

ANNA CHOJNACKA-KOMOROWSKA

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ORGANIZACJA ZAKŁADOWEGO PLANU KONT NA POTRZEBY BUDŻETOWANIA

Wprowadzenie

Niezwykle istotna w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa, jego przetrwaniu na rynku oraz uzyskaniu przewagi konkurencyjnej jest informacja. Szybkość i szczegółowość otrzymywanych informacji przez zarząd może mieć istotne znaczenie dla jego przyszłości. Niezbędne staje się więc nie tylko stworzenie takiego systemu, by jak najszybciej dostarczał informacji dla zarządu, ale także wyodrębnienie jednostek odpowiedzialności, które będą odpowiadały za ponoszone koszty i z nich rozliczane. Wysokie koszty wdrożenia systemu controllingu powodują, iż małe i średnie przedsiębiorstwa szukają tańszych rozwiązań, które mogłyby wspomagać system budżetowania. Jednym z możliwych do zastosowania rozwiązań jest dostosowanie zakładowego planu do nowej rzeczywistości i takie jego zmodyfikowanie, by na bieżąco mógł informować zarząd o wynikach każdej wyodrębnionej jednostki i pozwalał na bieżącą ocenę prowadzonych przez nie działań.

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie sposobów dokonywania modyfikacji w zakładowym planie kont, dzięki którym możliwe stanie się realizowanie celów rachunkowości zarządczej, jak również omówienie korzyści wynikających z zastosowania omówionych rozwiązań.

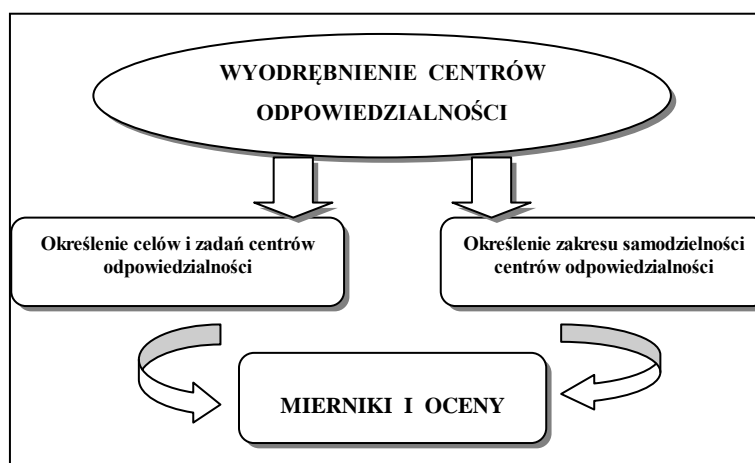
1. Rola i funkcjonowanie budżetowania w przedsiębiorstwach

Budżetowanie jest sformalizowanym systemem przewidywania, planowania i kontroli zastosowania zasobów w przedsiębiorstwie¹. Proces ten przebiega

¹ J. Zygmunt.: *Budżetowanie jako narzędzie controllingu inwestycji*, w: *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, red. M. Sierpińska, VIZJA, Warszawa 2006, s. 166.

w następujący sposób. Na podstawie sporządzonych budżetów cząstkowych, tworzy się jeden zagregowany budżet przedsiębiorstwa, przedstawiający główne założenia finansowe oraz przewidywany wynik finansowy przedsiębiorstwa. Wynikają one z opracowanych wcześniej planów strategicznych działania przedsiębiorstwa. Plany operacyjne są podstawą do przygotowania budżetów, na podstawie i w oparciu o które działają wyodrębnione centra odpowiedzialności w przedsiębiorstwie. Okresowo dokonuje się pomiaru odchyleń oraz dokonuje ich analizy. Analizy te są podstawą do weryfikacji budżetów, planów operacyjnych a w szczególnych przypadkach nawet strategii działania przedsiębiorstwa.

Funkcjonowanie w przedsiębiorstwie budżetowania wymusza podział przedsiębiorstwa na mniejsze jednostki organizacyjne, przyporządkowanie im określonego celu, wskazanego za pomocą budżetu i bieżące nadzorowanie jego wykonania. Częsta analiza odchyleń wykonania budżetów jest bowiem niezbędna dla korekty przebiegu nieprawidłowych działań lub też może być podstawą do weryfikacji planów wynikowych przedsiębiorstwa lub też szukania innych możliwości realizacji założonych wielkości budżetowych. Tak więc kierownik ośrodka odpowiedzialności wydzielonego w przedsiębiorstwie posiadającym budżety powinien posiadać niezbędne uprawnienia do podejmowania decyzji z zakresu jego odpowiedzialności budżetowej. Sytuacja ta została zobrazowana na rysunku 1.



