeli nałoży się na przedstawione etapy planowania etapy związane z tworzeniem budżetów można wykazać silną korelację między nimi. Tworzenie budżetów obejmuje następujące zagadnienia:

1. przekazanie założeń i wytycznych oraz ograniczeń sporządzania budżetu,
2. sporządzanie budżetu sprzedaży,
3. sporządzanie budżetów cząstkowych,
4. negocjacje budżetowe,
5. koordynacja i weryfikacja budżetów cząstkowych,
6. przyjęcie i zatwierdzenie budżetu [Budżetowanie... 2007, s. 41–43].

W celu ustalenia zależności, podobieństw czy różnic w omawianych etapach przedstawiono je na rysunku 2.



Rys. 2. Porównanie etapu tworzenia budżetów z planowaniem

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Budżetowanie... 2007, s. 41–43; Komorowski 1997, s. 39].

Jak widać na rysunku 2 identyfikacja wspólnych części analizowanych etapów może nastroić pewne problemy. W zakresie pierwszych, jak i ostatnich elementów widocznych na rysunku 1 nie ma wątpliwości, co do podobieństw i zgodności mię-

dzy nimi. Inne elementy nie wykazują już tak jednoznacznych relacji. Na przykład, przekazanie założeń budżetowych może być związane z etapami wyznaczania podstawowych celów planowania, jak również określenia zadań cząstkowych zmierzających do realizacji celu. W trakcie sporządzania budżetów cząstkowych powstaje harmonogram realizacji zadań. Koordynacja i weryfikacja budżetów cząstkowych będzie natomiast sprzyjać poszukiwaniu alternatyw działania.

Podsumowując rozważania dotyczące wspierania planowania przez etap tworzenia budżetów można przytoczyć wnioski z dyskusji na temat granic między pojęciem budżet a plan. Jak poprzednio, można tu wymieniać skrajne poglądy wskazujące na podobieństwa i różnice. W pracy M. Łady-Cieślak wskazano na następujące główne różnice:

1. budżety są następstwem planów,
2. budżety zwięzają się do kategorii finansowych, plany – nie,
3. plany są podstawą do działania, budżety określają limit środków na jego realizację,
4. planowanie uwzględnia konieczność realizacji wszystkich celów przedsiębiorstwa, a budżetowanie koncentruje się na zapewnieniu osiągnięcia celów finansowych [Łada-Cieślak 1999, s. 29].

W skrajnych przypadkach budżet i plan mogą mieć identyczną formę i strukturę. Różnicą będzie tylko atrybut „do wykonania” nadawany budżetom. Na tej podstawie można wyciągnąć wniosek o silnej korelacji budżetów z planami. W praktyce panuje pogląd, że budżety są wartościowym uszczegółowieniem planów.

Z przedstawionych rozważań wynika, że etap budżetowania polegający na tworzeniu budżetów jest zbliżony pojęciowo oraz czynnościowo z funkcją planistyczną. Można stąd wyciągnąć wniosek, że w tym zakresie budżetowanie wspiera planowanie, a nawet przenika się z nim.

5. Realizacja budżetów a organizacja

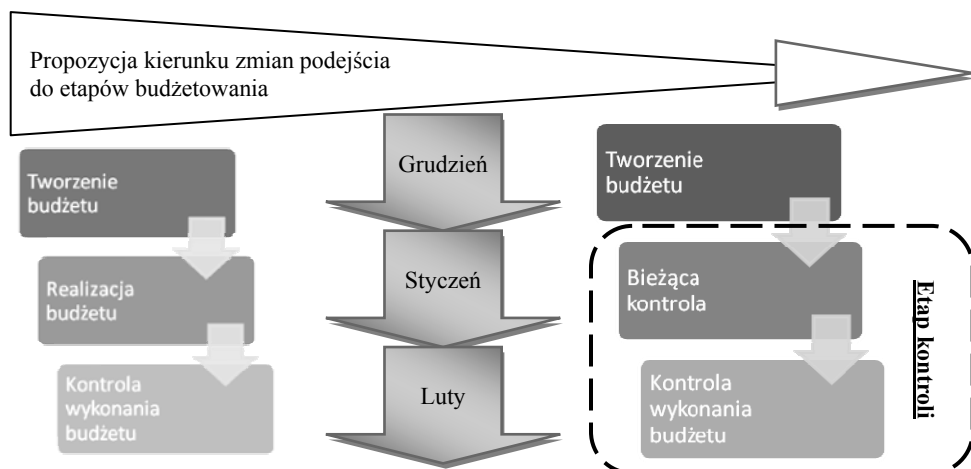
Etap realizacji budżetowania sprawia wiele problemów interpretacyjnych z uwagi na jego charakter. Generalnie rozpoczyna się on w momencie zatwierdzenia budżetów, a dokładniej w momencie rozpoczęcia pierwszego dnia okresu objętego budżetem. Można również ustalić koniec wspomnianego etapu na ostatni dzień tego okresu. Natomiast trudniej jest określić, jakie szczegółowe zadania i funkcje przynależące do budżetowania są realizowane w tej fazie. Dostępna literatura reprezentuje pogląd, że realizacja budżetu oznacza takie prowadzenie działalności gospodarczej, aby zostały zrealizowane założenia budżetu [Bek-Gaik, Łada-Cieślak, Krawczyk 1999, s. 9]. Dodatkowo ta faza obejmuje korekty budżetów na skutek zmian prowadzonej działalności w stosunku do założeń przyjętych w pierwszej fazie budżetowania [*Budżetowanie...* 2007, s. 34].

