

Zdzisław Kes

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

KLASYFIKACJE BUDŻETÓW – UJĘCIE PRAKTYCZNE

1. Wstęp

Budżetowanie jako metoda wspomagająca zarządzanie jest znane od dawna i często spotykane w praktyce gospodarczej. Nawet od pewnego czasu można spotkać się z krytyką tego instrumentu controllingu i propozycjami zamienników [4, s. 34]. Koncepcja budżetowania jest stosunkowo prosta: zapisać pożądany obraz przyszłości w budżetach i kontrolować stopień ich wykonania. Komplikacje pojawiają się w momencie ustalenia złożoności i szczegółowości systemów opracowywania budżetów oraz ustalania i analizowania odchyleń. Zagadnienia te, z uwagi na duże ilości danych oraz różnorodność ich układów, mogą przysporzyć każdej jednostce wdrażającej budżetowanie wielu problemów. Wydaje się zatem konieczne zastosowanie odpowiednich kryteriów klasyfikacyjnych dla opracowywanych budżetów w celu ułatwienia procesu wdrożeniowego oraz posługiwania się nimi.

W polskiej i zagranicznej literaturze przedmiotu poświęcono zagadnieniom klasyfikacji budżetów sporo miejsca. Nie wszystkie jednak podziały mają, zdaniem autora, takie samo znaczenie dla jednostek stosujących budżetowanie. Wydaje się również, że występują pewne luki w proponowanych klasyfikacjach. W związku z tym jako cel tego opracowania przyjęto wskazanie przydatności kryteriów klasyfikacyjnych budżetów w praktyce gospodarczej oraz zaproponowanie nowych.

2. Przekroje klasyfikacyjne budżetów

Podziału budżetów można dokonać na podstawie różnorodnych kryteriów. W polskiej literaturze (zob. [1; 2; 3; 4; 5]) można odnaleźć następujące kryteria klasyfikacyjne:

- horyzont czasowy,
- szczebel zarządzania,

- stopień szczegółowości,
- uczestnictwo w opracowywaniu budżetów,
- przedmiot budżetowania (typ działalności),
- planowane zmiany rozmiarów produkcji,
- zachowanie ciągłości planowania,
- zmienność okresów planistycznych,
- dalsze przeliczanie kosztów¹.

W związku z różnicami w podejściu do przekrojów klasyfikacyjnych w wykorzystanych pracach w tab. 1 zintegrowano podziały wraz z poszczególnymi autorami.

Informacje zawarte w tab. 1 nie przedstawiają prawdopodobnie całości zagadnienia klasyfikacji budżetów, pokazują jednak najczęściej wymieniane w literaturze przedmiotu przekroje klasyfikacyjne. Nie wszystkie przekroje są w ten sam sposób postrzegane przez poszczególnych autorów. Na przykład pojawiają się budżety strategiczne i długookresowe. Pierwszy typ budżetu określa planowaną wartość zasobów o charakterze strategicznym, a drugi jest sporządzany dla wielkości syntetycznych ustalanych zgodnie ze strategią jednostki gospodarczej. W tab. 1 pojawiają się również klasyfikacje odnoszone do metod tworzenia budżetów, co, zdaniem autora, niepotrzebnie komplikuje i tak złożoną strukturę budżetów w przedsiębiorstwie. Przykładem mogą być budżety kontynuacyjne (ciągłe). Należy przyjąć założenie, że budżet ciągły (a właściwie jego struktura) niczym się nie będzie różnił od budżetu nieciągłego. W związku z tym trudno mówić o dwóch rodzajach budżetu. Możemy mówić jedynie o dwóch sposobach tworzenia tego budżetu.

Znaczny wpływ na układ budżetu ma fakt rozliczania kosztów (np. związanych ze świadczeniem usług wewnętrznych). Zostało to zauważone w pracy [5], ale fakt ten odniesiono do typów centrów kosztów.

Budżet centrum świadczącego usługi (np. działalność wydziału transportowego na rzecz odbiorców wewnętrznych, jak np. wydziały produkcji podstawowej) powinien się składać z dwóch połączonych ze sobą części. W pierwszej części na podstawie planowanego zapotrzebowania na świadczenia oraz planowanych kosztów stałych ustalany jest budżet kosztów działalności ośrodka odpowiedzialności. W drugiej części ustalone wcześniej koszty rozlicza na odbiorców usług w zależności od przyjętego klucza rozliczeniowego. Tego typu budżety (według przyjętego w pracy [5] podziału mówi się o drugorzędnych ośrodkach odpowiedzialności) powinno się określać jako drugorzędne. Budżetami pierwszorzędnymi będą określone te budżety, których koszty nie są poddawane dalszemu rozliczaniu.

