



### **Bartłomiej Bartnik**

AGH Akademia Górniczo-Hutnicza  
Wydział Zarządzania  
Katedra Ekonomii, Finansów i Zarządzania Środowiskiem  
bbartnik@zarz.agh.edu.pl

## **EFEKTYWNOŚĆ ALOKACJI ZASOBÓW A PROCEDURA BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO – STUDIUM PRZYPADKU**

**Streszczenie:** W artykule przybliżono aspekty procesu budżetowania jako narzędzia planowania i kontroli w przedsiębiorstwie. W pierwszej części omówiono istotę, cele oraz zakres budżetowania, poddano dyskusji funkcje, etapy oraz zasady tworzenia budżetów. Druga część to prezentacja procesu budżetowania w wybranym podmiocie gospodarczym, omówienie procedury budżetowej, jej kluczowych etapów oraz elementów procedowania budżetowego mających wpływ na jego efektywność. Celem artykułu jest identyfikacja elementów procedury budżetowej, które determinują efektywność procesu alokowania zasobów w badanym podmiocie. W artykule zastosowano następujące metody badawcze: analiza literatury w przedmiocie opracowania oraz studium przypadku.

**Słowa kluczowe:** budżetowanie, procedura budżetowa.

### **Wprowadzenie**

Osiągnięcie założonych do realizacji przez poszczególne organizacje celów jest możliwe tylko wtedy, gdy procesy oraz podejmowane decyzje są koordynowane. Kluczową kategorią koordynacji jest planowanie. Jest ono bezpośrednio pochodną niepewności przyszłych okresów oraz ryzyka towarzyszącego każdej decyzji ekonomicznej, jak również istnienia rozbieżności w czasie pomiędzy momentem podjęcia decyzji a jej skutkiem [Kaszuba-Perz i Szydełko, 2007, s. 223]. Proces planowania jest wspomagany przez budżetowanie. Budżetowanie oprócz udziału w procesie planowania wspomaga również komunikację, motywowanie oraz kontrolę, jest więc jednym z kluczowych instrumentów rachunkowości zarządczej, wspomagającym procesy decyzyjne w przedsiębiorstwie.

## 1. Istota i funkcje budżetowania

Zarządzanie podmiotem gospodarczym polega na wyznaczaniu celów funkcjonowania podmiotu oraz podejmowaniu określonych decyzji zapewniających w sposób najbardziej efektywny realizację tych celów. Wzrastająca nieprzewidywalność i zmienność otoczenia sprawia, iż podmiot gospodarczy musi efektywnie gospodarować zasobami będącymi w jego dyspozycji. Efektywność wykorzystania zasobów wymaga stosowania planów działania. Odpowiednią formą planowania jest budżetowanie, gdyż obejmuje zestaw procedur formułowania celów oraz rozpisywania ich na poszczególne jednostki organizacyjne przedsiębiorstwa. Budżetowanie jest podstawą skutecznego osiągnięcia celów wyrażonych w kategoriach finansowych [Nita i Nowak, 2007, s. 11]. Według Nowaka budżetowanie to metoda zarządzania ukierunkowana na poprawę efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa. W trakcie budżetowania określa się zasady planowania działalności przedsiębiorstwa oraz wykorzystania środków, jakie dane przedsiębiorstwo ma na realizację wyznaczonych zadań. W budżetowaniu należy dokonywać bilansowania celów działalności podmiotu gospodarczego z możliwościami ich realizacji wynikającymi z posiadanych zasobów [Nowak, 2009, s. 273]. Wynikiem procesu budżetowania jest budżet, który w literaturze jest określany jako plan działania klasyfikujący sposób alokacji zasobów przedsiębiorstwa, wyrażony w formie ilościowej lub wartościowej, sporządzony na rok lub okresy krótsze, przyjęty do realizacji oraz na bieżąco kontrolowany i modyfikowany [Dobija i Kucharczyk, 2014, s. 432]. Budżetowanie ma wpływ na wszystkie funkcje zarządzania w przedsiębiorstwie.

**Tabela 1.** Realizacja funkcji zarządzania przez budżetowanie

Funkcje zarządzania	Realizacja przez budżetowanie
Planowanie	Sporządzanie budżetów Aktualizacja budżetów
Organizowanie	Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności Rozdział zadań w ramach ośrodków odpowiedzialności Integracja budżetów cząstkowych w ramach przedsiębiorstwa
Motywowanie	Stwarzanie systemu motywacyjnego do realizacji budżetów
Kontrolowanie	Wykrywanie przyczyn i skutków odchyień

Źródło: Nowak [2009, s. 274].

