

KAZIMIERZ SAWICKI

Uniwersytet Szczeciński

**ZARZĄDZANIE PRZEDSIĘBIORSTWEM  
ZE SZCZEGÓLNYM UWZGLĘDNIENIEM  
BUDŻETOWANIA I KONTROLI SPRZEDAŻY**

**Wprowadzenie**

Dla jednostek działających w warunkach gospodarki rynkowej podstawowe znaczenie ma określenie ich misji, wizji i celów. Pod pojęciem misji rozumie się najbardziej ogólny kierunek działania, zmierzający na przykład do zdobywania pozycji lidera w zakresie **produkcji i sprzedaży** określonych wyrobów lub **sprzedaży detalicznej** różnych towarów na rynku krajowym i zagranicznym. Termin ten może obejmować nie tylko podstawowy cel istnienia przedsiębiorstwa, lecz również ustalenie planu działania, wskazanie sposobów osiągnięcia celów i realizacji planów oraz przestrzeganie zasad etycznych i kulturowych. Wizja jest natomiast konceptualizacją przyszłego stanu przedsiębiorstwa, wskazuje na jakich obszarach działalności i w jakim czasie przedsiębiorstwo będzie koncentrowało się w przyszłości<sup>1</sup>.

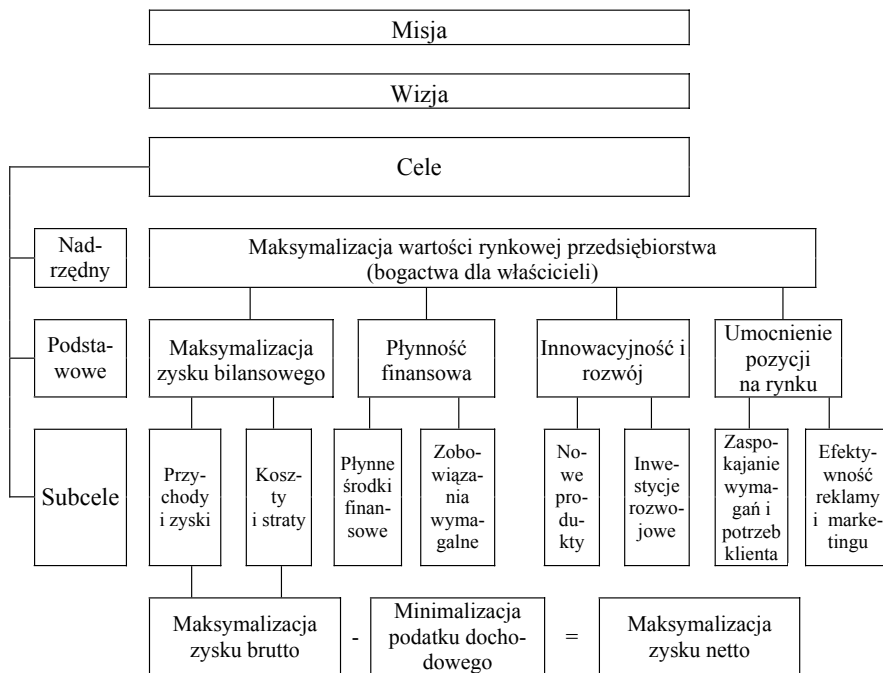
Nie rozważając szczegółowo zagadnienia misji i wizji, warto zwrócić uwagę na cele podmiotu gospodarczego. Najczęściej przedsiębiorstwo ustala więcej niż jeden cel. W takim przypadku należy określić rodzaj i hierarchię poszczególnych celów. Istotne jest wyznaczenie celu nadrzędnego i celów pomagających, a niekiedy warunkujących jego osiągnięcie.

---

<sup>1</sup> H. Buk, *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s. 4–5.

Hierarchię misji, wizji i dekompozycję celów przedsiębiorstwa przedstawiono na rysunku 1.

Zazwyczaj za cel nadrzędny uznaje się zwiększenie wartości rynkowej przedsiębiorstwa lub maksymalizację zysku albo obie te kategorie ekonomiczne łącznie. W przypadku ustalenia wartości rynkowej przedsiębiorstwa metodą dochodową następuje zbieżność tych celów. Jeżeli za podstawowy cel przyjmuje się maksymalizację zysku, to głównymi czynnikami wpływającymi na osiągnięcie tego celu są: wysokie przychody ze sprzedaży i obniżenie kosztów związanych ze sprzedażą.



Rys. 1. Hierarchia misji, wizji i dekompozycja celów przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie H. Buk, *op.cit.*, s. 4–5; K. Sawicki, *Polityka bilansowa jako element polityki ekonomicznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, w: *Wykorzystanie polityki bilansowej i analizy finansowej w zarządzaniu*, red. K. Sawicki, WiD Ekspert, Wrocław 2009, s. 9.