Rys. 1. Idea oceny centrów odpowiedzialności

Źródło: opracowanie własne na podstawie J. Nesterak: *System oceny centrów odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2004.

Ze względu na funkcje budżetowania w przedsiębiorstwie może ono być traktowane jako skuteczne narzędzie zarządzania. Pozwala bowiem²:

1. Wyznaczać podstawy przebiegu realizacji przyszłych zadań,
2. Koordynować działania ośrodków odpowiedzialności i kontrolować ich wykonanie,
3. Komunikować się ośrodkom odpowiedzialności i motywować je,
4. Oceniać działalność gospodarczą przedsiębiorstwa,
5. Prognozować wyniki zbliżone do rzeczywistych przez stałą analizę i aktualizację budżetów.

Tworząc ośrodki odpowiedzialności w przedsiębiorstwie na potrzeby budżetowania należy pamiętać, iż zbudowany model właściwy jest tylko dla konkretnej jednostki, ze względu na jej unikatowy charakter, styl zarządzania, rozdział kompetencji, wielkość. Próby adaptacji go do innych przedsiębiorstw może wymagać wielu pracochłonnych przekształceń. W literaturze można jednak odnaleźć uniwersalne zasady, którymi należy się kierować przy wydzielaniu centrów odpowiedzialności. Należą do nich w szczególności następujące zasady:³

1. Centra odpowiedzialności muszą być wyodrębnione ekonomicznie, terytorialnie, organizacyjnie, techniczno-technologicznie – minimalnym kryterium jest możliwość sporządzenia i rozliczenia budżetu dla wyodrębnionego centrum odpowiedzialności,
2. Nakłady przeznaczone na funkcjonowanie centrów odpowiedzialności oraz wyniki ich działalności powinny być prezentowane w wymierny sposób oraz rzetelnie udokumentowane,
3. Powinna istnieć możliwość planowania oraz analizy działalności potencjalnych centrów.
4. Należy wyodrębnić określone cele dla każdego wyodrębnionego centrum.

Podsumowując należy zaznaczyć, iż zcentralizowany styl zarządzania stosowany w sytuacji, kiedy pozycję dominującą ma sprzedawca, nie nadaje się do zarządzania przedsiębiorstwem zorientowanym na rynek. Musi on zostać zastąpiony przez zespołowy styl zarządzania⁴. Spełnienie tego warunku jest niezbędnym warunkiem wdrożenia systemu budżetowania w przedsiębiorstwie w taki sposób, by spełniał on podstawowe zadania, jakie wynikają z jego funkcjonowania w przedsiębiorstwie. Należy pamiętać, iż budżetowanie to nie tylko różnego rodzaju tabele i zestawienia, ale budżet przedsiębiorstwa musi koniecznie od-

² *Zarządcze aspekty rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2003, s. 282-283.

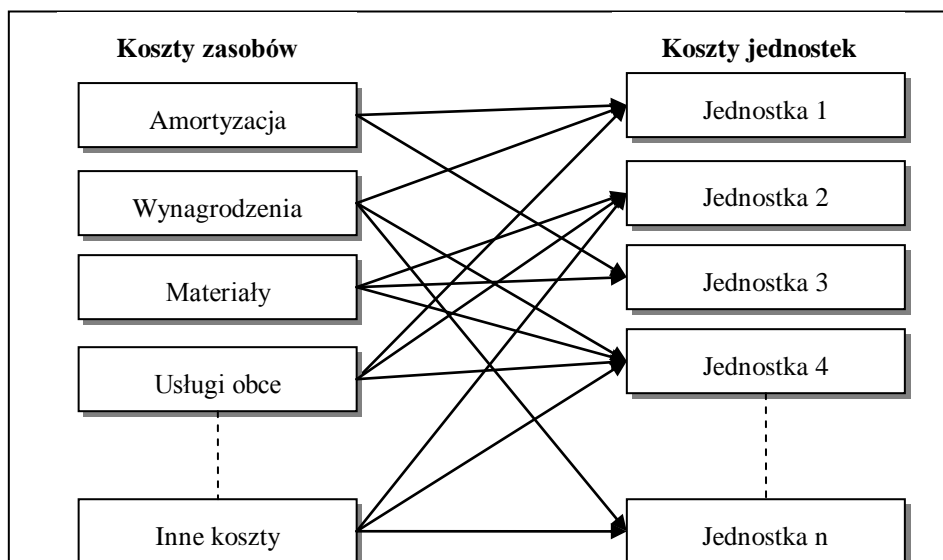
³ J. Nesterak: *System oceny...*, *op. cit.*, s. 73.

