

Marek Ossowski

Uniwersytet Gdański

PRZEDPROJEKTOWY ETAP WDRAŻANIA SYSTEMU BUDŻETOWANIA

1. Wstęp

Fazą wstępną każdego przedsięwzięcia jest jego uruchomienie, czyli sprecyzowanie celu projektu oraz określenie dopuszczalnych rozwiązań. Ponadto na tym etapie definiuje się zakres kompetencji decyzyjnych kierownika projektu i członków zespołu wdrożeniowego, harmonogram prac oraz środki przeznaczone na realizację zadania. Sformułowane i zapisane w odpowiednim dokumencie powyższe dane stanowią podstawę sterowania całym projektem oraz punkt wyjścia do realizacji kolejnych etapów.

Ustalenia wynikające z powstałego dokumentu pozwalają na uruchomienie etapu planowania. Faza ta polega na szczegółowym wyznaczeniu harmonogramu prac, rozczłonkowaniu celu głównego na zadania, osadzeniu ich w ramach czasowych i przydzieleniu ich do realizacji poszczególnym członkom zespołu wdrożeniowego. Planowanie stanowi najważniejszy etap wdrażania projektu, im dokładniejsza będzie koncepcja budowanego systemu, tym efektywniejsza jest realizacja i mniejsze ryzyko niepowodzenia przedsięwzięcia. Dlatego też fazie tej powinno się poświęcić najwięcej czasu, gdyż podjęte w niej decyzje będą rzutowały na przyszły kształt całego systemu. Jednocześnie na tym etapie powinny zostać określone reguły dotyczące kontroli projektu, poprzez wyodrębnienie poszczególnych jego etapów wraz z terminami ich osiągnięcia, czyli tzw. kamieni milowych.

Opracowany plan działania pozwala przejść do kolejnego etapu, jakim jest realizacja. Ta faza przedsięwzięcia powinna prowadzić do wdrożenia planu w życie, w jej ramach następują też monitorowanie postępu prac, weryfikacja przyjętych założeń i – w razie potrzeby – modyfikacja planu. Równoległe do tych prac prowadzona jest kontrola, polegająca na koordynacji prac zespołu wdrożeniowego w taki sposób, aby były one zgodne z harmonogramem. Kluczową rolę w sprawowanej

przez kierownika projektu kontroli odgrywają wspomniane wcześniej „kamienie milowe”, czyli momenty kończące pewne wyróżnione etapy projektu. Każdy „kamień” należy sprawdzić pod względem terminowości, procedur działania oraz wykorzystanych zasobów.

Ostatni etap powinien doprowadzić do oficjalnego zakończenia prac nad projektem, w efekcie czego odbiorca (jednostka wdrażająca) uzyskuje gotowy system. Zamknięcie prac następuje przez sporządzenie raportu końcowego z wdrożenia, w którym zapisane będą wnioski z prowadzonych zadań projektowych oraz zawarta zostanie ocena przedsięwzięcia.

Jak łatwo zauważyć, przyjęte założenia metodyczne nakazują traktowanie wdrożenia systemu budżetowania jako projektu, a więc przedsięwzięcia charakteryzującego się następującymi cechami [1, s. 12]:

- zdarza się raz – jest unikatowe, niepowtarzalne, nierutynowe,
- jego cele są specyficzne, określone w kategoriach czasu, kosztu i parametrów jakościowych,
- wykonanie założonego zadania powinno się zakończyć określonym wynikiem,
- wyróżnia się dużym zakresem i skalą działania oraz złożonością problemów,
- jest ograniczone w czasie – ma wyznaczony początek i koniec,
- angażuje środki finansowe, które z reguły są ograniczone.

Na podstawie opisanych cech projektu oraz przedstawionych założeń sformułowano następujące etapy wdrażania systemu budżetowania (porównaj z [7, s. 98]):

- etap 1 – prace przedprojektowe,
- etap 2 – prace przygotowawcze,
- etap 3 – prace koncepcyjne,
- etap 4 – prace wdrożeniowe,
- etap 5 – prace testowo-pilotażowe,
- etap 6 – prace zamykające projekt.