Budżetowanie dostarcza organizacji korzyści zarówno ilościowych, jak i jakościowych przez realizację następujących funkcji [Jaruga, Szychta i Kabalski, 2010, s. 465]:

- mobilizowanie do okresowego planowania,
- umacnianie koordynacji, współpracy i komunikacji,
- ułatwianie kwantyfikacji opisowych zamierzeń i celów,
- dostarczanie podstaw do kontroli i oceny dokonań.

Funkcje realizowane przez proces budżetowania można sklasyfikować w dwa obszary [Barret i Fraster, 1997]:

- funkcje zasadnicze: motywowanie, planowanie oraz kontrola i ocena działania,
- funkcje pomocnicze: koordynacja i uczenie się.

## **2. Procedura budżetowania operacyjnego oraz czynniki determinujące efektywność alokacji zasobów**

Budżetowanie jest procesem obejmującym szereg działań. W kombinacji tych działań możemy wyróżnić określone etapy, których realizacja w uporządkowanej kolejności zapewni osiągnięcie efektywności procesu budżetowania. Liczba tych etapów jest uzależniona od indywidualnego podejścia danego podmiotu gospodarczego do procesu budżetowania. Niezależnie od powyższego wyróżnia się trzy etapy działań w procesie budżetowania [Kaszuba-Perz i Szydełko, 2007, s. 224]: tworzenie, realizację oraz kontrolę budżetu. Proces budżetowania może być również rozpatrywany z punktu widzenia kombinacji czynności, jakie są podejmowane w związku z przygotowaniem budżetu. Ogół czynności wykonywanych w fazie sporządzania budżetu składa się na procedurę budżetową, która obejmuje określoną liczbę etapów. Poniżej przedstawiono procedurę budżetową oraz uwarunkowania, które wpływają na efektywność jej poszczególnych etapów [Nita i Nowak, 2007, s. 40]:

- Ustalanie ogólnych założeń, przekazanie wytycznych i ograniczeń do sporządzania budżetów częściowych – strategia oraz główne cele podmiotu powinny znaleźć odzwierciedlenie w przekazanych do realizacji założeniach przyjętej przez zarząd polityki budżetowej. Efektywność etapu jest uzależniona od świadomości menedżerów ośrodków odpowiedzialności o konieczności realizacji założeń i wytycznych procesu budżetowania. Czynnikiem warunkującym efektywność tego etapu jest ponadto opracowanie warunków ograniczających wykonanie budżetu.
- Sporządzanie budżetu sprzedaży – czynnikiem determinującym efektywność tego etapu jest precyzyjność i dokładność określenia wielkości budżetu sprzedaży, ponieważ od owego budżetu zależy struktura wszystkich innych budżetów częściowych.

- Sporządzanie budżetów częściowych – wybór efektywnej metody opracowania budżetów zależy od relacji między nimi. Wzajemna zależność budżetów jest przesłanką do stosowania budżetowania sekwencyjnego, natomiast jeżeli budżety są niezależne od siebie, to proces ich planowania powinien przebiegać równoległe. Większą efektywność etapu sporządzania budżetów częściowych zapewni metoda „od dołu” – tzn. budżety powinny być kształtowane przez menedżerów ośrodków odpowiedzialnych za ich realizację.
- Negocjacje budżetowe – celem negocjacji jest urealnienie ustaleń zawartych w budżetach. Efektywnie skalkulowana wielkość budżetów stanowi kompromis pomiędzy oczekiwaniami menedżerów ośrodków odpowiedzialności a ustaleniami proponowanymi przez ich przełożonych.
- Konsolidacja i koordynacja budżetów częściowych – finalny kształt budżetów wymaga weryfikacji, ponieważ poszczególne budżety są ustalane przez różne osoby. Celem weryfikacji oraz konsolidacji jest eliminacja sprzeczności pomiędzy budżetami.
- Przyjęcie i zatwierdzenie budżetu – finalna wersja budżetu wymaga akceptacji. Jeśli przedstawiony do akceptacji budżet nie zostanie zatwierdzony, wówczas dokonuje się odpowiednich korekt lub powtarza całą procedurę budżetową.
- Sporządzanie raportów z wykonania budżetu – efektywna kontrola budżetu powinna dokonywać się cyklicznie. Rozbieżność pomiędzy wielkościami wykonanymi a zaplanowanymi jest podstawą do podjęcia działań mających na celu ich eliminację w przyszłości.