⁴ D. Chachuła: *Controlling. Koncepcje, narzędzia, modele*. DIFIN, Warszawa 2009, s. 49.

zwierciedlać procesy biznesowe, jakie w tym przedsiębiorstwie zachodzą. Z tego wynika układ budżetu głównego oraz budżetów częściowych, które powinny w pełni odzwierciedlać model biznesowy przedsiębiorstwa. Trzeba też zaznaczyć, iż funkcjonowanie budżetowania w przedsiębiorstwach ma sens tylko wówczas, gdy wynika to z zapotrzebowania zarządu na takie informacje. Funkcjonowanie budżetowania bez jego analizy i wyciągania wniosków na przyszłość nie ma większego sensu.

2. Modyfikacje zakładowego planu kont na potrzeby budżetowania

Sprawne rozliczanie kosztów powstałych w każdej jednostce organizacyjnej przedsiębiorstwa wymaga takiej modyfikacji zakładowego planu kont, który pozwoli na bieżące kontrolowanie kosztów ponoszonych przez poszczególne jednostki. W takim wypadku niezbędne jest stworzenie w przedsiębiorstwie zasad rozliczania kosztów, według miejsc ich powstawania, dzięki czemu bez prowadzenia dodatkowych ewidencji można kontrolować poziom kosztów w każdej jednostce organizacyjnej, w dowolnym momencie. Sposób ewidencji kosztów według miejsc ich powstawania został przedstawiony na rysunku 2.



Rys. 2. Schemat zależności pomiędzy układem rodzajowym kosztów a wyceną działań w przedsiębiorstwie

Źródło: I. Jakubiec: *Jak dostosować plan kont do wymagań rachunkowości zarządczej*, w: *Controlling w pytaniach i odpowiedziach*, INFOR 2007.

Jak również stworzenie systemu sprawnego obiegu dokumentów księgowych, gwarantującego bieżące wprowadzenie dokumentów do systemu ewidencji księgowej, co jest podstawą pełnej informacji na potrzeby zarządzania oraz wykorzystanie nowoczesnych technologii informatycznych wspierających system rachunkowości oraz obieg dokumentacji księgowej w przedsiębiorstwie.

Przy ustalaniu zakładowego planu kont, przedsiębiorstwo powinno uwzględnić następujące przesłanki:

- wzór sprawozdań finansowych wynikający z ustawy o rachunkowości – pozwoli to na szybsze sporządzanie sprawozdań finansowych w dowolnym momencie,
- wielkość i strukturę przedsiębiorstwa,
- potrzeby informacyjne wynikające ze specyfiki działalności przedsiębiorstwa (np. informacje o kosztach i przychodach w poszczególnych oddziałach przedsiębiorstwa, czy specyficzne koszty ważne dla funkcjonowania przedsiębiorstwa oraz sprawiające, że przedsiębiorstwo ma przewagę konkurencyjną nad przedsiębiorstwami o podobnej działalności),
- specyficzne cechy i uwarunkowania działalności (np. w przypadku wielozakładowych przedsiębiorstw budowlanych produkt pracy powstaje poza siedzibą jednostki, jest nieprzenośny i ma indywidualny charakter; zależy w znacznym stopniu od warunków klimatycznych; można rozliczać się za etapy wykonanych robót),
- potrzeby podmiotowe i przedmiotowe: informacyjne, dowodowe, sprawozdawcze oraz kontrolne, które wpływają m.in. na organizację systemu informacyjnego rachunkowości, dokumentacji księgowej oraz na budowę i strukturę ZPK,
- formę prawną danej jednostki,
- konieczność ewidencji i rozliczania kosztów oraz przychodów według poszczególnych rodzajów produktów i oddziałów (zakładów), które mają być rozliczane oddzielnie.⁵

Rozwiązanie w postaci wprowadzenia modyfikacji zakładowego planu kont dla zwiększenia zakresu informacyjnego oraz zaspokojenia potrzeb informacyjnych zarządzających przedsiębiorstwem jest skuteczne szczególnie w przypadku małych i średnich przedsiębiorstw. Rozwiązanie to zapewnia bowiem wiele korzyści, wśród których warto wymienić chociażby:

⁵ B. Niepsujewicz: *Aspekty organizacyjno technologiczne tworzenia systemów informacyjnych rachunkowości w przedsiębiorstwach rozproszonych (terytorialnie)*. Rozprawa doktorska, UE, Wrocław 2008.

- wyeliminowanie kosztów zakupu dodatkowego oprogramowania oraz sprzętu komputerowego – przedsiębiorstwo wykorzystuje bowiem posiadane zasoby materialno-pracownicze,
- brak konieczności zatrudnienia dodatkowej kadry obsługującej nowy system,
- łatwość modyfikacji w znanym już systemie, zamiast poznawania zasad funkcjonowania nowego systemu ewidencyjnego, a więc nie będzie konieczne poniesienie kosztów na edukację pracowników,
- wyeliminowanie oporów i innych niekorzystnych zachowań związanych z nowym rozwiązaniem, w postaci wprowadzenia nowego, dodatkowego systemu ewidencji i rozliczania kosztów przedsiębiorstwa,
- łatwiejsza i szybsza obsługa istniejącego systemu pomimo dokonywanych w nim modyfikacji.

