

Łukasz Oblodecki

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

ORGANIZACYJNE BARIERY WDRAŻANIA BUDŻETOWANIA W PRZEDSIĘBIORSTWIE ZALEŻNYM

1. Wstęp

W dobie funkcjonowania gospodarki centralnie sterowanej priorytetem polskich przedsiębiorców było wykonywanie z góry określonych planów. Koszty działalności takich przedsiębiorstw były często sprawą drugorzewną. Wśród kadr kierowniczych następowało znaczne wypaczenie ról w procesie zarządzania, gdyż podstawą decyzyjną nie były rachunki ekonomiczne, lecz odgórnie wyznaczane plany, na podstawie których dokonywano oceny działalności przedsiębiorstw. Z reguły nie stosowano wówczas żadnych analiz kosztowych, nie mówiąc już o prognozowaniu przychodów i kosztów. Nie funkcjonowały mechanizmy kontroli i rozliczania ponoszonych kosztów, brak było osób odpowiedzialnych za wydatkowanie środków pieniężnych przez przedsiębiorstwa. Zbyt bierne podejście kadr kierowniczych do problemów analiz kosztowych, jak również marginalizacja odpowiedzialności pracowników za powierzone zasoby finansowe sprzyjały zjawiskom marnotrawstwa i nadużyciom. Ponoszone nakłady nie miały odzwierciedlenia w uzyskanych efektach.

Zmiana ustroju zmieniła również system gospodarczy w Polsce. Nastąpiło odejście od gospodarki opartej na dyrektywnych decyzjach wpływających z różnego rodzaju central, do gospodarki, gdzie regulatorami procesów gospodarczych były mechanizmy rynkowe. Polscy przedsiębiorcy stanęli przed problemem nie tylko doboru odpowiedniej struktury produkcji, ale również określenia, jakie koszty pociąga za sobą dana działalność. Niezbędnym elementem działalności stał się rachunek ekonomiczny. Nowa sytuacja wymagała zmian wielu procesów w obrębie całej gospodarki, a także wśród samych przedsiębiorców. Niezbędne okazały się zmiany zarówno w strukturach organizacyjnych, jak i w sposobach myślenia oraz w podejściu kadr kierowniczych do problematyki kosztów. Lata dziewięćdziesiąte XX wieku to okres „sita” dla całej polskiej gospodarki. Powstało wiele nowych przedsiębiorstw, rozwinęły się nowe gałęzie gospodarki, na rynek wpłynęły niespotykane

dotąd produkty i usługi. Jednocześnie zlikwidowano wiele przedsiębiorstw, które nie potrafiły zaadaptować się do nowych warunków rynkowych.

Przejście polskiej gospodarki do systemu rynkowego otworzyło wielu przedsiębiorcom zagranicznym drogę do ekspansji na chłonny polski rynek. Coraz więcej podmiotów zagranicznych było zainteresowanych otwieraniem swoich oddziałów na terenie Polski. Od początku 1993 r. do końca 2004 r. w postaci BIZ¹ napłynęło do Polski 84,477 mld USD. Do głównych czynników sprzyjających napływowi kapitału zagranicznego do naszego kraju zalicza się: niskie koszty siły roboczej, niższe koszty surowców, energii, koszty transportu (jeśli rynkiem zbytu jest terytorium Polski). Zatem dla spółek zagranicznych tworzących swoje filie na terytorium Polski niezwykle ważne są analizy kosztów funkcjonowania tych oddziałów. Potrzeby decyzyjne przedsiębiorstw wymagają informacji zarówno o ponoszonych, jak i o planowanych kosztach działalności. W związku z tym niezwykle istotne jest stworzenie narzędzia dostarczającego pożądanych informacji. Takim narzędziem może być budżetowanie, które informuje kierownictwo przedsiębiorstwa o planowanych i poniesionych kosztach, a także pokazuje, na jakim etapie działalności wystąpiła różnica między planem a wykonaniem, i pozwala zdiagnozować, co jest przyczyną takiego odchylenia.