Jednakże takie podejście nie daje pełnego obrazu etapu realizacji budżetów. W przypadku prowadzenia działalności zgodnie z wytycznymi, niepodejmowane są działania mające rodowód w technikach i metodach budżetowania. Jest to spowodowane

wane brakiem wypracowanych zasad oraz procedur uznanych jako budżetowe, które mają zastosowanie we wskazanym etapie. Praktycznie ten etap będzie obejmował tylko czynności dotyczące korekty budżetów i monitoringu odchyleń wybranych wielkości.

Różnice wystąpią również w przypadku analizy tych czynności w krótkim i długim okresie. Jeżeli rozpatrujemy krótki horyzont czasu, np. miesiąc, to okres realizacji budżetu będzie wynosił jeden miesiąc. W tym czasie nie należy spodziewać się żadnej korekty budżetów. Mogą one mieć miejsce, ale dopiero po zakończeniu miesiąca objętego budżetowaniem¹. W długim horyzoncie taka korekta może być wprowadzana z różną częstotliwością: miesięczną, kwartalną lub półroczną.

Biorąc to pod uwagę do fazy realizacji budżetów w krótkim okresie, trudno jest znaleźć jakiś element wywodzący się z budżetowania. Jeżeli chodzi o korektę budżetów, mającą miejsce w długim okresie należy pamiętać, że może to być wynikiem sprzężenia zwrotnego wyprzedzającego (ang. *feed forward*) lub nadążnego (ang. *feed back*), które są elementem sterowania. Sterowanie jest ściśle związane z kontrolą (bez niego kontrola nie mogłaby aktywnie uczestniczyć w procesie zarządzania). W związku z tym korekty budżetów można zaklasyfikować jako działania zaliczane do etapu kontroli wykonania budżetów a nie jako działania fazy realizacji budżetów. Analizując te rozważania w kontekście momentu, w którym oddziałują poszczególne procedury, można to przedstawić w formie pokazanej na rysunku 3.



Rys. 3. Działania podejmowane w trakcie realizacji budżetu i kontroli

Źródło: opracowanie własne.

¹ Nie oznacza to, że korekty budżetów nie mogą być dokonywane w krótszych niż miesięcznych okresach. Generalnie jest to związane z charakterem działalności przedsiębiorstwa, koncepcją budżetowania oraz możliwościami ewidencyjno-rachunkowymi. Wydaje się jednak, że tego typu sytuacja jednak rzadko będzie miała miejsce.

Wniosek, jaki się w tym miejscu nasuwa, jest następujący: faza nazywana realizacją budżetowania nie wiąże się bezpośrednio z budżetowaniem, ponieważ nie istnieją zasady czy procedury, mające w tym miejscu zastosowanie. Natomiast w tej fazie ma miejsce realizacja funkcji organizowania, która będzie wymuszała wykorzystanie zasobów przedsiębiorstwa – określonych w budżetach – pozwalających na realizację celów – ustalonych również w budżetach. Ponadto, jak pokazano na rysunku 3, w trakcie realizacji budżetów wykonywane są działania, które można zaliczyć do działań kontrolnych, stąd też jest to argument za określaniem tego etapu, jako kontrola.