Zwiększenia pojemności informacyjnej zakładowego planu kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem można dokonać stosując następujące metody:

1. Zwiększenie liczby kont syntetycznych – metoda ta polega na uszczegółowieniu układu kont syntetycznych przez stworzenie nowego konta, na którym ujmowane są zdarzenia gospodarcze występujące w przedsiębiorstwie po raz pierwszy albo podział (poziomy lub pionowy) już istniejącego konta syntetycznego, aby dostosować strukturę kont do przyjętych kryteriów klasyfikacji zdarzeń gospodarczych.
2. Wprowadzenie dodatkowych kont analitycznych do danego konta syntetycznego, np. przez podział kont analitycznych w sposób poziomy lub pionowy,
3. Zwiększenie „głębokości” analityki przez wprowadzenie dodatkowych poziomów kont analitycznych – jest to rozwiązanie stosowane w celu uszczegółowienia danych ujętych na kontach analitycznych.

Rozwiązaniem najbardziej wskazanym z punktu widzenia efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem i potrzeb informacyjnych odbiorców jest zastosowanie w organizacji zakładowego planu kont (a szerzej: przy tworzeniu systemu informacyjnego rachunkowości) podejścia od szczegółu do ogółu. Szczegółowe dane (elementarne dane księgowe), gromadzone w systemie, stanowią bowiem podstawę wszelkich analiz na potrzeby zarządzających przedsiębiorstwem i można je uzyskiwać bezpośrednio z baz danych systemów informacyjnych rachunkowości. Następnie zaś po agregacji mogą stać się one podstawą ujęcia ogólnego, np. na potrzeby odbiorców zewnętrznych, czy też dla oceny globalnej sytuacji przedsiębiorstwa.

Podsumowując należy stwierdzić, iż organizacja zakładowego planu kont w przedsiębiorstwach powinna być ukierunkowana na zaspokojenie potrzeb informacyjnych odbiorców zewnętrznych (głównie organów podatkowych), a także zarządzających przedsiębiorstwem, kierownictwa poszczególnych oddziałów,

zakładów oraz właścicieli, którym najbardziej zależy na bieżącej kontroli procesów zachodzących w przedsiębiorstwie.

Uwagi końcowe

Z przedstawionych rozważań wynika, że w organizacji zakładowego planu kont na potrzeby wdrożenia budżetowania istotną rolę odgrywa zakres merytoryczny działalności, a także wielkość i struktura przedsiębiorstwa. W praktyce sprowadza się to do zaakcentowania (poprzez szersze ich rozbudowanie i uszczegółowienie, podzielenie na kilka innych czy zastąpienie innymi kontami syntetycznymi) tej grupy kont, która najbardziej odzwierciedla specyfikę przedsiębiorstwa, a z drugiej strony – potraktowanie w sposób marginalny tej grupy kont, które są używane w przedsiębiorstwie dość rzadko, a nawet zrezygnowanie z używania jakiegoś konta, jeżeli jest ono zbędne, ponieważ w działalności przedsiębiorstwa nie występują operacje gospodarcze, które byłyby na nim ujmowane.

Literatura

- Jakubiec I.: *Jak dostosować plan kont do wymagań rachunkowości zarządczej*, w: *Controlling w pytaniach i odpowiedziach*. INFOR 2007.
- Chachuła D.: *Controlling. Koncepcje, narzędzia, modele*. DIFIN, Warszawa 2009.
- Nesterak J.: *System oceny centrów odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2004.
- Niepsujewicz B.: *Aspekty organizacyjno technologiczne tworzenia systemów informacyjnych rachunkowości w przedsiębiorstwach rozproszonych (terytorialnie)*. Rozprawa doktorska, UE, Wrocław 2008.
- Zarządcze aspekty rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2003.
- Zygmunt J.: *Budżetowanie jako narzędzie controllingu inwestycji*, w: *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, red. M. Sierpińska, VIZJA, Warszawa 2006.

dr Anna Chojnacka-Komorowska
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Katedra Informatyki Ekonomicznej
Ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
anna.chojnacka@ue.wroc.pl

**ADAPTATION OF THE CHART OF ACCOUNTS FOR THE PURPOSES
OF BUDGETING****Summary**

The article presents the potential modifications of the chart of accounts which are required for the efficient management of the company using the budgeting tools. Additionally the author lists the main goals of operational controlling and describes the rules of identification of the cost and profit centers in the company.

Translated by Anna Chojnacka-Komorowska