

Budżetowanie jako forma kontroli zarządczej w spółce Skarbu Państwa

Joanna Habelman*

Streszczenie: *Cel* – W artykule przedstawiono proces budżetowania w Spółce Skarbu Państwa na przykładzie Zarządu Morskich Portów Szczecin i Świnoujście SA.

Metodologia badania – W opracowaniu wykorzystano rozwiązania stosowane w praktyce gospodarczej podmiotów zarządzających polskimi portami morskimi.

Wynik – Spółki Skarbu Państwa sporządzają roczne plany rzeczowo-finansowe z prognozą na lata następne, które zawierają między innymi budżet przychodów, kosztów oraz sprawozdanie finansowe *pro forma*. Budżetowanie przeprowadza się metodą oddolną, z udziałem wszystkich kierowników komórek organizacyjnych oraz wyznaczonych pracowników. Ośrodki odpowiedzialności przygotowują budżety cząstkowe, które przekazywane są komórce organizacyjnej odpowiedzialnej za sformułowanie budżetu całościowego dla spółki. Zatwierdzony przez zarząd i zaopiniowany przez radę nadzorczą budżet zostaje przekazany do realizacji.

Oryginalność/Wartość – Artykuł przedstawia praktyczne zastosowanie budżetowania jako element kontroli zarządczej realizowanej w spółce Skarbu Państwa.

Słowa kluczowe: budżetowanie, koszty, przychody, port morski

Wprowadzenie

Działalność podmiotów gospodarczych wymaga sprawnego procesu zarządzania, który realizowany jest przez kadrę menedżerską w drodze podejmowania decyzji. Sprawne współdziałanie wszystkich funkcji zarządzania prowadzi do zwiększenia efektywności wykorzystania posiadanych zasobów przez przedsiębiorstwo. Jednym z elementów sprawnego kierowania jednostką jest kontrola, rozumiana jako „każde działanie podejmowane przez kierownictwo, władze lub inne podmioty dla poprawy zarządzania ryzykiem i zwiększenia prawdopodobieństwa zrealizowania ustalonych celów i zadań” (Winiarska 2005: 16). Prowadzenie kontroli w przedsiębiorstwach państwowych i prywatnych nie jest regulowane przepisami prawa, określa to statut każdej organizacji. W spółkach prawa handlowego, do których zalicza się Spółkę Akcyjną Zarząd Morskich Portów Szczecin i Świnoujście, nadzór i kontrolę nad działalnością sprawuje rada nadzorcza. Natomiast obligatoryjne prowadzenie kontroli wymagane jest w jednostkach sektora finansów publicznych. Znowelizowana ustawa o finansach publicznych wprowadziła zasady kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego oraz koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.).

* dr Joanna Habelman, adiunkt, Szkoła Wyższa im. B. Jańskiego w Warszawie, J.Habelman@port.szczecin.pl.

Elementem łączącym funkcje zarządzania i realizującym kontrolę zarządczą jest budżet, uznawany za liczbowe przedstawienie planów, dzięki którym przewiduje się wielkości zasobów finansowych, ośrodki ich wydatkowania oraz możliwe do osiągnięcia przychody, wynikające z założeń przyjętych w planach.

W artykule przedstawiono proces budżetowania jako formę sprawowania kontroli zarządczej w spółce Skarbu Państwa na przykładzie Zarządu Morskich Portów Szczecin i Swinoujście SA. Opisano metodę sporządzania budżetów, strukturę oraz kontrolę ich wykonania.

1. Teoretyczne podstawy budżetowania w przedsiębiorstwie

Na gruncie teorii i praktyki zarządzania budżetowanie jest postrzegane jako jedna z metod zarządzania, ponieważ realizuje dwie kluczowe funkcje: planowania i kontroli. W praktyce gospodarczej planowanie i budżetowanie to pojęcia używane zamiennie, jednakże nie należy ich utożsamiać. Planowanie dotyczy wielkości rzeczywistych charakteryzujących zamiary przedsiębiorstwa (Karmańska 2006), w których cele określają kierunki działania i rozwoju jednostki oraz sposób wykorzystania zasobów. Natomiast budżetowanie jest wynikiem planowania. Jest kwantyfikowaniem założeń przyjętych w planach, ich uszczegółowieniem, i ma za zadanie przypisanie konkretnych środków i działań do miejsc i czasu ich wykonania oraz osób odpowiedzialnych, jak również ich kontrolę. Pomiedzy planowaniem, budżetowaniem a kontrolą istnieje związek dwukierunkowy. Wzajemna relacja powoduje potrzebę regularnego rewidowania przyjętych założeń.