2. Specyfika przedsiębiorstw zależnych

Obecnie przedsiębiorczość oznacza proces kreowania nowych wartości, a w dobie procesów globalizacyjnych nie można rozwijać firmy, podejmować wyzwań, być kreatywnym, nowoczesnym bez uwzględniania aspektów międzynarodowych. Otwarcie przedsiębiorstw na gospodarkę światową, wymiany handlowe i kapitałowe, transfery technologii, wiedzy, *know-how* sprzyjają procesom internacjonalizacji przedsiębiorstw. W efekcie powstają firmy obejmujące swoją działalnością terytoria różnych krajów. Na rynkach pojawiają się nowe typy podmiotów gospodarczych, takie jak przedsiębiorstwa, korporacje bądź spółki międzynarodowe, wielonarodowe i transnarodowe. Przedsiębiorstwa takie odznaczają się specyficznymi cechami, jak np. powiązania personalne i kapitałowe, określone struktury organizacyjne, charakter podejmowanych decyzji i siła ich decyzji na linii spółka matka – spółka córka. Wdrażanie nowych rozwiązań dotyczących całej grupy wymaga dostosowywania procesów do specyfiki każdej jednostki. Często pojawiają się dysproporcje w kulturach organizacyjnych czy w mentalności pracowników.

Z punktu widzenia ustawy o rachunkowości przez pojęcie jednostki zależnej rozumie się „spółkę handlową, która kontrolowana jest przez jednostkę dominującą”

¹ BIZ – Bezpośrednie Inwestycje Zagraniczne – jest to transfer kapitału przez spółkę z jednego kraju do innego kraju w celu utworzenia tam lub przejścia przedsiębiorstwa, które zamierza kontrolować (zob. www.paiz.gov.pl).

[7, art. 3 ust 1 pkt 39]. Do pełnego zrozumienia cytowanej definicji niezbędne jest wyjaśnienie dwóch kluczowych pojęć: jednostka dominująca i sprawowanie kontroli.

Na temat sprawowania kontroli ustawodawca wypowiedział się w art. 3 ust. pkt 34 cytowanej ustawy. Przez sprawowanie kontroli nad inną jednostką rozumie się „zdolność jednostki do kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki, w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności” [7]. Z kolei ten sam artykuł określa jednostkę dominującą jako „spółkę handlową, sprawującą kontrolę lub współkontrolę nad inną jednostką, a w szczególności:

a) posiadającą bezpośrednio lub pośrednio przez udziały większość ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym innej jednostki (zależnej), także na podstawie porozumień z innymi uprawnionymi do głosu, wykonującymi swe prawa głosu zgodnie z wolą jednostki dominującej, lub

b) uprawnioną do kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki (zależnej) w sposób samodzielny lub przez wyznaczone przez siebie osoby lub jednostki na podstawie umowy zawartej z innymi uprawnionymi do głosu, posiadającymi, na podstawie statutu lub umowy spółki, łącznie z jednostką dominującą, większość ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym, lub

c) uprawnioną jako udziałowiec do powoływania albo odwoływania większości członków organów zarządzających lub nadzorczych innej jednostki (zależnej), lub

d) będącą udziałowcem jednostki, której członkowie zarządu w poprzednim roku obrotowym, w ciągu bieżącego roku obrotowego i do czasu sporządzenia sprawozdania finansowego za bieżący rok obrotowy, stanowią jednocześnie więcej niż połowę składu zarządu tej jednostki (zależnej) lub osoby, które zostały powołane do pełnienia tych funkcji w rezultacie wykonywania przez jednostkę dominującą prawa głosu w organach tej jednostki (zależnej), lub

e) będącą udziałowcem lub współnikiem innej jednostki współzależnej nie będącej spółką handlową i sprawującą współkontrolę nad tą jednostką wspólnie z innymi uprawnionymi do głosu”.

Odnosząc się do cytowanej ustawy, można zauważyć wiele różnych sposobów wejścia w układ dominacja – zależność. Pamiętać należy, że forma takiego układu ma istotny wpływ na funkcjonowanie przedsiębiorstwa zależnego. Specyfika układu zależności determinuje efektywność wdrażania i funkcjonowania określonych narzędzi wspomagających zarządzanie, jak choćby omawianego budżetowania.

3. Istota budżetowania

Budżetowanie jest jednym z podstawowych narzędzi controllingu, który można zdefiniować jako ponadfunkcyjny lub międzyfunkcyjny instrument zarządzania

mający wspierać kierownictwo przedsiębiorstwa w podejmowaniu decyzji [3, s. 15].