¹ W pracy G. Ebert, *Kosten- und Leistungsrechnung*. wyd. 6, Dr. Th. Gambler GmbH Verlag, Wiesbaden 1991, s. 68 (za [5, s. 143]) powyższy podział został przedstawiony w odniesieniu do centrów kosztów. Jednak z uwagi na fakt, że budżet centrum, którego koszty dalej nie są przeliczane, zasadniczo różni się od budżetu centrum, którego koszty są dalej przeliczane, należy ten podział przyjąć również dla budżetów, a nie tylko dla ośrodków odpowiedzialności.

Tabela 1. Przekroje klasyfikacyjne budżetów według autorów

Kryterium podziału budżetów	E. Nowak	K. Czubakowska	W. Krawczyk, B. Bek-Gaik, M. Łada-Cieślak	A. Piosik	M. Sierpińska, B. Niedbała
Horyzont czasowy (czas)		długookresowy, krótkookresowy	długookresowy, krótkookresowy	roczny, kwartalny, miesięczny	
Szczebel zarządzania		strategiczny, operacyjny			
Stopień szczegółowości		główny, częstkowy			
Uczestnictwo w opracowywaniu budżetów		odgórny, oddolny			
Sfera działalności	produkcyjny, zaopatrzeniowy, marketingowy, prac badawczo- rozwojowych, inwestycyjny, finansowy	finansowy, operacyjny		finansowy, operacyjny, inwestycyjny	
Przedmiot budżetowania		sprzedaży, produkcji, materiałów bezpośrednich, robocizny bezpośredniej, kosztów wydziałowych, kosztów sprzedaży, kosztów ogólnego zarządu, wyrobów gotowych, kosztów wytworzenia wyrobów sprzedanych, wpływów i wydatków, inwestycyjny, sprawozdania finansowe <i>pro forma</i>			
Zmienność okresów planistycznych	kontynuacyjny			ciągły	ciągły

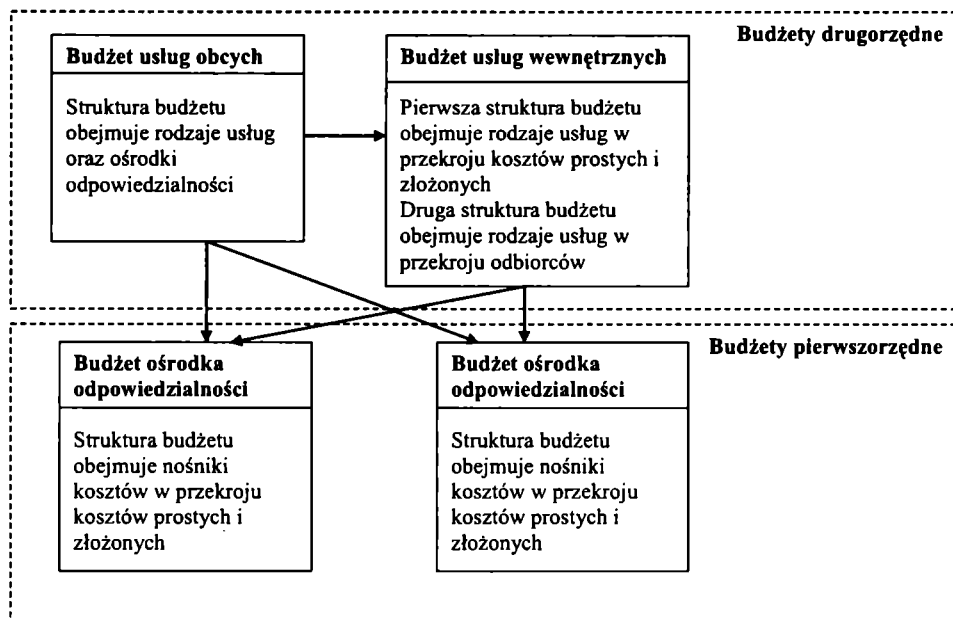
Kryterium podziału budżetów	E. Nowak	K. Czubakowska	W. Krawczyk, B. Bek-Gaik, M. Łada-Cieślak	A. Piosik	M. Sierpińska, B. Niedbała
Zmiany rozmiarów produkcji	statyczny, elastyczny	stały, elastyczny		sztywny (statyczny), elastyczny	stały, elastyczny
Dalsze przeliczanie kosztów					drugorzędne, pierwszorzędne
Rzeczowe			strategiczne, operatywne		
Obszar funkcjonalny			inwestycyjny, sprzedaży, administracji, produkcyjny, ogólny przedsiębiorstwa, przetwarzania danych, badań i rozwoju zaopatrzenia		
Kategorie finansowe			danych podstawowych, danych pochodnych		

Źródło: opracowanie własne.