Budżetowanie obejmuje najczęściej okres jednego roku, z podziałem na poszczególne miesiące. Jest realizowane na szczeblu operacyjnym i może dotyczyć odpowiedniego zarządzania przychodami i kosztami, które mają istotny wpływ na utrzymanie płynności finansowej i rentowności jednostki. Budżetowanie obejmuje również okresy dłuższe, nawet kilkuletnie, które są odzwierciedleniem planów strategicznych jednostki. Skuteczne budżetowanie w przedsiębiorstwie powinno być oparte na jasnych, czytelnych procedurach, łatwo dostępnych w obszarach najbardziej istotnych w realizacji założeń. Powinno charakteryzować się minimalną liczbą danych, które opisują przebieg procesu, i być podstawą do szczegółowego wnioskowania o stanie realizacji założeń (Karmańska 2006).

Proces budżetowania w jednostce składa się z kilku etapów (Czubakowska 2004: 76):

- 1) ustalenia celów na podstawie planu strategicznego, prognoz rozwoju i analizy odchyleń od budżetów poprzedniego okresu,
- 2) opracowania budżetów wstępnych (częstkowych),
- 3) kontroli budżetów pod względem formalnym, i ewentualnej korekty,
- 4) sformułowania budżetu całościowego przedsiębiorstwa,
- 5) zatwierdzenia budżetu do realizacji,
- 6) wykonania budżetu,
- 7) kontroli i analizy odchyleń,
- 8) aktualizacji kolejnych budżetów.

Efektom procesu budżetowania są opracowane budżety. W literaturze spotyka się różne stanowiska dotyczące definiowania budżetu. W ogólnym znaczeniu budżet określa (Miller 2000) „przewidywaną kwotę kosztów lub przychodów dla danego działania lub jednostki organizacyjnej w ściśle określonym przedziale czasu”. Definicję bardziej odpowiadającą znaczeniu budżetu w działalności przedsiębiorstwa przedstawia A. Karmańska (2006)

uznając budżet za „plan działania jednostki gospodarczej, który prezentuje sposób alokacji zasobów w formie ilościowej i/lub wartościowej, który sporządzany jest w przedsiębiorstwie na okres roku lub krótszy, przyjęty do realizacji, stworzony i realizowany przy współudziale pracowników poszczególnych szczebli zarządzania, na bieżąco kontrolowany i modyfikowany”. Budżety są to „wyspecjalizowane typy planów, które wiążą wszystkie obszary przedsiębiorstwa i sprowadzają do wspólnego mianownika przepływy dochodów i wydatków oraz ich wzajemne zależności” (Glynn, Perrin, Murphy 2003: 384).

Biorąc pod uwagę wszystkie najważniejsze cechy budżetowania przedstawione w definicjach, można stwierdzić, że budżet jest zastawieniem (planem) przewidywanych na przyszły okres przychodów (dochodów) i kosztów (wydatków). Budżety mogą być opracowane dla całego przedsiębiorstwa, jak i jego komórek organizacyjnych, czyli ośrodków odpowiedzialności.

Zastosowanie budżetów w działalności przedsiębiorstwa jest możliwe dzięki następującym cechom:

- zatwierdzone budżety wyznaczają realizację zadań w przyszłości,
- koordynacja działań jednostek wewnętrznych i kontrola ich wykonania jest możliwa dzięki budżetowaniu,
- budżety ułatwiają komunikowanie się wewnątrz organizacji i odgrywają rolę motywacyjną,
- służą do oceny działalności gospodarczej jednostki,
- ciągły monitoring i aktualizacja budżetów przyczynia się do osiągnięcia bardziej realnych wyników.

Punktem wyjścia do opracowania budżetu rocznego jest zakomunikowanie pracownikom celów strategicznych przedsiębiorstwa oraz poinformowanie osób odpowiedzialnych za sporządzenie budżetu o celach budżetu rocznego. Następnie należy ustalić ośrodki odpowiedzialności za realizację budżetów. Kolejnym etapem jest opracowanie budżetów częściowych (wstępnych), które należy poddać weryfikacji. Na podstawie budżetów częściowych zostaje określony budżet całościowy przedsiębiorstwa. Po zatwierdzeniu budżetu przez najwyższe kierownictwo należy przekazać jednostkom odpowiedzialnym za realizację informację zwrotną o przyjęciu budżetu. W trakcie realizacji założeń przyjętych w budżetach należy prowadzić stałą ich kontrolę, która polega na porównaniu wielkości faktycznych, zarejestrowanych w księgach rachunkowych, z wielkościami założonymi w przyjętych budżetach. Po stwierdzeniu ewentualnych odchyłeń i ustaleniu przyczyny należy podjąć działania zapobiegawcze lub korygujące, aby w przyszłości wyeliminować niepożądane odchylenia oraz skorygować budżet na następny okres.

