

# Konrad Kochański

---

## Możliwości zastosowania instrumentu budżetowania w przedsiębiorstwie wspomagającego działania na rzecz ochrony środowiska

---

Ekonomiczne Problemy Usług nr 39, 213-219

---

2009

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

KONRAD KOCHAŃSKI  
Uniwersytet Szczeciński

## MOŻLIWOŚCI ZASTOSOWANIA INSTRUMENTU BUDŻETOWANIA W PRZEDSIĘBIORSTWIE WSPOMAGAJĄCEGO DZIAŁANIA NA RZECZ OCHRONY ŚRODOWISKA

### Wprowadzenie

Zarządzanie przedsiębiorstwem w obecnych uwarunkowaniach rynkowych jest niezwykle złożone. Działania będące wynikiem podejmowania decyzji na najwyższym szczeblu obejmują różnorodne procesy, takie jak: proces działalności podstawowej, procesy pomocnicze, proces sprzedaży i marketingu, proces logistyki oraz procesy zarządzania. Kluczem do koordynacji wszystkich typów działalności i procesów wewnętrznych przedsiębiorstwa jest sporządzanie odpowiednich planów działania. W warunkach gospodarki rynkowej prawidłowe planowanie i kontrola działalności przedsiębiorstwa staje się koniecznością oraz fundamentalnym elementem sprawnego zarządzania<sup>1</sup>.

Instrumentem rachunkowości zarządczej wspomagającym realizację powyższych założeń jest budżetowanie stanowiące metodę bieżącego zarządzania przedsiębiorstwem, która umożliwia kadrze zarządzającej usprawnienie działalności przedsiębiorstwa oraz zminimalizowanie ryzyka gospodarczego<sup>2</sup>. Zarządzanie proekologiczne wsparte budżetowaniem warunkuje m.in. realizację celów proekologicznych, wykorzystanie pojawiających się szans, minimalizację ryzyk oraz budowanie wartości firmy.

Celem artykułu jest zaprezentowanie możliwości zastosowania budżetowania w działalności na rzecz ochrony środowiska. Przedstawiona zostanie istota budżetowania jako narzędzia rachunkowości zarządczej oraz warunki jego wpisania w zarządzanie proekologiczne przedsiębiorstwa.

### Istota budżetowania w przedsiębiorstwie

Termin „budżetowanie” w potocznym rozumieniu wiąże się ze zjawiskami ekonomicznymi mającymi wyraz w mierniku pieniężnym. „Budżetowanie” zwykle kojarzone

---

<sup>1</sup> Por. T. Wnuk-Pel: *Zarządzanie rentownością. Budżetowanie i Kontrola Activity Based Costing/Management*. Difin, Warszawa 2006, s. 15.

<sup>2</sup> K. Czubałowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak: *Podstawy rachunkowości zarządczej*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2008, s. 296.

jest również z budżetem państwa, a więc należy do stosunków ekonomicznych związanych z określaniem źródeł gromadzenia środków pieniężnych i kierunków ich wydatkowania<sup>3</sup>.

Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych należy do jednych z najbardziej znanych oraz coraz częściej stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej. W rozwiniętych gospodarkach rynkowych budżetowanie stanowi jeden z podstawowych elementów sterowania rozwojem jednostek, które prowadzi do efektywnego osiągnięcia założonych celów, minimalizując jednocześnie ryzyko gospodarcze<sup>4</sup>. Stosowanie budżetowania działalności gospodarczej oznacza wyznaczenie działań i wyrażenie ich w wielkościach liczbowych i wartościowych tak, aby zapewnić konkretyzację realizacji celów przedsiębiorstwa. Budżetowanie umożliwia szybką identyfikację oraz eliminację zagrożeń i przeszkód, które mogą zakłócać wykonanie planów przedsiębiorstwa. Pozwala również określać potrzeby kapitałowe, jakie wynikają z przyjętych do realizacji działań. Budżetowanie jest więc narzędziem nadającym skuteczność wdrażanym strategiom, wspomagając planowanie strategiczne w diagnozowaniu wykonalności zadań strategicznych<sup>5</sup>. Przedsiębiorstwo, wykorzystując proces budżetowania uzyskuje w rezultacie plany, które mogą stanowić punkt wyjścia takich działań, jak<sup>6</sup>:

- uzyskanie środków finansowych z banków bądź innych instytucji finansowych,
- informowanie otoczenia (potencjalnych inwestorów, rady nadzorczej, akcjonariuszy, udziałowców) o szczegółowych planach działalności,
- tworzenie ofert dla klientów,
- podejmowanie decyzji inwestycyjnych.