Wieloletnie doświadczenie wskazuje, że dla sprawnego, skutecznego zarządzania<sup>2</sup> całym przedsiębiorstwem, jak i jego podmiotami wewnętrznymi ważne jest dokładne i konkretne określenie poszczególnych celów. Powinny one być<sup>3</sup>:

- „mieralne – w postaci zrozumiałych, wymiernych oczekiwanych wyników, które można skontrolować,
- osiągalne – możliwe do wykonania i akceptowane przez wykonawców,
- realistyczne – prawdopodobne do osiągnięcia przy dysponowanych lub zapewnionych zasobach i niesprzeczne z innymi celami,
- określone czasowo – aby sprawdzać postęp ich osiągnięcia w poszczególnych okresach,
- ambitne – wyzwalające zaangażowanie kierownictwa i pracowników oraz motywujące”.

Skuteczność zarządzania mierzy się zazwyczaj stopniem realizacji celu przedsiębiorstwa, efektywnością ekonomiczną posiadanego majątku i zatrudnionych pracowników oraz płynnością środków pieniężnych, osiąganiem wskaźników ekonomiczno-finansowych na z góry wyznaczonym poziomie.

W literaturze przedmiotu i analizach badań empirycznych zaznacza się, że jedną z ważnych metod zarządzania przedsiębiorstwem jest budżetowanie<sup>4</sup>. Obejmuje ono zespół „różnych czynności wykonywanych zgodnie z zasadami i metodami właściwymi temu procesowi”; czynności oznaczają również „kwantyfikację opisowych zamierzeń i środków ich realizacji”<sup>5</sup>. Obok twierdzenia, że „planowanie i kontrola działalności przedsiębiorstwa na podstawie budżetów jest koniecznością i jednym z podstawowych elementów prawidłowego zarządzania”<sup>6</sup> oraz pozytywnych ocen stosowania budżetowania, spotyka się wypowiedzi, że w obecnych zmiennych warunkach społeczno-gospodarczych budżetowanie nie

---

<sup>2</sup> *Słownik języka polskiego*, t. 3, PWN, Warszawa 1989, s. 305, 351. Zgodnie z definicją zawartą w SJP wyraz „sprawny” oznacza dobrze działający, właściwie zorganizowany, urządzony, a termin „skuteczny” – dający pozytywne, pożądane wyniki, wywołujący oczekiwany skutek.

<sup>3</sup> H. Buk, *op.cit.*, s. 7.

<sup>4</sup> E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001, s. 177; E. Janczyk-Strzała, *Budżetowanie w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Analiza wyników badań*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2004, s. 170–179.

<sup>5</sup> A. Szychta, *Zasady i metody budżetowania*, w: *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999, s. 590 i 591.

<sup>6</sup> T. Wnuk-Pel, *Budżetowanie kosztów, przychodów i wyników*, w: *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 284.

jest „idealnym rozwiązaniem, z uwagi na pewne ograniczenia<sup>7</sup>. Zdaniem niektórych autorów budżetowanie posiada tak dużo wad, że jest ono zbędne, powinno być zaniechane jako „narzędzie tortur” lub „hańba amerykańskich korporacji”<sup>8</sup>.

Celem artykułu jest przedstawienie zasad zarządzania przedsiębiorstwem oraz procesu opracowania, implementacji i kontroli budżetu sprzedaży, a także problemu efektywności budżetowania w małych i dużych przedsiębiorstwach prowadzących działalność w różnych warunkach.

## 1. Problemy stosowania budżetowania w jednostkach gospodarczych

Budżetowanie jest procesem złożonym, wymagającym znacznych nakładów środków, pracy ludzkiej i czasu. Nie należy go traktować jako panaceum na pokonanie wszelkich trudności zaistniałych w dążeniu do osiągnięcia ustalonych celów. Dlatego pierwsze problemy powstają przed podjęciem decyzji i próbą znalezienia odpowiedzi na pytania, czy dla przedsiębiorstwa będzie opłacalne jego wprowadzenie, czy istnieją odpowiednie warunki, jakie wymogi trzeba będzie spełnić, aby można go efektywnie zastosować, jaką metodą sporządzać budżety?