Efektywne przeprowadzenie budżetowania wymaga odpowiedniego zarządzania całym procesem. Administrowanie wymaga zaplanowania i wdrożenia odpowiednich procedur oraz powierzenia przygotowania budżetu odpowiedniej komórce organizacyjnej. Warunkiem prawidłowej kalkulacji budżetów jest przyjęcie określonych założeń oraz uwzględnienie w projekcjach budżetowych specyfiki czynników właściwych podmiotowi, dla którego będzie kreowany budżet. Sposób opracowywania budżetu musi uwzględniać strukturę organizacyjną, cele czy postawy pracowników. Oznacza to, że nie ma jednego i ostatecznego schematu budżetowania, który można stosować w każdej organizacji. Punktem wyjścia do konstruowania budżetu jest przeprowadzona w sposób prawidłowy prognoza sprzedaży. Na podstawie zaprognozowanej sprzedaży ustalane są kolejne budżety, np. kosztów bezpośrednich. Dane zawarte w budżetach często opierają się na danych historycznych, na zaistniałych przesłankach korygowanych lub tworzonych od podstaw [Łada i Kozarkiewicz, 2003, s. 85]. Opracowany budżet po zatwierdzeniu staje się normą, do której są odnoszone osiągnięte wyniki i efek-

ty. Analiza odchyleń wraz z poszukiwaniem ich przyczyn to sterowanie budżetowe. Kluczowymi elementami sterowania budżetowego są opracowywane cyklicznie raporty dokonań, które obrazują efektywność danego ośrodka odpowiedzialności przez konfrontację wykonania z planem. Sterowanie w trybie *ex post* (wykorzystujące sprzężenie zwrotne) ze względu na wzrastającą intensywność zmian w otoczeniu powinno być realizowane równoległe ze sterowaniem prowadzonym w trybie *ex ante* [Nita, 2014, s. 105].

### 3. Wybrane aspekty procesu budżetowania podmiotu funkcjonującego na rynku energetycznym

Kluczowym celem analizowanego podmiotu gospodarczego jest kreacja wartości obszaru obrotu detalicznego gazu ziemnego i energii elektrycznej przez maksymalizację wolumenów sprzedaży oraz zapewnienie wysokiej jakości obsługi klientów indywidualnych i biznesowych w wymienionym zakresie. Jednym z kluczowych narzędzi zarządczych służących do sterowania procesami w przedsiębiorstwie jest plan działalności gospodarczej opracowywany w cyklu rocznym. Na potrzeby efektywnego przebiegu procesu budżetowania została opracowana i wdrożona instrukcja budżetowa, która reguluje najważniejsze elementy tego procesu, są to przede wszystkim: system, w którym prowadzony jest proces budżetowania, zasady i sposoby opracowywania budżetu oraz wskazanie komórek odpowiedzialnych za przebieg procesu budżetowania. Ważnym elementem instrukcji budżetowej jest procedura budżetowa, która składa się z następujących elementów:

- opracowanie i przekazanie ogólnych oraz szczegółowych wytycznych do sporządzenia budżetów,
- prezentacja i przekazanie limitów budżetowych,
- opracowanie budżetu sprzedaży,
- opracowanie budżetu kosztów bezpośrednich,
- opracowanie budżetów częściowych – remontów i konserwacji, marketingu, szkoleniowego, funduszu płac,
- weryfikacja oraz konsolidacja budżetu,
- przyjęcie i zatwierdzenie budżetów dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, które poprzedzone są „obroną” budżetów,
- cykliczne opracowywanie raportów z wykonania budżetów oraz ich aktualizacja.

Ośrodkami odpowiedzialności za przebieg procesu budżetowania są: Departament Ekonomiczno-Finansowy, Biuro Controllingu Operacyjnego w Centrali Spółki oraz Działy Controllingu w Oddziałach Handlowych. Tabela 2 zawiera przypisanie kluczowych zadań w ramach procesu budżetowania do poszczególnych ośrodków odpowiedzialności.