W artykule tym opisany został jedynie etap prowadzenia prac przedprojektowych, a więc ten, w którym zidentyfikowana zostaje potrzeba, dla zaspokojenia której przygotowuje się projekt. Pojawienie się tej potrzeby wyzwala proces i sprawia, że prace nad projektem nabierają określonego tempa i kierunku. Zanim jednak zapadnie decyzja o uruchomieniu samego wdrożenia, należy wykonać następujące działania przedprojektowe, do których zalicza się:

- 1) przedstawienie spodziewanych rezultatów (efektów) wdrożenia,
- 2) rozpoznanie celów strategicznych,
- 3) określenie czynników ryzyka nieudanego wdrożenia.

2. Przedstawienie spodziewanych rezultatów (efektów) wdrożenia

Badania przeprowadzone przez firmę Arthur Andersen na grupie 118 spośród największych polskich przedsiębiorstw wskazują, iż dyrektorzy finansowi, wdrażając budżetowanie, spodziewają się m.in. [12, s. 50]:

- poprawienia jakości i dostępności informacji zarządczej – 91% badanych (w tym 40% nadało temu zadaniu najwyższy priorytet),
- wprowadzenia w życie mechanizmu umożliwiającego jednoznaczne przypisanie odpowiedzialności za koszty i wyniki – 87% badanych (w tym 34% wskazało o najwyższym priorytecie),
- usprawnienia planowania działalności i tworzenia budżetów – 83% badanych (w tym 34% respondentów uznało te zadanie za najważniejsze).

Kierując się wynikami przedstawionych badań, można przypuszczać, że zadania stawiane przed systemem budżetowania konstruowanym na potrzeby mniejszych podmiotów gospodarczych, mogą dotyczyć:

- poprawy funkcjonowania systemu ekonomiczno-finansowego na skutek jednoznacznego przypisania zadań, uprawnień, kompetencji i odpowiedzialności – co spowoduje zanik anonimowych decyzji i ich konsekwencji,
- budowy powszechnej świadomości ponoszonych kosztów oraz znajomości relacji pomiędzy kosztami a innymi wielkościami ekonomicznymi – wytworzenie klimatu permanentnej racjonalizacji ponoszonych kosztów oraz świadomości nieistnienia „bezpiecznych” kosztów,
- motywowania i mobilizowania kadry wszystkich szczebli jednostki gospodarczej do usprawniania i innowacyjności działań w obszarze ich funkcjonowania, w tym przewidywania zagrożeń i dodatkowych szans,
- poszukiwania dodatkowych przychodów,
- wprowadzenia „wewnętrznej sprzedaży” pomiędzy wydzielonymi ośrodkami odpowiedzialności – szczególnie w obszarze usług jednostek pomocniczych,
- stworzenia odpowiedniej bazy informacyjnej ułatwiającej podejmowanie decyzji – czyli systemu informacyjnego uwzględniającego potrzeby zarządzających uczelnią.

Oczekiwania osób kierujących małymi i średnimi podmiotami gospodarczymi mogą być zbieżne z potrzebami dyrektorów dużych podmiotów gospodarczych, co jednak nie oznacza, że rozwiązania zastosowane w tych przedsiębiorstwach należy wprost implementować w tych mniejszych. Można przyjąć, iż mała jednostka gospodarcza – tak samo jak duże przedsiębiorstwo – ma swoją misję (wizję), a co się z tym bezpośrednio wiąże – także odpowiednio do niej przygotowaną strategię. Dlatego też należy oczekiwać, iż w każdym podmiocie gospodarczym powinno być prowadzone nie tylko bieżące zarządzanie operacyjne, ale również zarządzanie strategiczne.

Ustanowienie celów projektowanego systemu budżetowania umożliwi rozpoczęcie prac zmierzających do jego budowy. Pamiętać jednak należy o tym, iż samo

wyznaczenie celów nie wystarczy, trzeba również określić sposoby ich osiągania. Ponadto cele te muszą być zrozumiałe dla pracowników, a sami pracownicy powinni się z nimi utożsamiać [9, s. 63].