Identyfikacja i rozważenie tych problemów są bardzo ważne dla ustalenia, czy w ogóle warto implementować budżetowanie, czy z niego zrezygnować. Wskazany jest umiarkowany optymizm i raczej sceptyczne podejście do oceny korzyści z zastosowania budżetowania przez inne przedsiębiorstwa bez uwzględniania ich charakterystyk i warunków działania. Na przykład jeżeli korzyści takie osiągają duże jednostki gospodarcze, wytwarzające masowo produkty jednorodne lub mało zróżnicowane pod względem rodzaju i asortymentu, stosujące najnowocześniejsze urządzenia produkcyjne i technologię informacyjną, zatrudniające doskonale wyszkolonych pracowników, sterowane sprawnie przez zarząd, to ocena ich sukcesów nie może stanowić podstawy implementacji budżetowania przez małe i średnie jednostki przemysłowe lub przedsiębiorstwa transportowe, handlowe czy żeglugi morskiej. Nieprzemysłana decyzja dotycząca zastosowania budżetowania operacyjnego może, na skutek braku odpowiednich warunków, spowodować poniesienie zbędnych wydatków, powstanie wymiernych lub niewy-

---

<sup>7</sup> K. Czubakowska, *Budżetowanie w controllingu*, ODDK, Gdańsk 2004, s. 6.

<sup>8</sup> J. Hope, R. Fraser, *Tool of repression and barrier to change*, za P. Zasztowt, *Budżet – czas na zmiany?*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Krakowska Szkoła Wyższa im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków 2004, s. 375–383.

miernych strat zamiast korzyści, zniechęcić zarząd i pracowników do wprowadzania „pozornych usprawnień”. Zaleca się także wzięcie pod uwagę innych istotnych zagrożeń ze strony budżetowania, które występują w praktyce (tabela 1).

Tabela 1

Istotne zagrożenia dla budżetowania

Nr	Rodzaj zagrożenia
1.	Brak zaangażowania kierownictwa w osiągnięcie budżetowanych wielkości, gdy są one zadane na poziomie zbyt wygórowanym i mało realnym
2.	Presja na budżetowanie przyrostowe, polegająca na akcentowaniu ogólnego wzrostu cen dóbr inwestycyjnych i konsumpcyjnych w budżetowanym okresie, z pominięciem akceptacji przez klientów wzrostu cen towarów i usług sprzedawanych przez dane przedsiębiorstwo
3.	Nieobjęcie budżetowaniem wszystkich jednostek wewnętrznych przedsiębiorstwa i przez to ograniczenie zakresu motywacji do jednostek budżetowanych. Obserwuje się często budżetowanie tylko jednostek produkcyjnych, a pomijanie budżetowaniem administracji, co nie stwarza dobrej atmosfery w ogóle dla budżetowania
4.	Zbyt duża koncentracja kierownictwa i pracowników na wielkościach budżetowanych, a mniejsza lub żadna na czynnościach i procesach nieobjętych budżetowaniem, których przebieg wiąże się ze znacznie większymi nakładami. Jest to typowa wada obserwowana w niektórych polskich przedsiębiorstwach
5.	Wdrażanie budżetowania w bardzo ograniczonym zakresie i nie w najważniejszym obszarze z punktu widzenia celów całej organizacji, bardziej dla „mody” i pozorów racjonalnego zarządzania
6.	Niedocenianie lub wręcz marginalizowanie znaczenia budżetu dla efektywnego stosowania różnych bodźców motywacyjnych
7.	Sztywny charakter budżetu dla danego okresu, nieuwzględnianie istotnych zmian, nawet jeśli były one znane przed zatwierdzeniem budżetu

Źródło: opracowanie własne na podstawie H. Buk, *Nowoczesne zarządzanie*, op.cit., s. 146; S. Nowosielski, *Budżetowanie operacyjne. Niedostatki i propozycje usprawnień*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych*, red. W. Krawczyk, Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie, Kraków 2003, s. 199–207.

Jednostka gospodarcza powinna minimalizować zagrożenia przez wybór i zastosowanie odpowiednich, dobranych dla każdego przedsiębiorstwa metod i procedur budżetowania oraz rodzajów budżetów. W każdym przypadku implementacja budżetowania strategicznego i operacyjnego lub zaniechanie jego stosowania powinny być oparte na racjonalnych podstawach i uwzględniać relację: korzyści > koszty. Relacja ta powinna być przedmiotem okresowych analiz dokonywanych również w odniesieniu do budżetowania zastosowanego w jednostce gospodarczej.

## 2. Budżetowanie sprzedaży jako punkt wyjścia budżetowania w przedsiębiorstwie

Całościowy proces budżetowania obejmuje następujące fazy:

- planowanie, sporządzanie i zatwierdzenie projektu budżetu,
- realizację budżetu,
- kontrolę wykonania budżetu.

Fazy dzieli się na etapy szczegółowe, które zawiera tabela 2.