W literaturze przedmiotu można spotkać wiele definicji budżetów, w których nacisk jest kładziony na różne aspekty. Najogólniej można stwierdzić, iż budżet to zestawienie przewidywanych lub planowanych dochodów i wydatków, przy czym ważne w tym wypadku jest wskazanie, że budżet dotyczy określonego okresu w przyszłości. Budżet musi być wyrażony wartościowo i ilościowo, dlatego można określić budżet jako „wyrażony w jednostkach ilościowych i wartościowych plan przydzielony określonej jednostce decyzyjnej w danym okresie obrachunkowym, z odpowiednim zakresem odpowiedzialności” [2]. Budżet można porównać do planu finansowego, z tą różnicą, że „tworzenie budżetu jest związane z koniecznością podjęcia decyzji” [4, s. 29]. Budżet jest wynikiem procesu budżetowania, który w literaturze określany jest jako „zespół czynności, wykonywanych zgodnie z zasadami i metodami właściwymi temu procesowi, prowadzących do sporządzania budżetu i wykorzystania go w sterowaniu przedsiębiorstwem” [1, s. 618]. Z przytoczonych definicji wynika, że istotą budżetowania jest stworzenie planu działania, w którym informacje ilościowe stanowią źródło decyzyjne dla kierownictwa firmy. Budżet zatem jest narzędziem wspomagającym zarządzanie jednostką gospodarczą, gdyż umożliwia planowanie i kontrolę wszystkich procesów, zadań i środków w przedsiębiorstwie.

Głównym celem budżetowania jest „dyscyplinowanie i kontrola wydatkowania środków finansowych stanowiących element kreowania działalności proefektywnościowej oraz dyscyplinowanie czasu realizacji zadań produkcyjnych” [5, s. 215]. Reasumując, celem budżetowania jest utrzymanie dyscypliny kosztów oraz czasu produkcji na każdym etapie – od powstania pomysłu na produkt na sprzedaży kończąc. W zależności od poziomu zarządzania cele budżetowania można podzielić na trzy grupy: operacyjne, taktyczne i strategiczne. Wśród celów operacyjnych wyróżnić można: poprawę płynności finansowej, kontrolę poziomu zysku operacyjnego, deprecjację ryzyka i niepewności w działalności, doskonalenie operatywnego zarządzania produkcją. Do celów taktycznych zalicza się: doskonalenie technicznych norm pracochłonności i zużycia materiałów, efektywną alokację zasobów, stabilizację finansową przedsiębiorstwa. Strategiczne cele budżetowania dotyczą wzrostu zaufania klientów oraz poprawy systemu motywacyjnego pracowników (zob. [5, s. 216-217]).

4. Wybrane problemy wdrażania budżetowania w spółce zależnej

Istnieje wiele korzyści wynikających z prawidłowego funkcjonowania systemu budżetowania. W dobie globalizacji, fuzji, przejęć, stale rosnącej konkurencji

i komplikacji procesów ekonomicznych budżetowanie staje się nieodzownym narzędziem do zabezpieczenia funkcjonowania przedsiębiorstwa w długim okresie.

Wdrożenie systemu budżetowania jest zadaniem złożonym, wymagającym wielu decyzji dotyczących rozmaitych aspektów działalności. Proces budżetowania w przedsiębiorstwach wiąże się z różnymi barierami natury organizacyjnej. Jest to procedura, która wymaga modyfikacji wielu obszarów w obrębie przedsiębiorstwa. W przypadku działalności spółek zależnych, których centrale (spółki matki) działają w krajach innych niż spółka zależna, dochodzą jeszcze specyficzne problemy, jakimi są np. dopasowywanie kultury organizacyjnej, różnice w mentalności pracowników, odmienność stylów kierowania, systemów motywacyjnych itp. Często bezpośrednia implementacja stosowanych rozwiązań spółki matki nie daje pożądanych efektów w podmiocie zależnym.