To określenie jest mylące ze względu na to, że tego typu budżet powinien być wykonany przed budżetem pierwszorzędnym. Z tego względu wydaje się, że lepszym określeniem może być pochodne.

Bardzo podobny układ mają budżety kosztów prostych, niepodlegających planowaniu w ramach ośrodka odpowiedzialności. Dla tego typu budżetów używa się w praktyce gospodarczej określenia dysponenckie. Budżety dysponenckie robione są najczęściej dla kosztów usług obcych, za których zaplanowanie, rozliczenie i odchylenia ponosi odpowiedzialność jedna osoba w przedsiębiorstwie. W związku z tym układ tego budżetu musi koordynować zapotrzebowanie, zgłaszane w różnych ośrodkach odpowiedzialności, na dany rodzaj usług z możliwościami finansowymi jednostki. Budżet ten określa dane pochodne wykorzystywane do wypełnienia budżetów pierwszorzędnych, których koszty nie są dalej rozliczane na inne ośrodki odpowiedzialności. Zależności między budżetami drugorzędnymi a pierwszorzędnymi pokazano na rys. 1.

Wyróżnienie w systemie budżetowania budżetów pierwszorzędnych i drugorzędnych jest pomocne w przypadku ustalania procedur tworzenia budżetów. Taki podział wiąże się z sekwencyjnością tworzenia budżetów cząstkowych oraz bardzo mocno akcentuje funkcje koordynacyjne budżetowania.



Rys. 1. Budżety drugorzędne i pierwszorzędne

Źródło: opracowanie własne.

3. Praktyczne wykorzystanie klasyfikacji budżetów

Przedstawiona w poprzednim punkcie klasyfikacja budżetów powinna pozwolić na usystematyzowanie wszystkich budżetów występujących w praktyce gospodarczej. W związku z częstym przedstawianiem różnych zestawień budżetów w pracach z zakresu literatury przedmiotu, zostaną one wykorzystane do ustalenia przydatności oraz ewentualnych luk w przekrojach klasyfikacyjnych budżetów. W tab. 2 zebrano przykładowe budżety prezentowane w pracach [2; 4; 5].

Rodzaje budżetów przedstawione w tab. 2 zostały scharakteryzowane według czterech kryteriów wybranych z tab. 1. Budżety te w pozostałych przekrojach nie wykazują dużego zróżnicowania. W tab. 2 znajdują się komponenty wchodzące w skład budżetu głównego. Są to budżety krótkookresowe (z wyjątkiem budżetu inwestycyjnego) operacyjne. Nie da się ustalić kwestii możliwości przeliczania budżetów (elastyczności). Nie będzie to jednak miało wpływu na przydatność tego kryterium podziałowego dla praktyki gospodarczej. Aktualizacja budżetów ma większe znaczenie na etapie kontroli wykonania, natomiast wyznaczenie listy dostępnych budżetów dokonuje się w jednym z pierwszych etapów opracowywania koncepcji budżetowania.

Tabela 2. Przykładowe rodzaje budżetów i wybrane ich klasyfikacje

Komponenty budżetu głównego	Kryteria			
	sfera działalności	przedmiot budżetowania	kategorie finansowe	dalsze przeliczanie kosztów
b. wolumenu sprzedaży	marketing	sprzedaż	-	-
b. przychodów ze sprzedaży	marketing	przychody	dane podstawowe	-
b. kosztów sprzedaży	zarząd	koszty sprzedaży	dane podstawowe	-
b. produkcji	produkcja	produkcja	-	-
b. zużycia materiałów bezpośrednich	produkcja	koszty materiałów bezpośrednich	dane podstawowe	pierwszorzędne
b. kosztów wynagrodzeń	produkcja	koszty robocizny bezpośredniej	dane podstawowe	pierwszorzędne
b. kosztów pośrednich	produkcja	koszty pośrednie	dane podstawowe	pierwszorzędne
b. zakupów	zaopatrzenie	koszty zakupu	dane podstawowe	drugorzędne
koszty jednostkowe	wiele sfer	koszty jednostkowe	dane podstawowe	-
b. przepływów pieniężnych	finansowy	sprawozdania finansowe <i>pro forma</i>	dane pochodne	-
budżetowany rachunek zysków i strat	finansowy	sprawozdania finansowe <i>pro forma</i>	dane pochodne	-
budżetowany arkusz bilansowy	finansowy	sprawozdania finansowe <i>pro forma</i>	dane pochodne	-
b. kosztów zakładu nr 1	wiele sfer	koszty zakładu nr 1	-	-
b. kosztów zakładu nr 2	wiele sfer	koszty zakładu nr 2	-	-
b. inwestycji	inwestycje	nakłady inwestycyjne	dane podstawowe	-
b. zaopatrzenia	zaopatrzenie	koszty zaopatrzenia	dane podstawowe	drugorzędne
b. przedstawicieli handlowych	marketing	koszty przedstawicieli	dane podstawowe	drugorzędne
b. zapasów	zaopatrzenie	wartość zapasów	dane podstawowe	-
b. rentowności	wiele sfer	rentowność	dane pochodne	-

Źródło: opracowanie własne.