3. Rozpoznanie celów strategicznych

Pojęcie strategii w literaturze przedmiotu definiowane jest na wiele sposobów, jako:

- proces określania długoterminowych celów i zamierzeń organizacji, wyboru kierunków działania oraz alokacji zasobów niezbędnych do osiągnięcia tych celów [6, s. 10];
- sposób, w jaki przedsiębiorstwo stosuje swe obecnie istniejące i potencjalne siły, by sprostać zmianom zachodzącym w otoczeniu, osiągając przy tym własne cele [10, s. 26];
- koncepcję systemowego działania, polegającą na formułowaniu zbioru długookresowych celów przedsiębiorstwa i ich modyfikacji w zależności od zmian zachodzących w otoczeniu, określaniu zasobów i środków niezbędnych do osiągnięcia tych celów oraz sposobów postępowania, zapewniających optymalne ich rozmieszczenie i wykorzystanie w celu elastycznego reagowania na wyzwania rynku i zapewnienia przedsiębiorstwu korzystnych warunków egzystencji i rozwoju [5, s. 70].

Łatwo więc dostrzec, że zasadnicze wątki występujące w definicjach strategii dotyczą:

- celów – działanie jest strategiczne, jeżeli wiąże się z formułowaniem i realizacją misji, zamierzeń oraz celów głównych całej organizacji i dotyczy przyszłości,
- planu – działania strategiczne oparte są na planowaniu niezbędnego zaangażowania zasobów i ich alokacji w organizacji, w określonym horyzoncie czasowym,
- relacji z otoczeniem – w strategii muszą być uwzględnione uwarunkowania zewnętrzne,
- dziedziny – w którą (bądź w które) organizacja powinna być zaangażowana, chodzi o wybór produktów i rynków,
- przewagi konkurencyjnej – strategia powinna określać sposoby zdobywania i utrzymywania przewagi konkurencyjnej,
- grup interesów – strategia powinna określać poziom i sposób zaspokajania oczekiwań wewnętrznych i zewnętrznych klientów organizacji.

Według J. Penca rozwój każdej organizacji, niezależnie od charakteru i skali działania, powinien opierać się na strategii [11, s. 44]. Określa ona główne kierunki rozwoju jednostki, rodzaje dziedzin, w których powinna działać, zasięg geograficzny i sposób alokacji zasobów. Przygotowywana strategia musi zatem uwzględniać różne relacje zachodzące zarówno w samej firmie, jak i w jej otoczeniu. Zdaniem J. Bielińskiego procesy globalizacji działalności sprawiają, że konkurencyjność podmiotów

gospodarczych nie może być już oceniana tylko w skali kraju na tle innych jednostek w sektorze, ale konieczna jest jego ocena w skali międzynarodowej. Dlatego też przedsiębiorstwo, aby mogło konkurować na rynku globalnym, musi uwzględniać nowe wymiary, w jakich realizowane są jego cele i procesy [8, s. 15]. Wymagać to będzie skonstruowania odpowiedniego systemu pomiaru dokonań, który umożliwiłby jednostce sprawne kontrolowanie stopnia realizacji strategii [4, s. 49].

Wśród aktualnie implementowanych systemów pomiaru strategicznych dokonań najszerzej stosowaną jest koncepcja zrównoważonej karty wyników (*balanced scorecard* – BSC). Skłania to do stwierdzenia, iż budowa strategii podmiotów gospodarczych powinna się opierać na tym systemie, a więc na monitoringu i ocenie perspektyw funkcjonowania firmy oraz procesów w niej zachodzących. W literaturze przedmiotu [3, s. 417] zrównoważona karta wyników prezentowana jest jako narzędzie, które przekłada strategię jednostki na cele i mierniki pogrupowane w czterech płaszczyznach: finansowej, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju (wzrostu i uczenia się). Przygotowana w wymienionych perspektywach karta zapewnia równowagę między zewnętrznymi wskaźnikami satysfakcji klientów i właścicieli a wewnętrznymi miernikami efektywności realizowanych procesów oraz rozwoju. Punktem wyjścia przy jej konstruowaniu jest założenie, że każda miara powinna odzwierciedlać pewien aspekt z przyjętej wizji i zbudowanej na tej podstawie strategii jednostki [2, s. 193]. Oznacza to, że oprócz mierników finansowych w zrównoważonej karcie wyników pojawiają się miary niefinansowe, które w wielu przypadkach mogą lepiej opisać cele strategiczne podmiotu.