Wśród wielu barier organizacyjnych ograniczających wprowadzanie budżetowania w przedsiębiorstwach zależnych najistotniejszymi z punktu widzenia autora są: problemy informacyjne, trudności w wyodrębnieniu ośrodków odpowiedzialności, bariery komunikacyjne oraz problemy dostosowania systemu motywacyjnego do potrzeb budżetowania. Autor oparł swoje wnioski na wynikach analizy przedsiębiorstwa produkcyjnego działającego na terenie województwa dolnośląskiego. Jest to spółka kapitałowa, w której 100% udziałów posiada przedsiębiorstwo niemieckie. Spółka zatrudnia 350 pracowników.

Wprowadzenie budżetowania w przedsiębiorstwie powinno się rozpocząć od fazy informacyjnej. Na tym etapie niezwykle ważne jest pozyskanie kompletnej informacji na temat technik i metod budżetowania. Pozwoli to na określenie wszystkich warunków niezbędnych w budżetowaniu i na sprawdzenie, czy dana organizacja spełnia takie warunki i założenia. W etapie informacyjnym bardzo dużą rolę przypisuje się kierownictwu firm, gdyż w ich interesie leży przekonanie pracowników o celowości budżetowania. Problem uświadamiania personelu widoczny jest szczególnie w jednostkach zależnych, gdzie często decyzja o implementacji budżetowania zostaje podjęta na szczeblu centralnym. Dlatego ważne jest dotarcie z informacją do każdego pracownika, bez względu na szczebel działalności.

Autor zbadał, jak pracownicy postrzegają proces budżetowania w ich firmie. Na 100 ankietowanych (w tym 36 osób z administracji) 83 pracowników (w tym 26 pracowników administracyjnych) nie wiedziało, na czym polega budżetowanie w przedsiębiorstwie. Zatem kierownictwo ma tutaj ważne zadania, gdyż nie tylko musi nauczyć swoich pracowników, jaka jest istota budżetowania i jak ono ma funkcjonować w przedsiębiorstwie, ale także przekonać o celowości wdrożenia budżetowania. Tym samym pojawia się kolejny problem – jak dotrzeć do wszystkich pracowników i kto ma to robić? Czy przekazać te zadania określonej komórce, która będzie odpowiedzialna za wprowadzenie procedur budżetowania, czy może skorzystać z konsultantów zewnętrznych? Rozwiązanie tego problemu zależy od specyfiki danego przedsiębiorstwa i jest sprawą indywidualną każdej firmy.

Ważnym krokiem na etapie wprowadzania budżetów jest wyodrębnienie w ramach przedsiębiorstwa jednostek realizujących cele przedsiębiorstwa. Jednostki te dysponują określoną pulą zasobów finansowych przedsiębiorstwa, które wydatkują zgodnie z przekazanymi zadaniami. Wyodrębnienie takich jednostek wiąże się zatem zarówno z przekazaniem uprawnień i kompetencji w podejmowaniu decyzji, jak i z szeroką odpowiedzialnością za powierzone zasoby firmy. W literaturze przedmiotu tak wyodrębniane jednostki definiuje się jako ośrodki odpowiedzialności. W artykule została przyjęta definicja ośrodka odpowiedzialności jako jednostki wewnętrznej, stanowiącej wyodrębnioną część przedsiębiorstwa. Na czele takiej jednostki stoi zarządzający, który ponosi odpowiedzialność za wykonanie zadań przypisanych do tej jednostki. Kierownik ośrodka odpowiedzialności ma do dyspozycji odpowiednie środki, które umożliwiają zrealizowanie zadań postawionych przed jednostką [6, s. 24]. Problematiczne na etapie wydzielania centrów odpowiedzialności jest określenie kryteriów, na podstawie których będą dokonywane te wydzielania. Przyjmuje się, że wyodrębnienie ośrodków powinno wynikać ze struktury organizacyjnej oraz specyfiki realizowanych procesów gospodarczych. Jednak nie wyklucza się sytuacji, w której to właściwe wyodrębnienie jednostek odpowiedzialności może być podstawą budowy struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa.