Wśród funkcji budżetowania wymienia się także<sup>7</sup>:

- wsparcie zarządzających w koncentrowaniu się na przyszłości,
- wymuszanie na menedżerach koordynacji działań i współpracy,
- umożliwienie komunikowania zamierzeń,
- zapewnienie podstaw do kontroli i oceny dokonań operacyjnych,
- dostarczenie informacji do opracowania systemów motywacyjnych.

Budżetowanie wspomaga podejmowanie decyzji z zakresie optymalnej alokacji środków, co najmniej na sześć sposobów<sup>8</sup>:

- narzuca konieczność planowania zadań w przyszłych okresach, co powoduje znaczne ograniczenie decyzji podejmowanych *ad hoc*,

---

<sup>3</sup> J. Komorowski: *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 15.

<sup>4</sup> E. Duda-Piechaczek: *Budżetowanie jako narzędzie rachunkowości zarządczej*. Wydawnictwo Helion 2007, s. 45–46.

<sup>5</sup> *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*. Red. A. Karmańska. Difin, Warszawa 2006, s. 387.

<sup>6</sup> *Ibidem*, s. 387.

<sup>7</sup> *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II. Red. G.K. Świdorska. Difin, Warszawa 2003, s. 11–10.

<sup>8</sup> *Rachunek kosztów w ochronie środowiska – badania statutowe*, materiał w publikacji.

- wymusza konieczność stworzenia sprawnego systemu komunikacji wewnętrznej, będącej elementem sygnalizacji problemów, szans oraz korzyści związanych planowanymi działaniami i zadaniami w przeszłości,
- narzuca konieczność odpowiedniej koordynacji w całym procesie budżetowania,
- narzuca konieczność precyzyjnego definiowania celów i zadań dla odpowiedniej motywacji pracowników i menedżerów,
- narzuca konieczność wykreowania sprawnego systemu kontroli i sterowania realizacji zadań w celu szybkiego reagowania na odchylenia od przyjętych standardów wykonania,
- wymusza określenie systemu monitoringu efektów i zakładanych celów osiągniętych przy realizacji zadań.

Mechanizm budżetowania przejawia się w racjonalnym i celowym zarządzaniu dochodami, umożliwiającym rozkładanie posiadanej kwoty środków pieniężnych w pewnym okresie na konieczne wydatki. Wydatki ponoszone są do całkowitego rozdysponowania posiadanych środków, do momentu osiągnięcia zamierzonych efektów bądź do czasu uzyskania kolejnych wpływów, zależnie od założonych priorytetów. Budżetowanie jest zatem sposobem gospodarowania środkami pieniężnymi w bezpośredniej korelacji z realizowanymi zadaniami<sup>9</sup>.

### **Możliwości zastosowania budżetowania w ochronie środowiska**

Podstawą wykorzystania budżetowania w ochronie środowiska jest tworzenie budżetu przychodów i kosztów ochrony środowiska w ujęciu memoriałowym oraz budżetu środków pieniężnych w ujęciu kasowym. Zaletą pierwszego budżetu jest umożliwienie świadomego wykorzystania danych o przychodach i kosztach ochrony środowiska w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Pojawia się także szansa badania efektów funkcjonowania przedsiębiorstwa w segmencie działalności na rzecz ochrony środowiska na podstawie przedstawionych wyników. Dzięki temu kadra zarządzająca jest w stanie realizować wskazane wcześniej operacyjne i strategiczne cele budżetowania w ochronie środowiska. Budżet środków pieniężnych w ochronie środowiska natomiast będzie prezentował założenia wpływów i wydatków na rzecz ochrony środowiska w danym okresie. Jego struktura może być bezpośrednio związana z układem budżetu przychodów i kosztów (wyników) ochrony środowiska. W tym przypadku do poszczególnych tytułów przychodów i kosztów ochrony środowiska byłyby wskazane kierunki wpływów i wydatków środków pieniężnych z nimi związanych. Zastosowanie instrumentu budżetowania prowadzi niewątpliwie do wykorzystania atutów działalności na rzecz ochrony środowiska na konkurencyjnym i wrażliwym

---

<sup>9</sup> M. Dylewski: *Budżetowanie w sektorze komercyjnym i samorządowym*. Fundacja na rzecz Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2004, s. 17–18.

na środowisko rynku<sup>10</sup>. W tabeli 1 zaprezentowany został przykładowy układ budżetu przychodów i kosztów ochrony środowiska oparty na rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym.