Potwierdzenie braku etapu realizacji w procesie budżetowania można dostrzec w dostępnej polskiej literaturze. Praca S. Nahotko oraz S. Ayyoub przedstawia liczne podejścia do listy etapów procesu budżetowania [Nahotko, Ayyoub 2002, s. 96–146]. Autorzy cytowanej pracy przedstawiają kształt procesu budżetowania posługując się określeniem „schemat” lub „model”² budżetowania. Wymieniają oni kilkanaście „modeli”, które syntetycznie zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1. „Modele” budżetowania

Lp.	Nazwa „modelu”	Nazwy etapów
1.	Model etapowy podstawowy	– sporządzanie budżetu – realizacja budżetu – kontrola wykonania budżetu
2.	Model etapowo-czynnościowy	– planowanie – wypracowywanie budżetu – kontrola wykonania budżetu
3.	Model etapowy czteroelementowy	– tworzenie budżetów – opracowywanie raportów z budżetów – analizowanie wyników – podejmowanie decyzji
4.	Model etapowy siedmioelementowy (rozwinęty)	– identyfikacja celów organizacji – zebranie i analiza danych odnośnie alternatywnych dróg postępowania – wybór reguł podejmowania decyzji – uszeregowanie alternatywnych dróg postępowania – podjęcie decyzji, oszacowanie oczekiwanych efektów – bieżące sprawozdania z efektów podjętych decyzji – monitorowanie bieżących efektów

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Nahotko, Ayyoub 2002, s. 98–101].

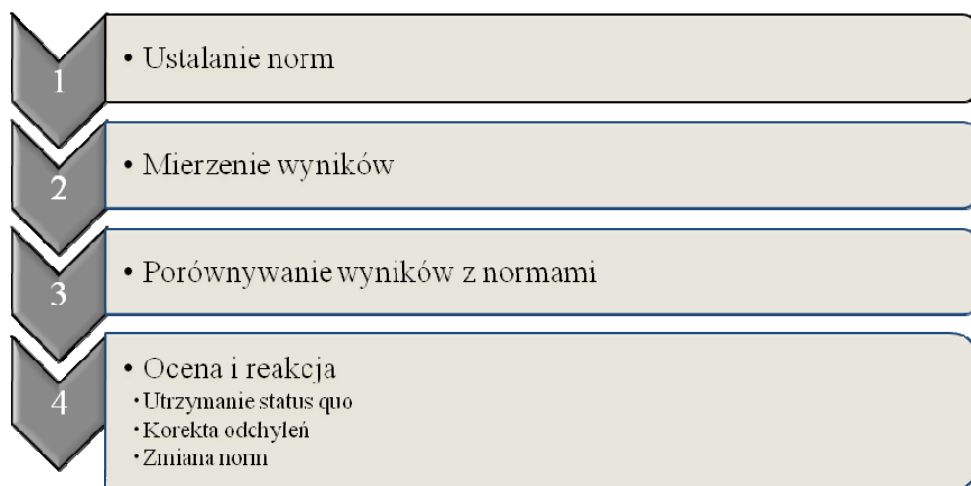
² Pewną wątpliwość budzi użycie w tym znaczeniu słów schemat czy model, z uwagi na znaczące zwężenie tych pojęć do określenia zestawu, kolejności etapów procesu budżetowania. Poza etapami budżetowanie kształtowane jest poprzez swoje metody, techniki, procedury, struktury czy nawet formę instytucjonalizacji. Stąd też określenia „schematy” i „modele” budżetowania zostaną w tym opracowaniu są objęte cudzysłowami.

Jak wynika z tabeli 1, koncepcja niezaliczania etapu realizacji do procesu budżetowania jest dobrze ugruntowana na bazie polskiej i zagranicznej literatury. „Model” czteroelementowy jest umiejscowiony w pracy W. Caputy [Caputa 2000, za: Nahodko, Ayyoub 2002], a „model” siedmioelementowy pochodzi z pracy R.L. Benke [Benke 1974, za: Nahodko, Ayyoub 2002].

Jak wynika z przedstawionych rozważań, istnieje pewna dysproporcja w dotychczasowych opracowaniach odnośnie etapu realizacji budżetów. Etap ten jest albo przemilczany, albo traktowany szcątkowo lub przypisuje mu się działania należące do etapu wdrożenia budżetowania. W związku z wykazaniem przesłanek przemawiających za rezygnacją z umieszczania etapu realizacji budżetów w procesie budżetowania wydaje się, że nie można określić zależności między nim a funkcją organizacyjną. Jakkolwiek autorzy tego opracowania podjęli taką próbę w opracowaniu *Proces zarządzania a proces budżetowania*³.