Dla prawidłowego opracowania budżetu należy wybrać odpowiednią metodę. Wybór i zastosowanie uzależnione jest od wielkości jednostki, profilu działalności, zmienności rynku, na którym jednostka działa, przyjętej częstotliwości sporządzania budżetów oraz zaangażowania pracowników w proces jego tworzenia i kontroli. Klasyczne metody budżetowania i ich charakterystykę przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Metody budżetowania i ich charakterystyka

Kryterium wyboru metody	Rodzaj metody	Charakterystyka
1	2	3
Sposób uzgadniania budżetu	Budżetowanie „od dołu”	Budżety tworzone są na najniższym szczeblu kierowniczym, a następnie są scalane na najwyższym poziomie zarządzania. Metoda ta umożliwia wszystkim kierownikom udział w sporządzaniu budżetów, co sprzyja większej akceptacji przez pracowników celów wyznaczonych przez plany. Metoda jest pracochłonna, wymaga integracji pracowników na różnych szczeblach przedsiębiorstwa. W praktyce stosowana w dużych przedsiębiorstwach o rozbudowanej i złożonej strukturze organizacyjnej
	Budżetowanie „od góry”	Budżet sporządzany jest przez najwyższe kierownictwo i narzucony zostaje niższym szczeblom. Zaletą jest niewielka pracochłonność i brak potrzeby integracji pracowników na różnych szczeblach. Wadą jest małe prawdopodobieństwo zaakceptowania budżetu przez wszystkie szczeble kierownicze. Może to spowodować trudności w realizacji zamierzonych celów. Ponadto tak sporządzane budżety mogą ograniczać innowacyjność pracowników
	Budżetowanie „mieszane”	Proces budżetowania zaczyna się od budżetowania ogólnego. Zarząd przedstawia kierownikom niższych szczebli cele strategiczne na następny okres planistyczny. Następnie kierownicy opracowują budżety w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności. Po zweryfikowaniu budżetu, na zgodność, czy pozycje przedstawione w budżecie są realne i zgodne z celami strategicznymi przedstawionymi, budżet zostaje zatwierdzony przez zarząd przedsiębiorstwa i przekazany do realizacji
Przesunięcia w czasie	Budżetowanie statyczne	Metoda polega na ujęciu w budżecie wszystkich działań do realizacji bez względu na czas. Podstawowym założeniem jest przyjęcie wszystkich wielkości ujętych w budżecie jako stałych, tj. obowiązujących na dany okres. Tak powstały budżet (na ten sam okres) zawiera zarówno informacje kosztowe, jak i przychodowe, co pozwala określić rentowność zadania
	Budżetowanie dynamiczne	Budżetowanie dynamiczne, nazywane elastycznym, uwzględnia wpływ czasu na poszczególne pozycje budżetowe, co sprawia, że przy tworzeniu budżetu niektóre pozycje będą „przesunięte w czasie” do okresów ich planowanej realizacji
Częstotliwość formułowania budżetu	Budżetowanie konwencjonalne	Metoda zakłada przygotowanie budżetu głównego przedsiębiorstwa na okres jednego roku, z podziałem na kwartały i miesiące. Z reguły okresem budżetowym jest rok kalendarzowy lub rok podatkowy. Metoda ta przyjęła w swych założeniach, iż spełnione będą dwie zasady budżetowe: okresowości i czasowości. Zasady te obligują do przygotowania budżetów dla okresów o takiej samej rozpiętości czasowej, dzięki czemu stwarza się możliwość przeprowadzenia porównań w czasie w kolejnych okresach budżetowych. Sporządzanie zgodnie z tymi zasadami powoduje, iż proces opracowywania budżetów odbywa się raz w roku w terminie określonym przez instrukcję budżetową. Oznacza to, że pod koniec danego podokresu budżet nie jest aktualizowany i nie są dodawane do niego nowe podokresy budżetowe
	Budżetowanie kroczące	Metoda polega na utrzymywaniu takiego samego przedziału czasu, na który przygotowywany jest budżet. Pod koniec danego okresu budżet jest aktualizowany przez oszacowanie danych na taki sam podokres następnego roku. Proces ten powoduje ciągłe tworzenie budżetu i dodawanie nowych okresów budżetowych. Dzięki temu w jednostce rozwija się „myślenie budżetowe” oraz następuje obniżenie stopnia niepewności. Zastosowanie tej metody powoduje angażowanie większej ilości czasu i potrzebę zwiększania nakładów na utworzenie stanowisk pracy dla osób zajmujących się ciągłym budżetowaniem