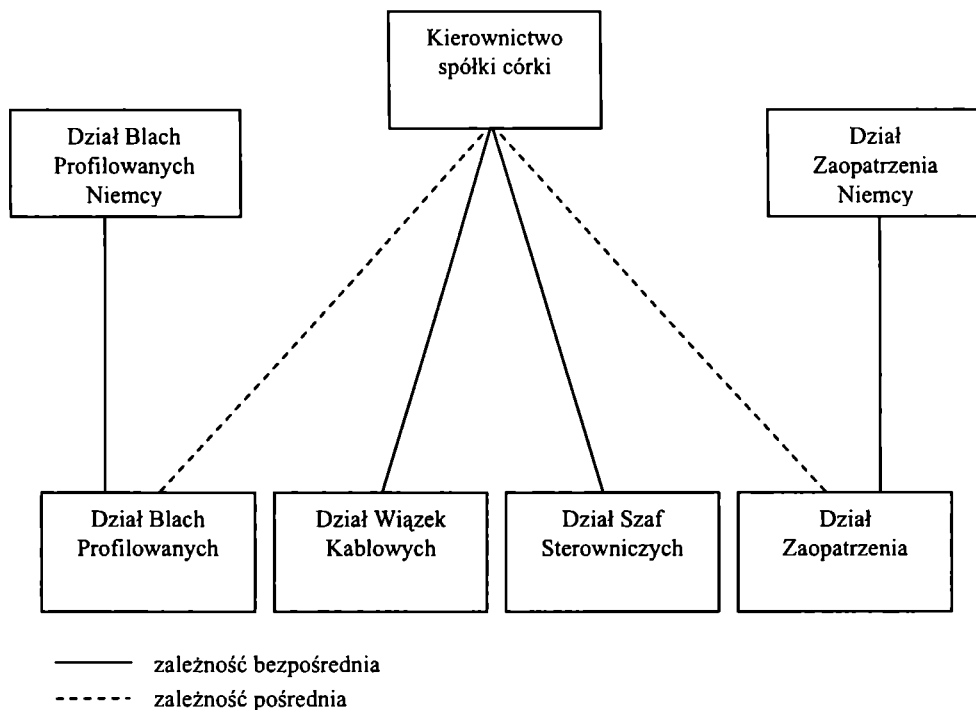
W badanym przez autora przedsiębiorstwie nie dokonano, mimo starań wyodrębnienia ośrodków, zasadniczego podziału na jednostki odpowiedzialności. Kierownictwo próbowało dokonać podziału przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności, które ściśle odwzorowywały strukturę organizacyjną firmy. Tutaj pojawił się problem, gdyż z racji zależności spółki od spółki niemieckiej wiele komórek decyzyjnie podlegało bezpośrednio zarządowi w Niemczech.

Na rys. 1 zaprezentowano uproszczoną strukturę organizacyjną spółki córki z uwzględnieniem zależności decyzyjnej od spółki matki. Widoczne jest, iż Dział Zaopatrzenia spółki córki w całości podlega bezpośrednio kierownictwu Działu Zaopatrzenia spółki matki. Podobna sytuacja ma miejsce w odniesieniu do Działu Blach Profilowanych. W takim przypadku, aby skutecznie dokonać wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności, konieczne jest dotarcie do kierownictwa tych działów w spółce matce i przekonanie go do zbudowania budżetowania w spółce córce. Na tym etapie mogą się pojawić takie bariery, jak odmienne kultury organizacyjne, mentalność kierownictwa czy niewiedza. Dodatkowo wydłuża się czas potrzebny na przygotowanie przedsiębiorstwa do wdrożenia budżetowania, rosną także koszty takiego przedsięwzięcia.

Warte podkreślenia jest również to, że mimo wstępnego podziału firmy na poszczególne jednostki organizacyjne, nie została przeniesiona odpowiedzialność za jej funkcjonowanie. Brak odpowiedzialności w dużym stopniu ogranicza możliwość wprowadzenia budżetowania.

Kolejnym utrudnieniem przy wprowadzaniu budżetowania w analizowanym przedsiębiorstwie, wynikającym również z ukształtowanej struktury organizacyjnej,

jest problem komunikacji między poszczególnymi działami. Kierownikami trzech działów produkcyjnych: Szafy Sterownicze, Wiązki Kablowe i Blachy Profilowane są pracownicy oddelegowani ze spółki matki. W związku z tym pojawiają się często trudności we wprowadzaniu innowacji czy zmian w obrębie przedsiębiorstwa. Nieznajomość realiów funkcjonowania polskiej gospodarki, inny sposób myślenia i podejmowania decyzji, nieznajomość prawa lokalnego to podstawowe bariery ograniczające wprowadzenie jakichkolwiek zmian w przedsiębiorstwie zależnym.