**Tabela 2.** Alokacja kompetencji związanych z procesem budżetowania

Dyrektor Departamentu Ekonomicznego	Biuro Controllingu Operacyjnego – Centrala Spółki	Dział Controllingu – Oddziały
<ul style="list-style-type: none"> <li>– nadzór i odpowiedzialność za przeprowadzenie procesu planowania,</li> <li>– finalne zatwierdzenie planu działalności gospodarczej</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– opracowanie wytycznych oraz harmonogramu prac nad PDG,</li> <li>– zdefiniowanie wzoru określającego limit budżetowy oraz przekazanie Oddziałom limitów budżetowych,</li> <li>– monitorowanie przebiegu procesu budżetowania w jednostkach terenowych,</li> <li>– weryfikacja, konsolidacja oraz wstępna akceptacja budżetu wraz z subbudżetami</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– przygotowanie budżetów rocznych zgodnie z ustalonym harmonogramem i według przesłanych wytycznych</li> </ul>

Proces opracowania planu działalności gospodarczej jest poprzedzony spotkaniem służb controllingowych, na którym prezentowany jest zarys wstępnych założeń i wytycznych oraz harmonogram prac nad projektem. Spotkanie jest okazją do merytorycznej dyskusji na temat przebiegu procesu budżetowania, wielkości przyznanych limitów dla poszczególnych oddziałów oraz kształtu prezentowanych wytycznych. Wytyczne do budżetowania można przypisać do dwóch obszarów:

- Założenia ogólne – w tej grupie wytycznych znajduje się m.in. informacja o sposobie kalkulacji limitów budżetowych, założenia dot. technicznego przebiegu procesu planowania, wskaźniki makroekonomiczne, np. planowana inflacja.
- Założenia szczegółowe – merytoryczne wytyczne dotyczące każdego z obszarów, którego dotyczy budżetowanie.

Szczególną pozycję wśród opracowanych wytycznych zajmuje tzw. limit budżetowy, który określa maksymalny poziom budżetu kosztów pośrednich, jaki może zaplanować na przyszły rok dany oddział. Wzór na limit budżetowy jest następujący:

$$LB = Lup * A * (1 - X\%) + B + (Pt * (1 - 5\%) - Kt) + Pu * (1 - 5\%)$$

LB – limit budżetowy,

Lup – planowany na X rok średnioroczny stan klientów w poszczególnych grupach,

A – obowiązująca stawka abonamentowa na dzień X,

B – zmiana ilości klientów w okresie rocznym,

Pt – przychód ze sprzedaży towarów i materiałów,

Kt – koszt towarów i materiałów,

Pu – planowane przychody z działalności usługowej, niekoncesjonowanej,

X – procent obniżki kosztów wynikający z realizacji przyjętej strategii.

Kluczowym parametrem wzoru na limit budżetowy, determinującym wielkość budżetu kosztów operacyjnych danego oddziału, jest obsługiwana przez ten oddział liczba oraz struktura klientów. Parametr ten kształtuje ok. 90% podstawy budżetowej jednostki organizacyjnej. Ważnym parametrem jest również premia za przyrost klientów w okresie rocznym (lub kara za ich utratę). Natomiast parametr X oraz pomniejszenie parametrów Pu i Pt o 5% wynika z założeń programu poprawy efektywności wdrożonego w analizowanym podmiocie.

Opracowywany w ramach planu działalności gospodarczej budżet operacyjny posiada następującą strukturę:

#### **Budżet sprzedaży**

- wolumen gazu przeznaczonego do sprzedaży,
- wolumen energii elektrycznej przeznaczonej do sprzedaży,
- przychody ze sprzedaży niekoncesjonowanej.

#### **Budżet kosztów bezpośrednich**

- koszt pozyskania,
- koszt usług dystrybucyjnych,
- koszt usług przesyłowych.

#### **Budżet kosztów pośrednich (limitowanych)**

- budżet remontów i konserwacji,
- budżet marketingowy,
- budżet szkoleniowy,
- fundusz płac oraz budżet świadczeń pracowniczych,
- budżet „kosztów własnych”.

