

JAK SPORZĄDZIĆ

BUDŻET PRZEDSIĘBIORSTWA – tworzenie budżetu – część 3

Roman Kotapski

PROBLEM

Zajmuje się budżetowaniem w przedsiębiorstwie produkcyjnym. Budżet sporządzamy od niedawna. Właściwe są to pierwsze próby stworzenia racjonalnego budżetu przedsiębiorstwa. Nie mamy większych problemów ze sporządzeniem budżetu sprzedaży. Natomiast w szczególności chcemy uchwycić koszty działalności przedsiębiorstwa, gdyż z identyfikacją kosztów z ich miejscem powstawania mamy najwięcej problemów. Dotychczas był robiony budżet kosztów przedsiębiorstwa według kosztów rodzajowych bez specjalnego rozbitcia szczegółowego na obszary działalności przedsiębiorstwa i poszczególne działy. Generalnie w dotychczasowym budżecie był podział na koszty bezpośrednie i pośrednie. Jak można stworzyć budżet kosztów przedsiębiorstwa w innym układzie. Czy można przedstawić przykładowe budżety?

RADA

Układ budżetu kosztów działalności przedsiębiorstwa według kosztów rodzajowych nie nadaje się do zarządzania operacyjnego przedsiębiorstwem. Po prostu brak rozbitcia na poszczególne obszary działalności czy też działy nie pozwala identyfikować kosztów z ich miejscem powstawania. Poza tym budżet według kosztów rodzajowych jest ubogi informacyjnie. Można go wykorzystać do sporządzenia np. planowanego rachunku zysków i strat. Natomiast trudno z takim układem budżetu zarządzać kosztami przedsiębiorstwa. Zatem w pierwszej kolejności należy te miejsca powstawania kosztów zidentyfikować. Zaś w następnej - ułożyć budżet kosztów przedsiębiorstwa z uwzględnieniem wyodrębnionych procesów i miejsc powstawania kosztów. Przy tym należy zawsze mieć na uwadze źródła pokrycia planowanych kosztów.

UZASADNIENIE

W pierwszej kolejności zarząd musi odpowiedzieć sobie na następujące pytania:

- 1) jakie cele chce osiągnąć poprzez sporządzenie budżetu przedsiębiorstwa?
- 2) jakich korzyści się spodziewa dzięki budżetom?

3) jakie informacje mają być zawarte w poszczególnych budżetach?

Stąd też użytkownicy systemu budżetowania muszą zdefiniować swoje potrzeby informacyjne, gdyż w przeciwnym wypadku trudno zaprojektować sensowny budżet działalności przedsiębiorstwa.

Należy pamiętać, że budżety są tylko elementem systemu informacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem i muszą być kompatybilne z innymi systemami informacyjnymi przedsiębiorstwa, np. z zakładowym planem kont w zakresie objętym budżetowaniem.

Sporządzanie budżetu przedsiębiorstwa najczęściej zaczyna się od budżetu sprzedaży, gdzie będą uwzględnione przychody i koszty sprzedaży oferowanych produktów. Niezbędne informacje i dane do sporządzenia budżetu sprzedaży to: asortyment sprzedaży, planowana sprzedaż, cena sprzedaży oraz koszty sprzedaży. Bez zebrania tych danych nie ma sensu przystępować do sporządzenia tego budżetu. Przykładowy budżet sprzedaży przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Budżet sprzedaży

lp.	Nazwa pozycji	Produkt A	Produkt B	Razem zł
-1-	-2-	-3-	-4-	-5-(3+4)
1.	Przychody ze sprzedaży	270 000,00	237 500,00	507 500,00
1.1	Ilość szt.	1 500,00	950,00	x
1.2	Cena jedn. zł/szt.	180,00	250,00	x
2.	Koszty sprzedaży	14 000,00	7 000,00	21 000,00
3.	Wartość sprzedaży /1-2/	256 000,00	230 500,00	486 500,00
4.	<i>Struktura sprzedaży</i>	52,62%	47,38%	100%

Źródło: opracowanie własne. Dane przykładowe.