Rys. 1. Uproszczona struktura organizacyjna

Źródło: opracowanie własne.

Ważnym i jednocześnie problemowym elementem przy implementacji budżetów jest stworzenie odpowiedniego systemu motywacyjnego. Zadaniem systemu motywacji na etapie wprowadzania budżetowania jest zwiększenie odpowiedzialności pracowników i ich zaangażowania w prace nad systemem budżetowania. Odpowiednie skonstruowanie systemu motywacji daje pracownikom możliwość wypowiedzenia się na temat systemu budżetowania; wnoszą oni swój wkład w proces wdrożenia, identyfikują się z nim i angażują w prace z nim związane. W przypadku spółki zależnej system motywacyjny jest inaczej postrzegany przez różnych kierowników. W badanym przedsiębiorstwie nie zbudowano odpowiedniego systemu

motywacji, który pozwalałby zwiększyć identyfikowalność pracownika ze spółką. Pracownicy nie mają świadomości, że ich praca i racjonalność podejmowanych decyzji wpłynie na wzrost wartości firmy, co znajdzie przełożenie na sytuację i środowisko pracy pracowników. Często pojawia się błędne przeświadczenie, że pracownicy spółki zależnej pracują tylko na korzyść spółki matki. Taka bariera mentalna ogranicza możliwość wprowadzania różnych zmian w obrębie firmy, a już na pewno jest poważnym czynnikiem hamującym wprowadzenie budżetowania.

5. Podsumowanie

Budżetowanie w działalności przedsiębiorstw jest bardzo ważnym i trudnym procesem, który ma zapewnić efektywne zagospodarowanie ograniczonych zasobów, jakimi dysponuje przedsiębiorstwo. Istotą zarządzania budżetowego jest decentralizacja poprzez przekazywanie uprawnień decyzyjnych na niższy szczebel zarządzania. Z tym wiąże się również przekazywanie na kierowników niższego szczebla odpowiedzialności za uzyskiwane wyniki. Analiza budżetów dostarcza firmie kluczowych informacji niezbędnych do podejmowania właściwych decyzji. Wdrożenie procedur budżetowania napotyka wiele barier związanych z organizacją przedsiębiorstwa. W przypadku przedsiębiorstw zależnych czynnik organizacyjny stanowi często ogromną barierę do wprowadzenia procedur budżetowych. Niestety, praktyka nie wykształciła uniwersalnych wzorców wdrożeniowych. Często rozwiązanie pojawiających się problemów jest indywidualną kwestią przedsiębiorstw wdrażających budżetowanie. Przedstawione w artykule przykłady barier organizacyjnych nie wyczerpują tematu i są punktem wyjścia do dalszych rozważań w przyszłości.

Literatura

- [1] Bąk M., *Wybrane instrumenty budżetowania w ujęciu tradycyjnym i współczesnym*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1085, AE, Wrocław 2005.
- [2] Goliżewski J., *Controlling operacyjny*, „Przegląd Organizacji” 1991 nr 8.
- [3] Hilmar J., Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie. Kontrola. Zarządzanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1995.
- [4] Łada-Cieślak M., *Definicja pojęć „budżet” i „budżetowanie”*, ZTRN nr 49, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1997.
- [5] Nahotko S., *Podstawy kontrolingu finansowego*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 2000.
- [6] Nowak E., *Zasady wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2006 nr 6.
- [7] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 1994 nr 121, poz. 591 z późniejszymi zmianami.

ORGANIZATIONAL BARRIERS OF BUDGETING IMPLEMENTATION IN A SUBSIDIARY

Summary

Budgeting is a very important process, which makes possible to operate business unit in market economy. Implementation of the budgeting process in various companies requires many changes to be done in the field of organization and structure. Budgeting implementation encounters many barriers based with organization, especially visible in the subsidiaries, where other difficulties appear such as: cultural differences, communication and information problems, mentality differences and many others. Treatment of these issues is the individual deal of the entrepreneurs, because there are not so many patterns as far as implementation of budget is concerned.