Tabela 2

### Najczęściej stosowane etapy budżetowania

Nr	Rodzaj etapu budżetowania
1.	Ustalenie celów
2.	Poszukiwanie różnych możliwości i metod osiągnięcia celów
3.	Zbieranie i gromadzenie zewnętrznych i wewnętrznych informacji ilościowych i wartościowych istotnych dla sporządzenia budżetu
4.	Opracowanie założeń budżetu
5.	Wybór i określenie metody budżetowania
6.	Ustalenie wariantów sposobu działania dla osiągnięcia określonych celów
7.	Sporządzanie budżetu
8.	Uzgadnianie i zatwierdzanie budżetu
9.	Ustalenie wielkości rzeczywistych
10.	Porównanie wielkości rzeczywistych z wielkościami budżetu
11.	Ustalenie rodzaju, wielkości i przyczyn powstania odchyłeń
12.	Podjęcie decyzji dotyczących: <ul style="list-style-type: none"> <li>– eliminacji niekorzystnych odchyłeń</li> <li>– zmian budżetu na przyszły okres</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie K. Czubakowska, *op.cit.*, s. 92–95, A. Szychta, *Zasady i metody...*, s. 594–595, E. Nowak, *Rachunkowość...*, s. 177–178.

Produktem końcowym procesu budżetowania jest budżet ogólny, nazywany także budżetem globalnym, całościowym lub wiodącym. Budżet może być sporządzany różnymi metodami (przyrostową, kroczącą, „od zera”, oddolną – partycypacyjną, odgórną – narzuconą).

Opracowany wybraną metodą (lub metodami) budżet ogólny przedsiębiorstwa obejmuje różne budżety cząstkowe (elementy budżetu ogólnego). Jak zaznaczono we wprowadzeniu, wśród budżetów cząstkowych główne miejsce zajmuje

budżet sprzedaży. Jest to budżet wiodący, który stanowi podstawę do opracowania pozostałych budżetów<sup>9</sup>. Takie usytuowanie budżetu sprzedaży wynika z konieczności zapewnienia (uzyskania) przychodów pokrywających z nadwyżką koszty ich osiągnięcia. W przypadku niespełnienia tego warunku w dłuższym okresie oraz braku innych źródeł finansowania następuje ogłoszenie upadłości i likwidacja przedsiębiorstwa.

Aby poprawnie sporządzić budżet sprzedaży, stanowiący integralną część budżetu ogólnego, należy wykorzystać dostępne, bezwzględnie prawdziwe i aktualne informacje z przedsiębiorstwa oraz jego szeroko rozumianego otoczenia. Bazą optymalnego budżetu musi być optymalny plan rzeczowy i strategia rynkowa, czyli plan działalności przedsiębiorstwa musi być podporządkowany reakcji na rynku. Strategia rynkowa przedsiębiorstwa obejmuje „splot takich ustaleń, jak:

- cennik produktów,
- intensywność wysiłku reklamowego i promocyjnego,
- skala i zakres gwarancji oraz usług posprzedażnych,
- okres odraczania terminów płatności w stosunku do terminów realizacji kontraktów,
- mechanizmy rabatów i innych „chwytów” marketingowych”<sup>10</sup>.

Optymalizacji strategii rynkowej należy dokonywać, przyjmując za kryterium maksymalizację wyniku finansowego w krótkim okresie. Jeżeli przedsiębiorstwo znalazło strategię optymalną w danej sytuacji, wówczas może rozpocząć właściwe budżetowanie (rysunek 2). „Konsekwencją zastosowanej strategii będzie bowiem poziom i struktura sprzedaży, a zatem tak skala przychodów, jak i ogół kosztów zmiennych charakteryzujących działalność przedsiębiorstwa w okresie planowym. Można zauważyć, że budżetowanie w tych warunkach staje się poszukiwaniem najlepszego wariantu budżetu spośród nieskończonej liczby możliwych wariantów”<sup>11</sup>.

---

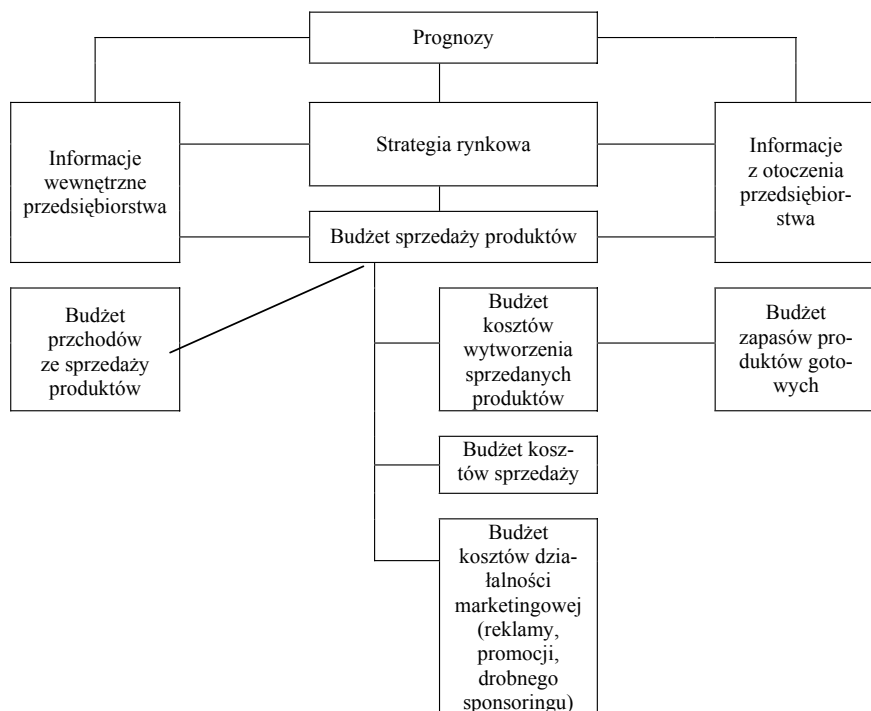
<sup>9</sup> W. Gos, *Budżety w zarządzaniu*, w: *Rachunkowość zarządcza*, red. T. Kiziukiewicz, WiD EKSPERT, Wrocław 2009, s. 267.