W budżecie sprzedaży wyodrębniono: przychody ze sprzedaży z uwzględnieniem poszczególnych produktów, w tym ich cenę jednostkową i ilość planowanej sprzedaży oraz koszty sprzedaży i wartość sprzedaży. Wartość sprzedaży jest różnicą pomiędzy planowanymi przychodami ze sprzedaży i kosztami sprzedaży. Wartość sprzedaży, w tym znaczeniu, oznacza nic innego jak źródło pokrycia kosztów bezpośrednich produkcji, zasobów ludzkich, kosztów utrzymania infrastruktury przedsiębiorstwa, kosztów zarządzania i innych kosztów związanych z działalnością przedsiębiorstwa.

Sporządzenie budżetu sprzedaży bezwzględnie wymaga ustalenia zasad ustalania cen jednostkowych sprzedaży produktów, udzielania rabatów, kosztów sprzedaży itp., a więc polityki sprzedaży. W tym przypadku przyjęto, że cena ustalana jest na poziomie kosztów wytworzenia produktu. Oczywiście można przyjąć inną wartość ceny jednostkowej sprzedaży.

Kolejny ważny element budżetu sprzedaży to ustalenie kosztów sprzedaży. Wiązą się one z ustaleniem fizycznego dotarcia produktów do odbiorcy docelowego. Na te koszty składają się transport, ubezpieczenia, prowizje dla przedstawicieli handlowych itp. W zależności od odbiorcy będą one różne. Inaczej traktuje się odbiorcę strategicznego a inaczej odbiorców małych i indywidualnych itp. Wiąże się to z przyjętą polityką sprzedaży. Dlatego tak ważne jest zdefiniowanie i określenie dla każdej z grup odbiorców kosztów sprzedaży. O kosztach sprzedaży pisaliśmy na łamach BRiF-u nr 15/2006.

Należy zwrócić uwagę jeszcze na to, że w tym miejscu nie uwzględniono kosztów działań marketingowych. W tym przypadku rozgraniczono koszty sprzedaży, jako fizyczne dotarcie produktów do odbiorcy, od kosztów działań marketingowych. Koszty działań marketingowych uwzględniono w budżecie kosztów przedsiębiorstwa. Oczywistym jest, że działania marketingowe w perspektywie mają za zadanie m.in. zwiększenie sprzedaży produktów. Jednak są to zupełnie inne procesy i rządzą się swoimi prawami.

Punktem wyjścia do sporządzenia budżetu kosztów przedsiębiorstwa jest jego podział na obszary odpowiedzialności. W ramach obszarów odpowiedzialności należy wyodrębnić procesy i miejsca powstawania kosztów. Jest to bardzo ważny proces tworzenia budżetu kosztów przedsiębiorstwa. Na tym etapie można poznać mechanizmy i przyczyny powstawania kosztów w przedsiębiorstwie.

Każde przedsiębiorstwo ma swoją specyfikę kosztów działalności. Koszty te wynikają z przyjętego modelu biznesowego, struktury organizacyjnej, rodzaju działalności czy też technologii produkcji. Nie mniej w przedsiębiorstwie produkcyjnym można wyróżnić następujące grupy kosztów:

- wydziału produkcyjnego,
- magazynowania,
- sprzedaży,
- marketingu,
- obsługi przedsiębiorstwa,
- zarządzania przedsiębiorstwem,
- innych związanych z przedsiębiorstwem jako funkcjonującą organizacją.

Taki układ podziału kosztów determinuje kształt budżetu przedsiębiorstwa. W tabeli 2 przedstawiono przykładowy układ budżetu kosztów przedsiębiorstwa produkcyjnego.

Tabela 2 Budżet kosztów przedsiębiorstwa

Lp.	Pozycja kosztów	Wartość zł	Struktura %
-1-	-2-	-3-	-4-
1.	Koszty Wydziału Produkcyjnego	314 700,00	69,32%
2.	Koszty Magazynu	25 000,00	5,51%
3.	Koszty działań marketingowych	14 500,00	3,19%
4.	Koszty Działu Zaopatrzenia	9 800,00	2,16%
5.	Koszty Działu Handlowego	28 000,00	6,17%
6.	Koszty Działu Księgowości	15 000,00	3,30%
7.	Koszty zarządzania	25 000,00	5,51%
8.	Koszty badań i rozwoju	5 000,00	1,10%
9.	Koszty ogólnego zarządu	17 000,00	3,74%
10.	Razem koszty	454 000,00	100%

Źródło: opracowanie własne. Dane przykładowe.