6. Kontrola wykonania budżetów a kontrola i motywowanie

Budżetowanie daje najszersze możliwości wykorzystania w zarządzaniu w zakresie funkcji kontrolnej. Kontrola, podobnie jak planowanie, może występować na szczeblu strategicznym, jak i operacyjnym. Bez względu jednak na to, proces kontroli obejmuje cztery etapy, które przedstawiono na rysunku 4.



Rys. 4. Etapy procesu kontroli

Źródło: [Griffin 2000, s. 590].

³ Artykuł w trakcie publikacji w ramach Zeszytów Teoretycznych Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce w 2010 r.

Analizując rysunek 4, można dojść do wniosku, że z funkcją kontrolną związany jest nie tylko ostatni etap, ale całe budżetowanie. Ustalanie norm jest wykonywane w I etapie procesu budżetowania, gdzie ustalone są założenia, które będą podstawą tworzenia budżetów. Pomiar wyników odbywa się poza systemem budżetowania, więc w tym miejscu można zaobserwować tylko pośrednie związki, polegające na dopasowywaniu systemów informacyjnych. Pomiar wyników wiąże się ze zbieraniem danych o realizacji budżetów. Są to w przeważającej części dane finansowe, pochodzące z systemów finansowo-księgowych oraz innych podsystemów informacyjnych. Porównywanie wyników jest zasadniczym ogniwem kontroli, polegającym na ustalaniu odchyleń między wykonaniem a normą.

Jak wskazywano na początku opracowania nie ma jednolitego poglądu, co do zaliczenia kontroli do budżetowania. Jednakże nawet u autorów zdecydowanie opowiadających się za budżetowaniem jako narzędziem służącym tylko do tworzenia budżetów, występuje kontrola ich wykonania w wyodrębnionej lub niewyodrębnionej postaci jako następstwo sporządzenia bazy porównawczej. Ostatni etap kontroli wiąże się z analizą i reakcją na odchylenia, wykonywaną właśnie na etapie kontroli wykonania budżetów.

Na zakończenie porównania można przytoczyć zadania realizowane przez kontrolę wykonania budżetów⁴:

- ujawnienie odchyleń wielkości obecnych lub przewidywanych od wielkości założonych w budżecie,
- identyfikację miejsc powstawania odchyleń,
- rozpoznawanie przyczyn odchyleń,
- ustalenie osób odpowiedzialnych za powstawanie odchyleń w trybie *ex post*,
- badanie skutków powstawania odchyleń w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa,
- wskazywanie działań korygujących zaistniałe odchylenia,
- postulowanie czynności zaradczych eliminujących powstawanie odchyleń w przeszłości,
- proponowanie zmian w działalności przedsiębiorstwa,
- wnioskowanie usprawnień w samym procesie budżetowania [*Budżetowanie...* 2007, s. 196].

Na podstawie analizy przedstawionej listy zadań kontroli wykonania budżetów należy wyciągnąć wniosek, że budżetowanie jest jednym z ważniejszych narzędzi wspierających omawianą tu funkcję zarządzania. Zasadniczo jest to następstwem kształtu realizowanego procesu budżetowania, składającego się z przyjęcia bazy porównawczej oraz ustalenia odchyleń między danymi rzeczywistymi a normatywnymi.

⁴ Według autorów niniejszego opracowania należy rozgraniczyć pojęcia kontrola wykonania budżetów oraz kontrola budżetowa. Kontrola budżetowa oznacza system planistyczno-kontrolny, natomiast kontrola wykonania budżetów jest tylko etapem procesu budżetowania.

W aspekcie funkcji motywacyjnej zarządzania należy stwierdzić, że jest ona obecna w budżetowaniu nie tylko na etapie kontroli wykonania budżetów. Motywacja zaczyna się pojawiać już na etapie ustalania założeń do budżetu. Kierownicy, którzy są odpowiedzialni za dany wycinek działalności, będą się starać wpłynąć na takie ukształtowanie się wskaźników oceny, aby mogli oni je osiągnąć przy posiadanych zasobach. Etap kontroli wykonania budżetów, w którym m.in. ustalone są odchylenia, pozwala na uruchomienie bodźców motywacyjnych, ustalanych w korelacji z tymi odchyleniami.