<sup>10</sup> A. Dura, *Budżetowanie a strategia rynkowa przedsiębiorstwa*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie, Kraków 2001, s. 50.

<sup>11</sup> *Ibidem*, s. 50, 51.

### 3. Źródła i czynności związane z opracowaniem budżetu sprzedaży

W celu ustalenia prognozowanej wielkości przychodów ze sprzedaży przedsiębiorstwo gromadzi i wykorzystuje informacje zewnętrzne oraz wewnętrzne, przedstawia to rysunek 2.



Rys. 2. Budżet sprzedaży produktów

Źródło: opracowanie własne.

Duże znaczenie mają wówczas informacje zebrane przez dział marketingu przedsiębiorstwa. Dotyczą one wielkości przychodów ze sprzedaży na rynku krajowym, rynku wewnątrzspółnotowym Unii Europejskiej i pozostałych rynkach, sposobów sprzedaży, wprowadzania na rynek produktów, efektywności reklamy i sprzedaży promocyjnej tych produktów, wielkości i skuteczności sezonowych obniżek cen, szybkości i kultury obsługi klienta.

Ważne informacje na potrzeby prognozowania i budżetowania sprzedaży może przekazać również dział sprzedaży (zbytu). Działania marketingowe uła-



twiają realizację procesu sprzedaży przez handlowców. Z kolei handlowcy „penetrując jednocześnie rynek, dostarczają sygnałów, które warto wykorzystać w procesie promocji. W ten sposób następuje sprzężenie zwrotne pomiędzy obszarami marketingu i sprzedaży”<sup>12</sup>.

Mimo zgromadzenia i przetworzenia wielu informacji wyrażonych w jednostkach pieniężnych i naturalnych oraz informacji niewymiernych sporządzenie budżetu sprzedaży jest trudne. Uzyskane informacje dotyczą głównie lub wyłącznie okresu ubiegłego lub bieżącego, natomiast budżet musi być sporządzony w trybie *ex ante*, obejmować okres przyszły. Ponadto na wielkość sprzedaży i jej efektywność wpływają różne czynniki, które należy podzielić na zależne i niezależne od przedsiębiorstwa. Podział ten jest istotny zarówno w procesie tworzenia budżetu i kontroli jego wykonania, jak też opracowania i stosowania systemu motywacyjnego. Czynniki zależne od przedsiębiorstwa są traktowane jako zmienne kontrolowane przez jednostkę. Czynniki wpływające na wielkość sprzedaży, które są niezależne od przedsiębiorstwa, traktuje się jako zmienne niepodlegające kontroli sprawowanej przez jednostkę. Podział ten zawarto w tabeli 3.

Tabela 3

## Podział czynników wpływających na wielkość sprzedaży przedsiębiorstwa

Czynniki wpływające na wielkość sprzedaży	
zależne od przedsiębiorstwa	niezależne od przedsiębiorstwa
1. Poziom kosztów własnych produktów	1. Dochody konsumentów
2. Ceny sprzedaży produktów stosowane przez przedsiębiorstwo	2. Zachowania konsumentów
3. Jakość produktów	3. Działania konkurencji
4. Walory użytkowe sprzedanych produktów	4. Walory produktów substytucyjnych występujących na rynku
5. Poziom wydatków na promocję i reklamę	5. Ogólna sytuacja gospodarcza kraju
6. Skuteczność badań marketingowych	6. Sytuacja ekonomiczna branży
	7. Regulacje prawne narzucone przez państwo

Źródło: opracowanie własne na podstawie E. Nowak, *Rachunkowość...*, s. 187.