W ramach tego budżetu kosztów przedsiębiorstwa wyodrębniono koszty poszczególnych obszarów jego działalności tj. produkcja, sprzedaż, magazynowanie, badania i rozwój, marketing. Również wyodrębniono komórki organizacyjne, które znajdują się w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa. Uwzględniono również procesy tj. zarządzanie przedsiębiorstwem oraz grupy kosztów, których nie można przypisać do powyższych grup kosztów.

Każda z tych grup kosztów ma swoją wewnętrzną ich strukturę oraz mechanizmy i przyczyny ich powstawania. A z tego wynika, że każdy budżet cząstkowy ma swoje wewnętrzną budowę, co przekłada się na:

- ilość wyodrębnionych miejsc powstawania kosztów,
- układy kalkulacyjne kosztów poszczególnych miejsc powstawania kosztów,
- sposób prezentacji informacji i danych w formularzach budżetowych.

Poszczególne cząstkowe budżety kosztów są częścią głównego budżetu kosztów przedsiębiorstwa. W tabeli 3 przedstawiono rozwinięcie budżetu kosztów wydziału produkcyjnego.

W ramach kosztów wydziału produkcyjnego można wyodrębnić wiele grup kosztów, jak to przedstawia tabela 3. Te koszty również mają swoją wewnętrzną strukturę kosztów.

W ramach kosztów bezpośrednich można wyodrębnić koszty materiałów bezpośrednich, koszty zakupu i to w rozbiciu na konkretny produkt. Należy również w tej grupie kosztów

konsekwentnie rozdzielić te koszty na poszczególne produkty jak w budżecie sprzedaży, ponieważ będzie trzeba później ustalić marżę uzyskaną na produkcie w rachunku wyników¹.

Tabela 3 budżet kosztów wydziału produkcyjnego

Lp.	Pozycja kosztów	Wartość zł	Struktura %
-1-	-2-	-3-	-4-
1.	Koszty bezpośrednie produkcji	90 000,00	28,60%
2.	Koszty utrzymania maszyn	54 000,00	17,16%
3.	Koszty zasobów ludzkich	60 000,00	19,07%
4.	Koszty zabezpieczenia ruchu maszyn	21 000,00	6,67%
5.	Koszty Działu Przygotowania Produkcji	12 000,00	3,81%
6.	Koszty zarządzania i administrowania Wydziałem Produkcyjnym	18 000,00	5,72%
7.	Koszty utrzymania hali produkcyjnej	53 000,00	16,84%
8.	Koszty wydziałowe	6 700,00	2,13%
9.	Razem koszty	314 700,00	100,00%

Źródło: opracowanie własne. Dane przykładowe.

W tym budżecie kosztów - osobno wyodrębniono koszty zasobów ludzkich, koszty utrzymania maszyn i ich koszty zabezpieczenia ruchu, gdyż pracownicy pracują przy tych samych maszynach według z góry zaplanowanego harmonogramu produkcji. Tę grupę kosztów można też przypisać do kosztów bezpośrednich produkcji. Jest to kwestia zdefiniowania danej grupy kosztów.

Zatem dla każdej z tych grup kosztów należy indywidualnie zdefiniować układ kalkulacyjny kosztów. Nie należy też zapominać o zdefiniowaniu zasobów. Chodzi tu w szczególności o ilość zużytych materiałów, ilości roboczogodzin czy też adekwatnych jednostek. Budżet kosztów produkcji bez ilości zużytych zasobów jest budżetem ułomnym i nie pozwala należyście planować i kontrolować zużycia zasobów.