Oczywiście tradycyjna zrównoważona karta wyników powinna być odpowiednio przygotowana i dostosowana do procesów realizowanych w danym podmiocie gospodarczym. Z punktu widzenia systemu budżetowania zrównoważona karta wyników może więc posłużyć jako punkt odniesienia dla alokowania dostępnych zasobów oraz wyznaczania priorytetów ich wykorzystania. Będzie ona platformą, na której zostanie zbudowany system budżetowania, nie można bowiem zapominać, że zrównoważona karta wyników jest czymś więcej niż tylko narzędziem mierzenia efektywności, jest metodą wdrażania strategii jednostki.

4. Określenie czynników ryzyka nieudanego wdrożenia

Wdrożenie systemu budżetowania wymaga nie tylko czasu i nakładów finansowych, ale także pokonania wielu trudności, które mogą być spowodowane czynnikami zarówno zewnętrznymi (gospodarczymi, społecznymi, politycznymi), jak i wewnętrznymi (organizacyjnymi, techniczno-technologicznymi, psychospołecznymi). Dodatkowo wdrożenie to może komplikować fakt, że dotąd nie stworzono jednolitej procedury budżetowania, a doświadczenia związane z implementacją jakichkolwiek narzędzi zarządczych są rzadko publikowane i udostępniane [13, s. 245].

Należy jednak stwierdzić, że większość trudności związanych z wdrożeniem systemu budżetowania jest konsekwencją braku rozeznania wewnętrznych czynników ryzyka odnoszących się bezpośrednio do samego procesu implementacji. Dlatego też w celu uniknięcia niepowodzenia, przeprowadza się ich analizę, na podstawie której określa się potencjalne zagrożenia i ich źródła oraz wskazuje sposoby na ich wyeliminowanie lub zmniejszenie oddziaływania. Wykaz wewnętrznych czynników ryzyka wpływających na skuteczność wdrożenia systemu budżetowania przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Wewnętrzne czynniki ryzyka przy wdrażaniu systemu budżetowania

Czynniki ryzyka	Charakterystyka
Organizacyjno-zasobowe	<ul style="list-style-type: none"> – brak celów i wizji rozwoju jednostki – niewłaściwe relacje w zakresie uprawnień i odpowiedzialności – brak procedur organizacyjnych – niesprawne mechanizmy kontrolne – ograniczone zasoby – odległości pomiędzy jednostkami organizacyjnymi (położenie geograficzne) – wadliwy obieg dokumentów i zły przepływ informacji
Techniczno-technologiczne	<ul style="list-style-type: none"> – nieadekwatność stosowanej technologii informatycznej – wykorzystywanie nieodpowiednich metod, technik i narzędzi – słaby poziom infrastruktury informatycznej
Psychospołeczne	<ul style="list-style-type: none"> – niechęć do wprowadzania zmian – niska kultura organizacji – nieumiejętność pracy zespołowej – niedostateczne umiejętności i wiedza realizatorów wdrożenia – fluktuacja kadr – brak dostatecznej motywacji przyszłych uczestników systemu budżetowania – brak umiejętności w posługiwaniu się narzędziami systemu budżetowania

Źródło: opracowanie własne.

Większość osób uczestniczących w realizacji różnego rodzaju projektów zdaje sobie sprawę z tego, że wiele problemów pojawiających się w jej trakcie dotyczy kwestii personalnych i organizacyjnych. Należy także mieć świadomość, że niewłaściwe zdefiniowanie potrzeb przyszłych użytkowników wdrażanego systemu oraz jego wymogów (technicznych, informatycznych) może w skrajnym wypadku spowodować to, że system nigdy nie zostanie uruchomiony. Źle zaplanowany projekt oraz nieodpowiednie rozdzielenie odpowiedzialności i zadań realizowanych podczas wdrożenia to kolejne przyczyny, które mogą stać się źródłem wielu kłopotów.