Strukturę budżetu sprzedaży stanowią przychody z działalności koncesjonowanej – gaz wysokometanowy i energia elektryczna oraz niekoncesjonowanej (np. wynajem powierzchni biurowej). Jakość opracowanego budżetu sprzedaży jest kluczowa z punktu widzenia całego procesu budżetowania, ponieważ jego poziom determinuje skalę kosztów bezpośrednich oraz pośrednich. Podstawą jego opracowania są szczegółowe wytyczne służące do kalkulacji prognoz sprzedaży dla klientów indywidualnych oraz biznesowych w oparciu o odpowiednie dla właściwych grup klienckich modele matematyczne bazujące na prognozach

temperatur, średnich zużyć w ramach danej taryfy czy też deklaracjach klientów. Budżetowanie sprzedaży spełnia warunki budżetowania zorientowanego na klientów – budżet sprzedaży klientów biznesowych jest sporządzany w przekroju poszczególnych klientów [Łada, 2011, s. 419]. Plan sprzedaży obejmuje m.in.: wolumen sprzedanego gazu i energii, ilość odbiorców oraz określenie mocy odbiorców w układzie taryfowym. Poziom kosztów bezpośrednich wynika z wielkości wolumenów gazu i energii zaplanowanych w budżecie sprzedaży. Dominującą pozycję w strukturze kosztów bezpośrednich zajmuje koszt zakupu gazu, którego poziom kalkulowany jest głównie w oparciu o planowany koszt zakupu na Towarowej Giełdzie Energii. Pozostały udział w strukturze kosztów bezpośrednich zajmuje koszt usług dystrybucyjnych oraz przesyłowych skalkulowany na podstawie wielkości ilościowych budżetu sprzedaży oraz stawki za przesył i dystrybucję.

Na budżet kosztów pośrednich składają się następujące subbudżety: budżet remontów i konserwacji, budżet marketingowy, budżet szkoleniowy, budżet „kosztów własnych” oraz fundusz płac. Każdy z wymienionych subbudżetów opracowywany jest przez komórki controllingu, przy ścisłej współpracy z komórkami merytorycznie odpowiedzialnymi za poszczególne obszary. Z uwagi na wdrażane działania optymalizacyjne, zmierzające do wzrostu efektywności realizowanych procesów, opracowanie każdego z subbudżetów uwzględnia klasyfikację zadań wraz z określeniem ich priorytetowości (w ramach danego subbudżetu) celem selekcji najbardziej optymalnych rozwiązań z punktu widzenia istotności zadań, jak również ograniczeń budżetowych. Za wykonanie budżetu kosztów pośrednich odpowiedzialny jest dyrektor danej jednostki. Stopień wykonania tego budżetu stanowi jeden z kluczowych mierników efektywności i jest kalkulowany na podstawie przedstawionego wcześniej limitu budżetowego. Weryfikacja i konsolidacja budżetu jest końcowym etapem jego opracowywania i jest realizowana przy współpracy biur controllingu oddziałów terenowych oraz centrali. Weryfikowana jest zgodność opracowanego budżetu z przyjętymi w procesie budżetowania wytycznymi.

Finalnym etapem prac nad planem działalności gospodarczej jest przyjęcie i zatwierdzenie budżetów wraz z subbudżetami dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, które poprzedza ich obrona.

Powierzenie opracowania budżetu specjalistycznej komórce (w analizowanym podmiocie jest to komórka controllingu) pozwala na zapewnienie odpowiedniej jakości procesu budżetowania. Kluczowym narzędziem służącym do administrowania procesem budżetowania jest procedura budżetowa. Dokonana identyfikacja czynników determinujących efektywność procedury budżetowej została zawarta w tabeli 3.