Ustalając wpływ tej fazy budżetowania na motywację, można zwrócić uwagę na pewne cechy budżetowania, które będą się przyczyniały do jej wspierania. Przede wszystkim budżetowanie jest procesem formalnym i znanym co do reguł i wzorów w organizacji. Znajomość zasad i wytycznych systemu motywacyjnego pozwoli pracownikom skoncentrować się na takim sposobie osiągania celów, który umożliwi maksymalizację ich korzyści. Można tę cechę nazwać „jasnością reguł gry”. Budżetowanie realizując funkcję informacyjną dostarcza danych, mających znaczenie dla osiągania założonych celów, co umożliwi pracownikom określenie ich pozycji widzianej przez system motywacyjny. Ponadto budżetowanie jest narzędziem preferującym delegację odpowiedzialności, co sprzyja budowie systemów motywacyjnych pracowników.

7. Podsumowanie

Przyjęte na wstępie cele artykułu odnosiły się do wykazania, w jaki sposób proces budżetowania może wspierać funkcje zarządzania. W związku z przytaczanym na wstępie podejściu do istoty budżetowania, w którym akcentuje się jego planistyczno-kontrolny charakter można stwierdzić, że:

- w zakresie wspierania funkcji planistycznej duże znaczenie ma faza tworzenia budżetów,
- w zakresie wspierania funkcji kontrolnej duże znaczenie ma faza kontroli wykonania budżetów,
- w zakresie funkcji motywacyjnej duże znaczenie mają zarówno faza tworzenia, jak i kontroli budżetów.

Jeżeli chodzi o funkcję organizacyjną, proces budżetowania nie zawiera elementów bezpośrednio się do niej odnoszących. Dodatkowo uznano w niniejszym opracowaniu, że ta faza może zostać włączona do etapu kontroli wykonania budżetów, z uwagi na podejmowanie w jej trakcie działań o charakterze kontrolnym. Stąd wydaje się możliwe, aby przedstawić proces budżetowania jako składający się tylko z etapu tworzenia i kontroli wykonania budżetów. Przedstawione wnioski mają charakter dyskusyjny i zdaniem autorów mogą stanowić przyczynek do dalszych poszukiwań i badań w zakresie dorobku rachunkowości zarządczej.

Literatura

- Anthony R.N., *Zero-base budgeting: A useful fraud*, „The Government Accountants Journal” 1977, nr 7–10.
- Armstrong M., *A handbook of management techniques*, Kogan Page Ltd., London 1993.
- Bek-Gaik B., Łada-Cieślak M., Krawczyk W., *Budżetowanie działalności przedsiębiorstw*, Agencja Wydawniczo-Poligraficzna „ART-TEKST”, Kraków 2001.
- Benke Jr. R.L., *Managerial behavior and operating budgets*, „The Accountants Digest” 1974, September.
- Budżetowanie*, red. E. Nowak, B. Nita, Kraków 2007.
- Caputa W., *Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Wydawnictwo AGH, Kraków 2000.
- Drury C., *Rachunek kosztów – wprowadzenie*, PWN, Warszawa 1995.
- Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 2000.
- Horngren C., Datar S., Foster G., *Cost accounting*, Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, wyd. 12.
- Kes Z., *Budżetowanie kosztów dystrybucji i obrotu energią elektryczną w spółkach dystrybucyjnych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2002.
- Komorowski J., *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa 1997.
- Łada-Cieślak M., *Definicje pojęć „budżet” i „budżetowanie”*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, 1999, nr 51.
- Management accounting glossary*, The Institute of Management Accountants, Statements on Management Accounting, 1990.
- Management: Tasks, responsibilities, practices*, Butterworth-Heinemann Ltd., Oxford 1992.
- Nahotko S., Ayyoub S., *Budżetowanie operacyjne i finansowe w przedsiębiorstwie (metody i przykłady)*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 2002.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006.
- Rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdarska, Poltext, Warszawa 1997.
- Rayburn L.G., *Principles of cost accounting: Managerial applications*, Irwin, Homewood 1986.
- Szychta A., *Metodologiczne aspekty budżetowania*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, 1998, nr 44.

SELECTED ASPECTS OF HUMAN RESOURCES CONTROLLING IN FOREST ENTERPRISES

Summary: One of controlling variants is human resources controlling that is often equated with human resources management. The aim of the article is to present human resources management from the angle of industrial safety that is one of productivity factors on the example of forest enterprises.