Budżety sprzedaży mogą mieć różną postać, dostosowaną do wymogów i warunków konkretnego przedsiębiorstwa. Obok całościowego budżetu sprzedaży

<sup>12</sup> A. Kustra, *Budżetowanie w controllingu, marketingu i sprzedaży*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Krakowska Szkoła Wyższa im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków 2004, s. 194.

mogą być opracowane budżety szczegółowe w wybranych układach. Zazwyczaj dotyczy to sprzedaży krajowej, wewnątrzspółnotowej (WDT) i eksportowej. Mogą być również sporządzane budżety sprzedaży według zakresu terytorialnego państwa (sprzedaż krajowa w przekroju województw, powiatów, miast lub gmin) albo według głównych odbiorców (każdy główny odbiorca jest ujęty w budżecie z uwzględnieniem ilości, rodzaju i wartości sprzedanych mu produktów, wszyscy pozostali odbiorcy traktowani są jako pozycja zbiorcza, prezentująca tylko wartość produktów nabytych przez „mniejszych” klientów<sup>13</sup>.

Jeżeli przedsiębiorstwo stosuje rachunek kosztów działań, to zasadne może być budżetowanie sprzedaży według indywidualnych głównych klientów i określonych grup odbiorców, na przykład grup zawodowych, nabywców bardzo drogich/rentownych produktów lub klientów kupujących mało rentowne wyroby i wymagających taniej obsługi<sup>14</sup>.

Budżetowaną wielkość sprzedaży produktów gotowych należy powiązać z różnymi aspektami procesu produkcyjnego (na przykład zakupem surowców z importu, polityką w zakresie zapasów materiałów i wyrobów gotowych, montażem części, wielkości serii), a sprzedaży usług z dostępem do koniecznej obsługi i odpowiednich umiejętności pracowników<sup>15</sup>. Przy sporządzaniu budżetu sprzedaży należy wziąć pod uwagę zapas wyrobów niesprzedanych w poprzednich okresach ( $Wp$ ), zapas wyrobów na koniec okresu w celu zapewnienia ciągłości sprzedaży ( $Wk$ ) i produkcję wyrobów przeznaczonych do sprzedaży w okresie budżetowym ( $Ws$ ). Wielkość produkcji wyrobów niezbędną do wykonania budżetu sprzedaży w danym okresie ( $Pw$ ) oblicza się według wzoru:

$$Pw = Wp - Wk - Ws$$

W celu ustalenia budżetowanej rentowności sprzedaży produkcji należy wziąć pod uwagę przychody netto ze sprzedaży pomniejszone o koszt wytworzenia sprzedanych produktów, koszty sprzedaży i dystrybucji oraz koszty reklamy i marketingu. Powinna być przestrzegana zasada, że w pierwszej kolejności opracowany jest budżet sprzedaży i dopiero potem sporządza się budżety kosztów sprzedaży oraz kosztów reklamy i promocji. Dyskusyjne jest ponadto uwzględ-

<sup>13</sup> B. Bek-Gaik, *Procedura kosztów*, w: W. Krawczyk, B. Bek-Gaik, M. Łada-Cieślak, *Budżetowanie działalności przedsiębiorstw*, Agencja Wydawniczo-Poligraficzna, Kraków 2001, s. 105.

<sup>14</sup> T. Wnuk-Pel, *Zarządzanie według działań*, w: *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 531–533.

<sup>15</sup> A. Szychta, *Zasady i metody...*, s. 591.

nienie kosztów ogólnego zarządu, które dotyczą zarządzania całym przedsiębiorstwem, czyli wszystkimi sferami jego działalności.

### **3. Kontrola realizacji budżetu**

Kontrola budżetu sprzedaży może mieć formę kontroli wyprzedzającej i kontroli zwrotnej<sup>16</sup>. W praktyce duże znaczenie ma kontrola wyprzedzająca, której celem jest kontrolowanie budżetów w czasie rzeczywistym. Zazwyczaj wykorzystuje się ją do oceny ośrodków (komórek) odpowiedzialnych za sprzedaż i marketing, struktury sprzedaży i poziomu cen jednostkowych, aby znaleźć najkorzystniejszy sposób działania w przeszłości.

W praktyce stosuje się również kontrolę zwrotną. Polega ona na rejestrowaniu wyników kontroli budżetu sprzedaży, które następnie są ujmowane w sprawozdaniach przekazywanych menedżerom. Jeżeli sprawozdania zawierają odchylenia niekorzystne, to menedżerowie podejmują decyzje zmierzające do eliminacji tych negatywnych odchyleń.

Wykonanie budżetu sprzedaży musi być przedmiotem kontroli i analizy. Pożądane jest bieżące lub krótkookresowe monitorowanie realizacji tego budżetu. Im mniejsza jest różnica między momentem sprzedaży a kontrolą, tym większe są możliwości podjęcia decyzji korygującej stwierdzone nieprawidłowości. Skuteczności kontroli realizacji budżetu sprzedaży sprzyja tzw. operatywna (dzienna, tygodniowa) informacja adresowana do osób odpowiedzialnych za przychody i koszty sprzedaży.