1	2	3
Podjęcie do budżetowania	Metoda przyrostowa	Polega ona na tym, że wartości budżetu poprzedniego okresu koryguje się o odchylenia powstałe w trakcie jego realizacji oraz aktualizuje o dodatkowe informacje dotyczące okresów przyszłych. Zaletą jest prostota polegająca praktycznie na powielaniu schematu budżetu poprzedniego okresu. Budżetowanie przyrostowe cieszy się szczególną popularnością w jednostkach sektora publicznego, gdzie organy stanowiące przyznają często środki na zadania publiczne w stały, stosunkowo łatwy do przewidzenia sposób
	Metoda „programowania budżetu”	Metoda ta integruje ze sobą trzy podstawowe funkcje sektora finansów publicznych, tj. planowanie, programowanie i budżetowanie, w jeden zwarty system. Planowanie rozumiane jest jako określenie celów działania jednostki w bliższej lub dalszej przyszłości, natomiast programowanie jako organizacja działań zmierzających do osiągnięcia celów, a budżetowanie jako ogół czynności związanych z realizacją tych działań
	Metoda „budżetowania od zera”	Przyjmuje się założenie, że tworzony budżet odrzuca informacje historyczne. Podstawową ideą jest coroczne przygotowanie od podstaw pozycji budżetowych. Zerwanie z informacją historyczną i coroczne definiowanie zadań wymusza racjonalizację wydatków, co powoduje, że każdy ich rodzaj powinien zostać osobno wykazany i uzasadniony. Przy budżetowaniu od zera rekonstruuje się przeszłe procesy od poziomu zerowego oraz rozważa się wariantowe sposoby ich wykonywania, kierownicy systematycznie rozważają priorytety jednostki oraz alternatywne sposoby ich wykonywania
	Metoda „procentu od sprzedaży”	Metoda opiera się na założeniach, że wszystkie składniki aktywów i pasywów dzieli się na składniki zależne i niezależne od zmian w wielkości sprzedaży, wartość składników zależnych od sprzedaży jest liniową funkcją tej sprzedaży, to znaczy, że pozycje te rosną lub maleją w stałej proporcji do sprzedaży, poziom oraz struktura aktywów i pasywów w okresie bazowym są uznawane przez zarząd jednostki za optymalne. Metoda wymaga dużej znajomości zagadnień ekonomicznych, a jej realizacja służy przede wszystkim trzem podstawowym celom: planowaniu majątku i źródeł jego finansowania, wspieraniu kontroli realizacji zadań przez kierownictwo wobec określonego wzorca poziomu i struktury wielkości bilansowych, ustalaniu niedoboru lub nadwyżki kapitału obrotowego oraz wstępnej ocenie możliwości pokrycia niedoboru lub zagospodarowania nadwyżki
	Metoda budżetowania oparta na działaniach	Metoda ta rozpatruje działania, ich koszty i efekty, jakie przynoszą, niezależnie od jednostek organizacyjnych, które są odpowiedzialne za ich wykonanie. Praktyczna procedura konstruowania budżetu w przekroju działań wymaga stworzenia i ciągłego uaktualniania szczegółowej mapy działań istniejących w jednostce. Metoda ta podobnie jak metoda budżetowania od zera znajduje zastosowanie przede wszystkim przy konstruowaniu budżetów kosztów tradycyjnie uznanych za stałe, szczególnie w zakresie kosztów pośrednich wytwarzania. Warunkiem niezbędnym do zastosowania tej metody jest zastosowanie ewidencji i rozliczania kosztów według zasad rachunku kosztów działań
	Budżetowanie oparte na priorytetach	Metoda sprowadza się do wykorzystania mechanizmu pozwalającego na uwzględnienie w budżecie środków na realizację działań o najwyższym priorytecie z punktu widzenia strategii jednostki. Tym samym budżet dostosowany będzie nie tylko do strategii, ale również do poziomu finansowych możliwości jednostki. Metoda budżetowania oparta na priorytetach znajduje zastosowanie przy konstruowaniu budżetów działań niewpływających w znacznym stopniu na wypracowanie wartości dodanej

1	2	3
Współczesna metoda budżetowania	Kaizen	W metodzie tej punktem wyjścia jest określenie docelowych wielkości budżetu wiodącego, zgodnych z założeniami strategicznymi. Następnie wielkości te są rozdzielane na docelowe wielkości cząstkowe. Porównanie docelowej wielkości budżetowej z wielkością możliwą do realizacji w przypadku kontynuacji działalności w dotychczasowy sposób pokazuje istniejącą lukę, która powinna być w procesie budżetowania usunięta. W proces budżetowania zaangażowani są wszyscy pracownicy, a ilość zgłaszanych sugestii usunięcia luk jest jednym z podstawowych mierników ich oceny

Źródło: opracowanie na podstawie (Czubakowska 2004; Jarugowa, Nowak, Szychta 1997: 21; Nowak 2002; Ossowski 2004; Wędzki 2000).

Prawidłowo przeprowadzony proces budżetowania wymusza kontrolę i odpowiedzialność kluczowych pracowników. Przygotowanie budżetu powinno objąć zasięgiem wszystkie obszary działalności przedsiębiorstwa i wszystkie centra odpowiedzialności. Niezwykle istotna jest konsekwentna i dobrze zaprojektowana kontrola wykonania budżetu. Monitorowanie odchyleń od planowanego budżetu i wprowadzenie korekt krótkoterminowych pozwala wykorzystywać system kontroli jako system wczesnego ostrzegania, który szybko i efektywnie identyfikuje zarówno pozytywne, jak i negatywne czynniki. Sformułowanie budżetu i administrowanie nim jest procesem złożonym, wymagającym podjęcia zadań organizacyjnych, określenia odpowiedzialności kluczowych pracowników i zakresu ich kompetencji.