Podczas implementacji systemu nie uniknie się trudności, można jednak wcześniej je rozpoznać i zdefiniować przyczyny ich powstawania. Powinno to nie tylko ułatwić pracę podczas wdrożenia, ale także dostarczyć dodatkowych argumentów

potwierdzających potrzebę zmiany systemu zarządzania. Pamiętać bowiem należy o tym, że wdrożenie budżetowania to nie tylko dokonanie zmian dotyczących struktury organizacyjnej jednostki i jej składników majątkowych, ale również zmiana stylu zarządzania i zachowań ludzkich.

5. Zakończenie

Wdrożenie systemu budżetowania, ze względu na swoją specyfikę, wymaga szczególnej staranności, a jego budowa – jeszcze większej determinacji. Dlatego też do implementacji systemu budżetowania konieczne jest zastosowanie unikatego podejścia projektowego. Należy przy tym uwzględnić jak największe spektrum czynników ryzyka, z którymi na co dzień mierzy się firma, prowadząc działalność handlową, usługową czy produkcyjną. Niebagatelną, jeśli nie decydującą rolę odgrywają tu czynniki psychologiczne, wynikające po części z naturalnego oporu przeciwko koniecznym, ale nieuniknionym zmianom, a po części – ze zwykłej niewiedzy. Rozpoznawanie i przełamywanie barier oraz obalanie nieuzasadnionych mitów, oprócz zastosowania optymalnych w danych warunkach rozwiązań organizacyjnych i narzędziowych, są warunkami, których spełnienie gwarantuje powodzenie przedsięwzięcia.

Literatura

- [1] Czakon W., *Zarządzanie projektem wdrożenia ABC/M z perspektywy wdrożeniowca i użytkownika*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003 nr 10.
- [2] Epstein M., Manzoni J.F., *Implementing Corporate strategy: From tableaux de bord to balanced scorecards*, „European Management Journal” 1998 Vol. 16 No. 2.
- [3] Gołębiowski T., *Zarządzanie strategiczne. Planowanie i kontrola*, Difin, Warszawa 2001.
- [4] Grady M.W., *Performance measurement: implementing strategy*, „Management Accounting” 06/1991.
- [5] Grudzewski W.M., Hejduk I.K., *Projektowanie systemów zarządzania*, Difin, Warszawa 2001.
- [6] Handler A.D., *Strategy and Structure. Chapters in History of Industrial Enterprise*, MIT Press, Cambridge 1962.
- [7] Januszewski A., *Etapy wdrażania systemu budżetowania kosztów*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka – część II*, Kraków 2001.
- [8] Klepacka R., *Problemy wdrażania budżetowania w przedsiębiorstwie produkcyjnym*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 948, AE, Wrocław 2002.
- [9] *Konkurencyjność przedsiębiorstw w świetle Strategii Lizbońskiej*, red. J. Bieliński, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2005.
- [10] Kreikebaum H., *Strategiczne planowanie w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996.
- [11] Penc J., *Myślenie strategiczne w organizacji XXI wieku*, [w:] *Przedsiębiorstwo przyszłości – wizja strategiczna*, red. W. Grudzewski, I. Hejduk, Difin, Warszawa 2002.

- [12] *Raport z badania polskich przedsiębiorstw. Zarządzanie finansami – szanse i bariery*, Arthur Andersen, Warszawa 1999.
- [13] Urbanek P., Walińska E., *Funkcje i zadania systemu budżetowania jako czynniki determinujące jego procedury i struktury*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Kraków 2001.

THE OPENING STAGE OF IMPLEMENTING BUDGETING SYSTEM

Summary

The aim of the article is to present an opening stage of implementing budgeting system. The author identified three main aspects connected with the opening stage, which are: presentation of the expected results, recognition of the strategic aims, and qualification the risk of unsuccessful implementing.