Sporządzane na potrzeby kontroli raporty i sprawozdania powinny mieć układ analogiczny jak budżet sprzedaży oraz zawierać wielkości okresu budżetowego (na przykład miesiąca, kwartału) i wielkości narastające (na przykład od początku roku). Przestrzeganie zasady porównywalności liczb budżet/wykonanie warunkuje prawidłowość ustalonych odchyleń oraz ich użyteczność dla badań analitycznych i podejmowania decyzji.

Aby system kontroli był skuteczny, musi być przede wszystkim wiarygodny, a więc oparty na rachunkowości wysokiej jakości, a jest to złożone i kosztowne. Dlatego przy wyborze zakresu budżetowania, także sprzedaży, należy kierować

---

<sup>16</sup> J.J. Glynn, J. Perin, R.P. Murphy, *Rachunkowość dla menedżerów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 390.

się realizmem ekonomicznym. Koszt wdrożenia systemu budżetowania i kontroli powinien być mniejszy niż korzyści z niego uzyskane.

W nawiązaniu do celowości tworzenia budżetów sprzedaży i wiarygodności informacji o ich wykonaniu należy zwrócić uwagę na niektóre inne związane z tym problemy.

Sporządzając budżet sprzedaży, przyjmuje się założenie, że wartość przychodów będzie równa kwocie środków pieniężnych otrzymanych od odbiorców. Zazwyczaj kwota wpływów środków pieniężnych jest niższa, gdyż dłużnicy nie regulują należności w terminie wymagalności, ponadto następuje korekta lub anulowanie faktur, kierowanie spraw na drogę postępowania sądowego. Zmniejszenia przychodów ze sprzedaży ujmowane są w księgach rachunkowych i raportach lub sprawozdaniach z opóźnieniem, co podważa wiarygodność pierwotnych informacji i ustaleń kontroli.

Jeszcze większe komplikacje powstają w przypadku budżetowania kosztów działalności marketingowej (kosztów reklamy, promocji i drobnego sponsoringu). Z powodu trudności prawidłowego ustalenia *a priori* ich zakresu i wielkości, zazwyczaj nie są one wyodrębnione w ewidencji, a ich gromadzenie w inny sposób byłoby nieracjonalne. Zastosowanie wybranego systemu rachunku kosztów, na przykład rachunku kosztów działań, rachunku kosztów docelowych lub rachunku kosztów cyklu życia produktu, mogłoby ułatwić zarządzanie kosztami marketingu<sup>17</sup>, lecz z braku wyceny korzyści działalności marketingowej nadal nie można by obliczyć, czy będzie to opłacalne.

Kontrola realizacji budżetu sprzedaży powinna być łączona z interpretacją i analizą odchyień od wielkości ustalonych w budżecie, a wyniki analizy powinny stanowić podstawę podjęcia odpowiednich decyzji.

## Uwagi końcowe

Zawarte w artykule treści, w znacznej części ograniczone do budżetowania sprzedaży, warto uzupełnić i poszerzyć o zagadnienia mające ogólny charakter.

---

<sup>17</sup> M. Nowak, *Koszty działalności marketingowej*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2005, s. 393–399.

Jeżeli fragmentaryczne badania ankietowe różnych jednostek gospodarczych wykazały, że<sup>18</sup>:

- a) zdaniem większości respondentów sporządzanie budżetów, w tym budżetów sprzedaży, nie jest zbyt czasochłonne i kosztowne, budżety motywują do lepszego działania i są efektywnym narzędziem kontroli;
- b) 51% ankietowanych przedsiębiorstw zamierza doskonalić stosowane dotychczas tradycyjne budżetowanie, a także wprowadzić budżetowanie kroczące i elastyczne;
- c) żadna jednostka nie zgłosiła zamiaru całkowitej rezygnacji z budżetowania,

to można przyjąć, że w Polsce budżetowanie znajduje szerokie zastosowanie.

Równocześnie wiele argumentów i doświadczenia niektórych przedsiębiorstw uzasadniają zarówno implementację, jak i rezygnację z wprowadzenia budżetowania na potrzeby zarządzania. Porównawcze zestawienie zalet i wad budżetowania dostarcza określonych informacji, lecz nie powinno być podstawą rozwiązania przedstawionego dylematu: stosować budżetowanie czy nie stosować. Przed podjęciem decyzji odnośnie do budżetowania należy wziąć pod uwagę maksymalną liczbę czynników i specyficzne warunki działalności konkretnej jednostki gospodarczej. Istotne jest, aby obok wymiernych efektów bezpośrednich uwzględnić również korzyści jakościowe, na przykład ogólny wzrost skuteczności zarządzania lub zwiększenie świadomości ekonomicznej pracowników, które następują zazwyczaj w dłuższym okresie, a są szczególnie ważne w czasie kryzysu, ponieważ sprzyjają uniknięciu konieczności postawienia przedsiębiorstwa w stan upadłości.