2. Proces formułowania budżetu w ZMPSiŚ SA

Zarząd Morskich Portów Szczecin i Świnoujście SA jest jednoosobową spółką z udziałem Skarbu Państwa. W pierwotnej postaci jednostka funkcjonowała jako przedsiębiorstwo państwowe „Zarząd Portu Szczecin”, które powstało na mocy uchwały Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 4 października 1949 r. w sprawie centralizacji dyspozycji w portach i komercjalizacji zespołu portowego Szczecin (Protokół z posiedzenia KERM z dnia 4 października 1949 r.). W 1991 roku przeprowadzono proces komercjalizacji przedsiębiorstwa państwowego (Ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 r.), w wyniku którego powstała spółka prawa handlowego o nazwie Zarząd Morskich Portów Szczecin i Świnoujście SA. Akcjonariuszami spółki są:

- Skarb Państwa, który posiada 86,12% akcji,
- Gmina Miasto Szczecin – 0,155% akcji,
- Gmina Świnoujście – 0,155% akcji,
- oraz uprawnieni pracownicy posiadający 13,57% akcji.

Głównym celem działalności spółki jest zarządzanie infrastrukturą portową i tworzenie jak najlepszych warunków dla rozwoju usługowej działalności portowej. Efektywna realizacja wyznaczonych zadań wymaga stosowania wielu rozwiązań, wśród nich budżetowania, które uznawane jest za podstawowe narzędzie usprawniające gospodarowanie zasobami finansowymi w przedsiębiorstwie. Głównym celem budżetowania jest zapewnienie efektywnego funkcjonowania jednostki przez prognozowanie przyszłych przychodów i kosztów oraz ich kontrolę i porównanie osiągniętych wyników z zamierzonymi. Budżetowanie wspomaga również utrzymanie dyscypliny kosztów w poszczególnych ośrodkach

odpowiedzialności. Dzięki monitorowaniu wykonania budżetów i redukcji powstałych odchyleń kadra kierownicza zapewnia realizację celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

Proces budżetowania w spółce określa zasady planowania, wykorzystania środków finansowych i ich kontroli. Budżety jednostki definiuje się jako zestawienie wyszczególniające ilość środków finansowych potrzebnych do zrealizowania zamierzeń przedsiębiorstwa w określonym czasie. Opracowanie budżetu wymaga zestawienia w mierniku pieniężnym różnych działań przedsiębiorstwa planowanych na okres objęty budżetem. W celu usprawnienia przebiegu procesu budżetowania jednostka posiada zatwierdzoną przez zarząd spółki procedurę *Tworzenia i kontroli budżetu*, która zawiera wykaz niezbędnych czynności do opracowania budżetu, wzory formularzy, zasady sporządzania raportów z wykonania budżetów, sposób ustalania i analizy odchyleń oraz raportowania ze wskazaniem osób odpowiedzialnych za poszczególne działania i realizację założeń budżetowych. Efektem zastosowania procedury budżetowej jest stworzenie całościowego budżetu spółki, według ściśle określonej ścieżki postępowania.

Budżet spółki jest to „zestawienie wyszczególniające ilość środków potrzebnych w określonym czasie na sfinansowanie zamierzeń jednostki. Budowany jest w oparciu o dane o wykonaniu budżetu w analogicznym okresie poprzednim, poprzez wzajemne dopasowanie sumy przychodów i kosztów, tak aby uzyskać określony wynik docelowy (zysk)” (Procedura *Tworzenie i kontrola budżetu w ZMPSiŚ SA*). Budżet jednostki jest dokumentem zatwierdzanym każdorazowo przez zarząd spółki i opiniowanym przez radę nadzorczą.

W jednostce budżety opracowuje się metodą oddolną, w której udział biorą wszyscy kierownicy komórek organizacyjnych. Budżet jest sformułowany na okres jednego roku z podziałem na miesiące i prognozą na lata następne. Opracowanie budżetu w spółce składa się z następujących czynności:

1. Opracowanie planu inwestycyjnego z podziałem na poszczególne miesiące – realizuje Biuro ds. Inwestycji.
2. Opracowanie prognozy przeładunków – Dział Marketingu i WOC.
3. Opracowanie planu kosztów marketingu oraz reprezentacji i reklamy – Dział Marketingu i WOC.
4. Opracowanie planu sprzedaży środków trwałych, likwidacji i złomowania – Dział Nadzoru Budowlanego i Technicznego.
5. Opracowanie projektów budżetów cząstkowych w zakresie przychodów. Ośrodki odpowiedzialności opracowują zgodnie z przyjętym harmonogramem budżety cząstkowe z uwzględnieniem przyjętych założeń. Po akceptacji przez właściwego dyrektora pionu przekazują w ustalonym terminie do Działu Kontrolingu i Analiz Ekonomicznych.
6. Opracowanie projektów budżetów cząstkowych w zakresie kosztów. Ośrodki odpowiedzialności opracowują budżety cząstkowe z uwzględnieniem przyjętych założeń i po akceptacji właściwego dyrektora pionu przekazują w ustalonym terminie do Działu Kontrolingu i Analiz Ekonomicznych.
7. Dział Kontrolingu i Analiz Ekonomicznych na podstawie otrzymanych planów, prognoz oraz budżetów cząstkowych opracowuje wstępny projekt budżetu zawierający budżet przychodów, kosztów, rachunek zysków i strat, bilans i rachunek przepływów środków pieniężnych.