Tabela 1

Przykładowy układ budżetu rachunku zysków i strat segmentu działalności na rzecz ochrony środowiska

Lp.	Wyszczególnienie	Miesiące			Razem
		I	...	XII	
1	2	3	4	5	6
A.	Przychody ze sprzedaży dóbr i usług ochrony środowiska: 1) usługi 2) wyroby 3) materiały 4) towary				
B.	Koszty operacyjne ochrony środowiska: 1) amortyzacja 2) zużycie materiałów i energii 3) usługi obce 4) podatki i opłaty 5) wynagrodzenia 6) ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia 7) pozostałe koszty rodzajowe 8) wartość sprzedanych materiałów 9) wartość sprzedanych towarów				
C.	Zysk (strata) ze sprzedaży produktów i usług z działalności na rzecz ochrony środowiska (A – B)				
D.	Pozostałe przychody operacyjne z działalności na rzecz ochrony środowiska				
E.	Pozostałe koszty operacyjne z działalności na rzecz ochrony środowiska				
F.	Zysk (strata) z operacyjnej działalności na rzecz ochrony środowiska (C + D – E)				
G.	Przychody finansowe z działalności na rzecz ochrony środowiska				
H.	Koszty finansowe z działalności na rzecz ochrony środowiska				
I.	Zysk (strata) z działalności gospodarczej na rzecz ochrony środowiska (F + G – H)				

<sup>10</sup> P. Szczypa: *Budżetowanie przychodów i kosztów ochrony środowiska*. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 5, *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych. Teoria i praktyka*. Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2008, s. 394–395.

1	2	3	4	5	6
J.	Wynik zdarzeń nadzwyczajnych z działalności na rzecz ochrony środowiska: 1) zyski nadzwyczajne 2) straty nadzwyczajne				
K.	Zysk (strata) brutto (I +/- J)				
L.	Podatek dochodowy od działalności na rzecz ochrony środowiska				
M.	Zysk (strata) netto (K - L)				

Źródło: P. Szczypa: *Budżetowanie przychodów i kosztów ochrony środowiska*. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 5, *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych. Teoria i praktyka*. Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2008, s. 393–394.

Korzyści z zastosowania budżetowania ujawniają się stopniowo. Budżetowanie może służyć różnym celom i pełnić wiele funkcji. Uważa się, że sporządzanie budżetów to przejaw racjonalnego i efektywnego zarządzania<sup>11</sup>. Wyróżnić należy następujące funkcje budżetowania w przedsiębiorstwie działającym na rzecz ochrony środowiska<sup>12</sup>:

1. Funkcja planowania. Istnienie sformalizowanego procesu budżetowania uwzględniającego aspekty proekologiczne narzuca kierownikom myślenie o przyszłości, analizowanie ekonomicznej sytuacji przedsiębiorstwa oraz badanie związków między poszczególnymi obszarami działalności ze szczególnym uwzględnieniem aktywności na rzecz ochrony środowiska.
2. Funkcja motywowania. Budżet motywuje kierowników i pracowników do realizacji zaplanowanych zadań umożliwiających osiągnięcie przyjętych celów. Istotnym aspektem jest odpowiednia świadomość i „wrażliwość” ekologiczna warunkująca efektywną realizację celów związanych z ochroną środowiska.
3. Funkcja kontroli i oceny działalności. Budżetowanie stanowi instrument pomiaru i oceny działalności (proekologicznej). Polega na porównaniu wielkości rzeczywistych z wielkościami przyjętymi za standardy.
4. Funkcja koordynacyjna, przejawia się na etapie tworzenia poszczególnych budżetów rzeczowych, a następnie na etapie realizacji budżetu.
5. Funkcja uczenia się. Tworzenie i kontrola budżetów powodują, że kierownicy ośrodków odpowiedzialności uzyskują coraz lepszą i pełniejszą wiedzę na temat funkcjonowania poszczególnych obszarów przedsiębiorstwa, a zarząd – na temat funkcjonowania przedsiębiorstwa jako całości. Kluczową kwestią jest uzyskanie spójnej wiedzy z zakresu działań na rzecz ochrony środowiska, zarówno przez pracowników wykonawczych, jak i przez kadre zarządzającą.