W ramach grupy kosztów utrzymania maszyn można uwzględnić w budżecie każdą maszynę. Pozwoli to lepiej planować koszty maszyn. I również tu też nie można zapominać o czasie pracy maszyn, gdyż ma to później wpływ na kalkulację kosztów produktów.

Oczywiście każda z tych grup kosztów ma swoje wewnętrzne uwarunkowania. W przypadku działu administracyjnego nie będą występować pozycje ilościowe. Może poza ilością

¹ Rachunek wyników sporządzany dla potrzeb wewnętrznych nie jest tożsamy z rachunkiem zysków i strat sporządzanym według ustawy i rachunkowości.

pracowników w dziale. Tabela 4 ilustruje koszty zarządzania i administrowania wydziałem produkcyjnym w ramach budżetu kosztów wydziału produkcyjnego.

Tabela 4 Koszty zarządzania i administrowania wydziałem produkcyjnym

Lp.	Pozycja kosztów	Wartość zł	Struktura
-1-	-2-	-3-	-4-
1.	Wynagrodzenia z narzutami	16 244,55	90,25%
1.1	Wynagrodzenia	12 000,00	66,67%
1.2	Premie	1 500,00	8,33%
1.3	Narzuty na wynagrodzenia	2 744,55	15,25%
2.	Świadczenia na rzecz pracowników	300,00	1,67%
3.	Usługi informatyczne	200,00	1,11%
4.	Usługi telekomunikacyjne - stacjonarne	300,00	1,67%
5.	Usługi telekomunikacyjne - komórkowe	120,00	0,67%
6.	Podróże służbowe	470,00	2,61%
7.	Prasa i literatura fachowa	130,00	0,72%
8.	Zużycie materiałów biurowych	145,45	0,81%
9.	Pozostałe koszty	90,00	0,50%
10.	Razem koszty	18 000,00	100%
11.	Ilość pracowników	3	

Źródło: opracowanie własne. Dane przykładowe.

Powyższy przykład pokazuje układ kosztów typowego działu administracyjnego. Szczegółowość rozwiązań będzie zależeć tylko i wyłącznie od potrzeb informacyjnych użytkowników systemu budżetowania. Również szczegółowość zawartych danych i informacji w budżecie. Dlatego tak ważne jest przemyślenie budżetu na etapie koncepcji i zdefiniowanie swoich potrzeb na poziomie działu operacyjnego, jak i na poziomie działu controllingu, który będzie konsolidował poszczególne budżety cząstkowe w budżet główny przedsiębiorstwa oraz na poziomie zarządu, który jasno musi zdefiniować swoje potrzeby informacyjne.

W BRiF nr 8/2006 opisano szczegółowo jak tworzy się budżet kosztów działu księgowości.

Na zakończenie należy w szczególności podkreślić, że system budżetowania przedsiębiorstwa nie składa się tylko z „tabel z cyferkami”. To akurat jest najmniejszy problem. Jak już wspomniano układy poszczególnych budżetów mogą być różne. System budżetowania obejmuje:

- budżet operacyjny przedsiębiorstwa,

- budżety częściowe (przychodów i kosztów),
- budżet finansowy,
- instrukcje sporządzania budżetów,
- kontrolę budżetową,
- zasady sporządzania sprawozdania z wykonania budżetu,
- zakładowy plan kont w zakresie objętym budżetowaniem,
- system informatyczny obsługujący budżetowanie,
- zarządzanie systemem budżetowania.

Powyższe elementy systemu budżetowania są bardzo istotne. W szczególności jest ważne to:

- kto będzie dany budżet sporządzał,
- kto będzie zatwierdzał poszczególne budżety,
- kto ma uprawnienia do wprowadzania zmian w formularzach budżetowych.

Ograniczenie systemu budżetowania do takich czy innych tabelek spowoduje to, że w praktyce proces budżetowania w przedsiębiorstwie nie będzie prawidłowo funkcjonował. I co najważniejsze – nie będzie tych korzyści jakie daje prawidłowe funkcjonowanie systemu budżetowanie.

Artykuł ukazał się w Biuletynie Rachunkowości i Finansów nr 2/2007 str. 72-76