8. Weryfikacja wstępnego projektu budżetu – członek zarządu ds. ekonomiczno-finansowych w porozumieniu z pozostałymi członkami zarządu weryfikuje przedstawiony wstępny projekt budżetu oraz projekt planu inwestycyjnego.
9. Sporządzenie projektu budżetu spółki.
10. Zatwierdzenie projektu budżetu spółki. członek zarządu ds. ekonomiczno-finansowych występuje z wnioskiem do zarządu spółki o zatwierdzenie projektu budżetu spółki wraz z projektem planu inwestycyjnego. Zatwierdzony uchwałą zarządu projekt budżetu oraz plan inwestycyjny zostaje przedłożony radzie nadzorczej do opiniowania.
11. Zatwierdzenie budżetu spółki – zarząd spółki zatwierdza w formie uchwały budżet spółki oraz plan inwestycyjny.
12. Przekazanie ośrodkom odpowiedzialności informacji o przyjętym budżecie spółki.
13. Podział przyjętego budżetu rocznego na budżety miesięczne. Po otrzymaniu budżetu spółki ośrodki odpowiedzialności dokonują podziału budżetów częściowych na miesiące i przekazują je do Działu Kontrolingu i Analiz Ekonomicznych, który agreguje miesięczne zestawienie budżetu. Powyższe zestawienie prezentuje się w formie tabelarycznej.
14. Monitorowanie realizacji budżetu. Przekazanie ośrodkom odpowiedzialności informacji o osiągniętych przychodach i kosztach w porównaniu do przyjętego budżetu. Dział Kontrolingu i Analiz Ekonomicznych po otrzymaniu danych księgowych sporządza w rachunku miesięcznym i narastająco wykonanie przychodów i kosztów w porównaniu z budżetem, odchylenia od budżetu i procent realizacji budżetu. Powyższe informacje przekazuje niezwłocznie ośrodkom odpowiedzialności.
15. Składanie wyjaśnień w przypadku wystąpienia odchyleń. W przypadku ewentualnych odchyleń +/- 10% od wielkości zaplanowanych w budżecie miesięcznym oraz w rachunku narastającym ośrodki odpowiedzialności obowiązane są każdorazowo do składania wyjaśnień dotyczących przyczyn odchyleń. Wyjaśnienia sporządzane są w formie pisemnej i przekazywane do Działu Kontrolingu i Analiz Ekonomicznych w ustalonym terminie. W uzasadnionych przypadkach ośrodek odpowiedzialności zgłasza wniosek o zmianę budżetu częściowego. Wniosek ten sporządzany jest w formie pisemnej i po uzyskaniu akceptacji właściwego dyrektora pionu, kierowany jest do akceptacji przez członka zarządu ds. ekonomiczno-finansowych.
16. Tworzenie raportu z realizacji budżetu. Dział Kontrolingu i Analiz Ekonomicznych monitoruje, analizuje i rejestruje odchylenia od budżetu wraz z wyjaśnieniami ośrodków odpowiedzialności i na ich podstawie sporządza kwartalne raporty z wykonania budżetu, który prezentuje zarządowi spółki w ustalonym terminie.
17. Okresowe narady budżetowe. Członek zarządu ds. ekonomiczno-finansowych organizuje spotkania z koordynatorami budżetu, przedstawicielami ośrodków odpowiedzialności i Działem Kontrolingu i Analiz Ekonomicznych w celu omówienia powstałych odchyleń i możliwości ich eliminacji.
18. Zasady aktualizacji budżetu. W przypadku wystąpienia nieprzewidzianych zdarzeń, nieujętych w budżecie, a mających znaczący wpływ na działalność spółki, członek zarządu ds. ekonomiczno-finansowych podejmuje decyzję o korekcie budżetu.
19. Ocena realizacji budżetu. Po zakończeniu roku budżetowego Dział Kontrolingu i Analiz Ekonomicznych sporządza ocenę realizacji budżetu rocznego w formie opisowej i tabelarycznej.

20. Postępowanie w przypadku odchylenia od procedury – w przypadku stwierdzenia odchylenia od procedury Dział Kontrolingu i Analiz Ekonomicznych zgłasza wniosek do pełnomocnika zarządu ds. ZSZ o wszczęcie działań korygujących lub zapobiegawczych.