<sup>11</sup> K. Czubakowska: *Budżetowanie w controllingu*. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2004, s. 77.

<sup>12</sup> *Rachunek kosztów w ochronie środowiska* – badania statutowe, materiał w publikacji.

Korzyści wynikające z wdrożenia systemu budżetowania w ochronie środowiska nie powstają automatycznie. Istnieje wiele czynników (wpływających korzystnie bądź niekorzystnie), od których zależy sukces jego zastosowania. Kluczową rolę odgrywają tu niewątpliwie<sup>13</sup>:

- zaangażowanie i wsparcie kierownictwa najwyższego szczebla (głównie zarządu),
- przejrzyste zdefiniowanie celów przedsiębiorstwa przez zarząd, którym przyporządkowany będzie system budżetowania,
- realistyczna struktura organizacyjna, odzwierciedlająca procesy zachodzące w przedsiębiorstwie z wyraźnie zarysowanymi zakresami odpowiedzialności,
- pełne zaangażowanie w procesie tworzenia, weryfikowania i analizy budżetów kierownictwa wszystkich szczebli,
- odpowiednia mentalność wszystkich pracowników, ich podatność na innowacje, otwartość na nowe pomysły oraz „wrażliwość” na zagadnienia proekologiczne,
- efektywny system gromadzenia informacji, zawierający precyzyjny system weryfikacji wielkości rzeczywistych z budżetowymi; istotnym problemem jest z pewnością trudność w pozyskiwaniu informacji dotyczących działań na rzecz ochrony środowiska,
- wsparcie informatyczne procesu budżetowania,
- przyjęcie elastycznej polityki budżetowej (umiejętność dostosowywania systemu budżetowego do zmieniających się warunków otoczenia),
- zapewnienie wsparcia finansowego; należy pamiętać o tym, że działalność na rzecz ochrony środowiska nie zawsze przynosi dodatni wynik finansowy, a wymaga zazwyczaj znacznych nakładów finansowych, jednocześnie zwrot kapitału z inwestycji może być rozłożony na bardzo długi okres; wsparciem mogą się okazać krajowe i unijne programy na rzecz ochrony środowiska.

Zastosowanie instrumentu budżetowania w ochronie środowiska wymusza na menedżerach określone wymagania oraz konsekwentne realizowanie przyjętych zasad i procedur. Firma może stosować budżetowanie zarówno jako system informacyjny, jak i narzędzie kontroli realizacji celów w przedsiębiorstwie. Warunkiem efektywnego wdrożenia budżetowania jest odpowiednia koordynacja zespołu w sposób zrozumiały i wiarygodny realizującego dany budżet, kierownictwa w pełni odpowiedzialnego za jego wykonanie oraz komórek organizacyjnych mających wpływ na skuteczność wykorzystania efektów budżetowania w obszarze zarządzania.

## Podsumowanie

Budżetowanie stanowi nowoczesny instrument rachunkowości zarządczej, którego zastosowanie w działalności na rzecz ochrony środowiska dostarcza wymierne korzyści.

---

<sup>13</sup> *Ibidem*.

Chodzi tu zarówno o skuteczność realizacji celów i założeń proekologicznych, sprawniejsze zarządzanie, jak i o zapewnienie wyraźnego sygnału otoczeniu zewnętrznemu i wewnętrznemu, że przedsiębiorstwo jest świadome i wrażliwe na zagrożenia proekologiczne zarówno, gdy jest to działalność podstawowa, czy też działalność pomocnicza. Wykorzystanie budżetowania powoduje wzrost wiarygodności oraz wartości firmy, co przełożyć się może na ugruntowanie pozycji oraz zdobycie przewagi konkurencyjnym na rynku.

## **POSSIBILITIES OF APPLICATION BUDGETING IN ECOLOGICAL ACTIVITIES**

### **Summary**

Management accounting can bring significant benefits to the company. It supports many different company's activities. One of its instruments is budgeting which may develop and upgrade ecological actions. Budgeting is a foundation of creation and realization ecological aims and plans which have a great influence on company's position on the market. Budgeting is a modern instrument, providing support and development of ecological activities and minimizing risks. It is the one of the accountancy instrument which optimizes ecological actions.