Podział pokazany w tab. 2 (według kryterium sfery działalności i przedmiotu budżetowania) w wielu przypadkach daje podobne ustalenia. Na przykład budżet produkcji jest zaliczany do sfery produkcji i zawiera również dane o produkcji. Jednak z uwagi na znaczną dokładność kryterium przedmiotu budżetu należy ocenić je jako przydatne w trakcie opracowywania budżetów. Natomiast kryterium sfery działalności nie musi zawierać tak wielu pozycji i wydaje się, że wystarczające jest wykorzystanie podziału budżetów na: operacyjne, finansowe i inwestycyjne.

Z punktu widzenia użyteczności dyskusyjny jest podział według szczebla zarządzania. Określenie budżet strategiczny do syntetycznych zestawień na okresy dłuższe niż jeden rok jest zbyt zbieżne z planami strategicznymi i w związku z tym odbiega od istoty budżetów. Budżet w rozumieniu autora tego opracowania jest wskazaniem drogi do osiągnięcia zaplanowanych wielkości. Trudno mówić o planach kilkuletnich, że wskazują drogę. Są raczej drogowskazami, a nie konkretnymi wartościami zadysponowanymi do zużycia czy wydatkowania.

Analizując zawartość tab. 2, zauważa się brak rozróżnienia jednostki miary, która wykorzystywana jest w przykładowych zestawieniach. Określenie budżetów ilościowych, wartościowych, z wielkościami jednostkowymi oraz mieszane jest wskazane w przypadku stosowania takich struktur w instrukcji budżetowej. Oddzielenie danych ilościowych od wartościowych stosuje się w procesie implementacji systemu budżetowania do aplikacji informatycznych.

Wydaje się również ważne, aby oddzielić budżety tworzone dla konkretnego centrum odpowiedzialności (np. budżet kosztów zakładu nr 1) od budżetów zbiorczych czy utworzonych na podstawie przeliczeń (np. budżet kosztów jednostkowych, budżet kosztu własnego sprzedanych produktów). Ten drugi rodzaj budżetów wiąże się z innym typem odpowiedzialności – pośrednim. Proponuje się wykorzystać do tego celu kryterium odpowiedzialności, które pozwoli na oddzielenie budżetów z odpowiedzialnością bezpośrednią od budżetów z odpowiedzialnością pośrednią.

4. Zakończenie

Omówiona w artykule problematyka klasyfikacji budżetów nie jest dostatecznie doceniana wśród praktyków. W cytowanych pracach, pomimo umieszczenia w nich najważniejszych przekrojów klasyfikacyjnych, widoczne są ich niedostatki zauważane dopiero w momencie praktycznego zastosowania. W celu precyzyjnego oraz bardziej użytecznego podziału budżetów zaproponowano klasyfikację według przeliczania kosztów, jednostki miary i odpowiedzialności. Prawdopodobnie zaproponowane dodatkowe podziały są dyskusyjne i nie wyczerpują poruszanego w artykule tematu, ale na pewno mogą być przyczynkiem do rozpoczęcia badań nad tym zagadnieniem.

Literatura

- [1] Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2002.
- [2] Czubakowska K., *Budżetowanie w controllingu*, ODDK, Gdańsk 2004.
- [3] Krawczyk W., Bek-Gaik B., Łada-Cieślak M., *Budżetowanie działalności przedsiębiorstw*, Agencja Wydawniczo-Poligraficzna „ART-TEKST”, Kraków 2001.
- [4] Piosik A., *Budżetowanie i kontrola budżetowa w warunkach rachunku kosztów działań*, AE, Katowice 2002.
- [5] Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie: centra odpowiedzialności w teorii i praktyce*, PWN, Warszawa 2003.

THE CLASSIFICATIONS OF BUDGETS – THE PRACTICAL APPROACH

Summary

The article describes classifications of budgets found in the referred literature. The paper presents the attempt of evaluation of these classifications for business in respect of their usefulness and completeness. On this basis three additional classifications of budgets were suggested.