Odpowiedzialność za działania i koordynację prac związanych z procesem budżetowania w spółce spoczywa na osobach i komórkach organizacyjnych ujętych w procedurze.

3. Budżet kosztów i przychodów w ZMPSiŚ SA

Budżet Zarządu Morskich Portów Szczecin i Świnoujście SA składa się z budżetu operacyjnego, dotyczącego danego roku kalendarzowego, oraz prognozy na lata następne, rozumianej jako budżet wieloletni. Konstrukcja budżetu oparta jest na wskaźnikach makroekonomicznych, takich jak: średnioroczny wskaźnik inflacji zgodny z projektem ustawy budżetowej, kurs euro według średniej prognozy, obciążenia z tytułu podatków oraz wielkości przeładunków w tysiącach ton. Prognozę obrotów ładunkowych sporządza się w oparciu o założenia armatorów i spedytorów. Ilość zawinięć i tonaż GT statków oraz wielkość przeładunków ma bezpośredni wpływ na wysokość przychodów osiągniętych przez przedsiębiorstwo.

Budżet roczny i wieloletni składa się z budżetu przychodów, który obejmuje przychody ze sprzedaży usług, w podziale na:

- przychody z tytułu czynszu dzierżawnego,
- przychody z tytułu korzystania z infrastruktury portowej,
- przychody z opłat terminalowych,
- przychody z tytułu odbioru odpadów ze statków,
- pozostałe przychody ze sprzedaży usług,
- przychody z pozostałej działalności operacyjnej,
- przychody finansowe.

Przychody z pozostałej działalności operacyjnej obejmują głównie dotacje w wysokości amortyzacji od środków trwałych powstałych z inwestycji dofinansowanych ze środków Unii Europejskiej, kary, odszkodowania, przychody z likwidacji środków trwałych oraz rozwiązane rezerwy. Budżet w zakresie działalności finansowej przychodów obejmuje odsetki bankowe od lokat i różnice kursowe. Strukturę budżetu przychodów w ZMPSiŚ SA przedstawia tabela 2.

Drugim elementem budżetu operacyjnego jest budżet kosztów, który opracowywany jest na podstawie projektów budżetów cząstkowych komórek merytorycznie odpowiedzialnych za ich generowanie, po uwzględnieniu założeń średniorocznego wskaźnika inflacji, planu remontów, planowanego wskaźnika wzrostu wynagrodzeń oraz włączeń do ewidencji środków trwałych z inwestycji. Budżet kosztów obejmuje koszty podstawowej działalności operacyjnej, na które składają się koszty w układzie rodzajowym, budżet kosztów pozostałej działalności operacyjnej, budżet działalności finansowej. Wśród kosztów pozostałej działalności operacyjnej, podlegającej budżetowaniu, wyróżnia się: koszty sprzedaży środków trwałych, rezerwy na świadczenia pracownicze oraz składki na rzecz różnych organizacji. Strukturę budżetu kosztów przedstawia tabela 3.

Tabela 2

Struktura budżetu przychodów w ZMPSiŚ SA

Przychody	
1.	Oplaty portowe
2.	Odbiór odpadów ze statków
3.	Dzierżawa majątku
4.	Oplaty spółek z o.o. z tytułu korzystania z infrastruktury portowej
5.	Usługi operatorskie
6.	Razem (od poz. 1 do poz. 5)
7.	Sprzedaż energii elektrycznej
8.	Sprzedaż energii cieplnej
9.	Usługi telekomunikacyjne
10.	Sprzedaż wody
11.	Pozostałe przychody
12.	Razem (od poz. 7 do poz. 11)
13.	Usługi działalności niematerialnej
14.	Razem przychody ze sprzedaży usług (poz. 6 + poz. 12 + poz. 13)
15.	Sprzedaż środków trwałych
16.	Pozostała działalność operacyjna
17.	Pozostałe przychody operacyjne (od poz. 15 do poz. 16)
18.	Przychody finansowe
19.	PRZYCHODY OGÓLEM (poz. 14 + poz. 17 + poz. 18)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych wewnętrznych ZMPSiŚ SA.

Tabela 3

Struktura budżetu kosztów w ZMPSiŚ SA

Koszty	
1.	Amortyzacja
2.	Zużycie materiałów
3.	Energia
4.	Roboty nurkowe i czerpalne, w tym: pogłębianie akwenów roboty nurkowe i sondażowe
5.	Usługi transportowe
6.	Usługi remontowe
7.	Strawne
8.	Pozostałe usługi obce, w tym: nadzór nad mediami i systemami odbiór odpadów ze statków ochrona portu eksploatacja statków pożarowych zarządzanie Bazą Promów Morskich w Świnoujściu koszty reprezentacji i reklamy
9.	Wynagrodzenia
10.	Narzuć na wynagrodzenia
11.	ZFŚS
12.	Ubezpieczenie Grupowe III Filar
13.	Podatki i opłaty, w tym: podatek od nieruchomości opłata za wieczyste użytkowanie gruntu podatek akcyzowy od energii elektrycznej PFRON
14.	Podróże służbowe

15. **Pozostałe koszty, w tym:**
 - ubezpieczenia rzeczowe i osobowe
 - potrącenia publicznoprawne
 16. **Nakłady**
 - zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych czynnych i biernych
 17. **Koszty sprzedaży usług podstawowej działalności operacyjnej**
 18. **Pozostałe koszty operacyjne**
 19. **Koszty finansowe**
-
- KOSZTY OGÓLEM (od poz. 17 do poz. 19)**

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych wewnętrznych ZMPSiŚ SA.