Ze względu na brak modelu zarządzania, który byłby właściwy dla każdej jednostki gospodarczej lub w pewnych okolicznościach odpowiedni dla różnych części tego samego rodzaju działalności, przedsiębiorstwa niestosujące tradycyjnego budżetowania wykorzystują nowe koncepcje zarządzania. Zalicza się do nich na przykład: zarządzanie oparte na wartości, zarządzanie w warunkach rachunku kosztów działań, zbilansowaną kartę wyników, zarządzanie procesami. Dotyczy to głównie dużych przedsiębiorstw, w szczególności zagranicznych, przechodzą-

---

<sup>18</sup> M. Krysik, *Potencjalne kierunki zmian w budżetowaniu przedsiębiorstw*, w: *Rachunkowość w teorii i praktyce*, t. 2, red. W. Gabrusewicz, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007, s. 72–75.

cych od hierarchicznych form organizacyjnych do sieciowej i wykorzystujących nowoczesną IT, które zapewniają płynność i przejrzystość informacji<sup>19</sup>.

Wydaje się, że globalizacja gospodarki, łączenie się przedsiębiorstw, tworzenie holdingów i koncernów, sieci jednostek powiązanych, coraz szersze stosowanie wysokiej jakości systemów informatycznych i doskonalenie organizacji przedsiębiorstw spowodują, że podobne zmiany będą następowały również w dużych polskich podmiotach gospodarczych. Mniejszym i małym przedsiębiorstwom może wystarczyć, zaspokajające ich potrzeby informacyjno-kontrolne, odpowiednio dobrane budżetowanie ich działalności.

## Literatura

- Bek-Gaik B., *Procedura kosztów*, w: W. Krawczyk, B. Bek-Gaik, M. Łada-Cieślak, *Budżetowanie działalności przedsiębiorstw*, Agencja Wydawniczo-Poligraficzna, Kraków 2001.
- Buk H.: *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Czubakowska K., *Budżetowanie w controllingu*, ODDK, Gdańsk 2004.
- Dura A., *Budżetowanie a strategia rynkowa przedsiębiorstwa*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie, Kraków 2001.
- Glynn J., Perin J., Murphy R.P., *Rachunkowość dla menedżerów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Gos W., *Budżety w zarządzaniu*, w: *Rachunkowość zarządcza*, red. T. Kiziukiewicz, WiD Ekspert, Wrocław 2009.
- Hope J., Fraser R., *Tool of repression and barrier to change*, za P. Zasztowt, *Budżet – czas na zmiany?*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Krakowska Szkoła Wyższa im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków 2004.
- Janczyk-Strzała E., *Budżetowanie w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Analiza wyników badań*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne Kraków 2005.
- Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowanie*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999.

---

<sup>19</sup> A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 424–430.

- Krysiak M.: *Potencjalne kierunki zmian w budżetowaniu przedsiębiorstw*, w: *Rachunkowość w teorii i praktyce*, t. 2, red. W. Gabrusewicz, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007.
- Kustrza A., *Budżetowanie w controllingu, marketingu i sprzedaży*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Krakowska Szkoła Wyższa im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków 2004.
- Nowak E., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001.
- Nowak M., *Koszty działalności marketingowej*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Kraków 2005.
- Nowosielski S.: *Budżetowanie operacyjne. Niedostatki i propozycje usprawnień*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych*, red. W. Krawczyk, Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie, Kraków 2003.
- Sawicki K., *Polityka bilansowa jako element polityki ekonomicznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, w: *Wykorzystanie polityki bilansowej i analizy finansowej w zarządzaniu*, red. K. Sawicki, WiD Ekspert, Wrocław 2009.
- Słownik języka polskiego, t. 3, PWN, Warszawa 1989.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
- Szychta A., *Zasady i metody budżetowania*, w: *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999.
- Wnuk-Pel T., *Budżetowanie kosztów, przychodów i wyników*, w: *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Wnuk-Pel T., *Zarządzanie według działań*, w: *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.

*prof. zw. dr hab. Kazimierz Sawicki*  
*Uniwersytet Szczeciński*  
*Instytut Rachunkowości*  
*ul. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin,*  
*ksaw@wneiz.pl*

**ENTERPRISE MANAGEMENT WITH SPECIAL ATTENTION  
PAID TO BUDGETING AND SALES CONTROL**

The paper presents the rules of enterprise management and the process of preparing, implementing and controlling the sale budget. The study pays attention to problems related to effectiveness of budgeting in small and large enterprises operating under different circumstances.

*Translated by Kazimierz Sawicki*