Na podstawie budżetu przychodów i kosztów, zarówno rocznego, jak i wieloletniego, sporządza się sprawozdanie finansowe *pro forma*, które informuje o możliwej sytuacji finansowej jednostki, o spodziewanych wpływach i wydatkach towarzyszących realizacji budżetu operacyjnego. Na sprawozdanie finansowe *pro forma* składa się:

- 1) prognozowany rachunek wyników, który zawiera przychody i koszty wyrażone w wartościach netto,
- 2) prognozowany bilans, skonstruowany na podstawie wielkości bazowych z okresu poprzedzającego okres planowany oraz przewidywanych zmian w kategoriach bilansowych w okresie planowanym,
- 3) prognozowany rachunek przepływów pieniężnych, który przedstawia spodziewane wpływy środków pieniężnych w budżetowanym okresie oraz kierunki ich wykorzystania. Rachunek ten sporządza się na podstawie danych uzyskanych z planowanego rachunku wyników oraz planowanego bilansu i bilansu roku poprzedzającego dany rok budżetowy.

Uwagi końcowe

Budżetowanie jest jedną z podstawowych metod wspomaganie kierownictwa spółki w realizacji jej celów. W praktyce jest stosowane w większości spółek Skarbu Państwa. Przedstawiony proces budżetowania w ZMPSiŚ SA dowodzi, że podstawą planowania działalności jednostki jest zachowanie spójności wyznaczonych celów strategicznych z możliwościami i uwarunkowaniami czasowymi oraz wynikającymi z będących do dyspozycji zasobami finansowymi. Dzięki budżetowaniu kadra zarządzająca realizuje kontrolę zarządczą. Pomimo krytycznych opinii uznających budżetowanie za metodę przestarzałą, nieadekwatną do współczesnych warunków funkcjonowania, większość polskich przedsiębiorstw nie wyobraża sobie procesu zarządzania bez budżetowania.

Literatura

- Czubakowska K. (2004), *Budżetowanie w controllingu*, ODDK, Gdańsk.
- Glynn J.J., Perrin J., Murphy M.P. (2003), *Rachunkowość dla menedżerów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Jarugowa A., Nowak W.A., Szycha A. (1997), *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.
- Miller J.A. (2000), *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa.
- Nowak E. (2002), *Zasady i metody budżetowania kroczącego*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Kraków.

- Ossowski M. (2004), *Rachunkowość zarządcza*, WSiFiR, Sopot.
- Procedura *Tworzenie i kontrola budżetu w ZMPSiŚ SA*. Materiały wewnętrzne ZMPSiŚ SA.
- Protokół z posiedzenia KERM z dnia 4 października 1949 r. nr 18/49 zał. nr 3 do pkt. XX.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów* (2006), red. A. Karmańska, Difin, Warszawa.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, DzU z 2002 r., nr 240, poz. 2055 z późn. zm.
- Wędzki D. (2000), *Budżetowanie metodą procentu od sprzedaży*, „Rachunkowość” nr 4.
- Winiarska K. (2005), *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa.

BUDGETING AS A FORM OF MANAGEMENT CONTROL IN THE STATE-OWNED ENTERPRISE

Abstract: *Purpose* – The article presents the process of budgeting in a state-owned enterprise on the example of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority S.A.

Design/Methodology/approach – The study uses the solutions employed in practice of the entities managing Polish seaports.

Findings – State-owned enterprises prepare annual material and financial plans with the prognosis for next years, containing among other things the budget of revenues and expenditures as well as a pro forma financial statement. Budgeting is done with the use of the bottom up method and all managers of organizational units as well as selected employees take part in the process. The responsibility centres prepare sectional budgets which are passed to the organizational unit responsible for preparing the comprehensive budget for the enterprise. The budget, having been approved by the Board of Directors and with the opinion given by the Supervision Board, is to be realised.

Originality/value – The article presents practical application of budgeting as an element of management control in a state-owned enterprise.

Keywords: budgeting, expenses, incomes, seaport

Cytowanie

- Habelman J. (2014), *Budżetowanie jako forma kontroli zarządczej w spółce Skarbu Państwa*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 833, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 72, Szczecin, s. 55–66, www.wneiz.pl/frfu.