**Tabela 3.** Procedura budżetowa a efektywność alokacji zasobów

Etapy procesu budżetowania	Czynniki determinujące efektywność poszczególnych etapów
1	2
Opracowanie i przekazanie ogólnych oraz szczegółowych wytycznych do sporządzenia budżetów	+ plan budowy wartości grupy kapitałowej oraz wytyczne zawarte w karcie celów poszczególnych Oddziałów są transponowane na poziom wytycznych i założeń służących do opracowania budżetu
Prezentacja i przekazanie limitów budżetowych	+ wśród menedżerów poszczególnych ośrodków odpowiedzialności istnieje świadomość konieczności realizacji założeń budżetowych + etap opracowania wytycznych i założeń obejmuje identyfikację czynników zewnętrznych mających wpływ na strukturę i poziom budżetu sprzedaży i kosztów bezpośrednich, np. intensyfikacja liberalizacji rynku, prognozy temperaturowe, zmienność jednostkowego kosztu zakupu gazu i energii - limity budżetowe, przekazywane dyrektorom poszczególnych Oddziałów, są ostateczne, tzn. nienegocjowalne
Opracowanie budżetu sprzedaży – sporządzenie planu sprzedaży gazu i energii	+ istnieje wysoka świadomość controllerów dot. wpływu etapu opracowania wielkości sprzedaży na budżety cząstkowe, poszczególne narzędzia służące do kalkulacji tego budżetu, np. modele matematyczne, są cyklicznie weryfikowane pod kątem aktualności stosowanych rozwiązań i w razie konieczności aktualizowane + w celu zapewnienia jakości etapu planowania sprzedaży corocznie opracowywany budżet sprzedaży jest konfrontowany (i ewentualnie korygowany) ze średnioterminowym, kroczącym planem sprzedaży, który jest opracowywany w horyzoncie 5-letnim
Opracowanie budżetu kosztów cząstkowych – własnych, remontów i konserwacji, marketingu, szkoleniowego, funduszu płac	+ budżety ze względu na niezależny charakter każdego z nich są opracowywane równolegle - poszczególne elementy budżetów cząstkowych są opracowywane bez udziału menedżerów ośrodków odpowiedzialności, tzn. metodą odgórną
Weryfikacja oraz konsolidacja budżetu wraz z budżetami cząstkowymi	+ weryfikacja oraz konsolidacja budżetu celem eliminacji nieprawidłowości powstałych w procesie jego opracowywania przebiega dwuetapowo: wstępna konsolidacja i weryfikacja techniczna i merytoryczna odbywa się na poziomie biur controllingu w oddziałach, natomiast ostateczny proces weryfikacji i konsolidacji całości budżetu realizowany jest w biurze controllingu w centrali spółki
Przyjęcie i zatwierdzenie budżetów dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, które poprzedzone są „obroną” budżetów	+ przekazane poszczególnym Oddziałom limity budżetowe określają tylko i wyłącznie maksymalny poziom zasobów, jakim może dysponować w okresie, którego dotyczy planowanie, dana jednostka. Zarządzający jednostką podczas obrony i zatwierdzania budżetów musi merytorycznie uzasadnić poziom zaplanowanych środków w przekroju poszczególnych obszarów. W przypadku braku uzasadnienia dla zaplanowanego poziomu środków w budżecie, budżet zostanie skorygowany w dół celem zapewnienia efektywności kosztowej

cd. tabeli 3

1	2
Cykliczne opracowywanie raportów z wykonania budżetów oraz ich aktualizacja	+ analiza odchyleń pomiędzy wykonaniem budżetu a jego planem w przekroju ośrodków odpowiedzialności odbywa się w cyklu miesięcznym + każdy z menedżerów ośrodków odpowiedzialności uzyskuje na żądanie dostęp do wykonania swojego budżetu na dany dzień. Aktualizacja całego budżetu jest prowadzona raz w roku w ramach APDG

### Podsumowanie

Analizowany podmiot, dysponując odpowiednimi środkami, jest w stanie zapewnić względną efektywność procesu budżetowania. Administrowanie procesem budżetowania realizowane jest przez wydzieloną komórkę organizacyjną przy udziale specjalnie zaprojektowanych i wdrożonych procedur oraz narzędzi. Na podstawie przeprowadzonych badań można stwierdzić, iż poszczególne etapy oraz elementy stosowanej w analizowanym podmiocie procedury budżetowej charakteryzują się efektywnością – cykliczne, z częstotliwością uzależnioną od poziomu zarządzania, raportowanie odchyleń umożliwia szybką reakcję kadry zarządzającej. Komórka odpowiedzialna za proces budżetowania w analizowanym podmiocie nieustannie go usprawnia, reagując na dynamicznie zmieniające się otoczenie rynkowe. Czynniki, które wpływają na efektywność poszczególnych etapów procedury, w znacznej mierze pokrywają się z determinantami zaprezentowanymi w teoretycznej części artykułu.

### Literatura

- Barret E.M., Fraster L. (1997), *Conflicting Roles in Budgeting for Operations*, „Harvard Business Review”, July-August, za: A. Piosik (2006), *Zasady rachunkowości zarządczej*, WN PWN, Warszawa.
- Dobija D., Kucharczyk M. (2014), *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Jaruga A., Szycha A., Kabalski P. (2010), *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kaszuba-Perz A., Szydełko A. (2007), *Rachunkowość zarządcza*, WSiLiZ, Rzeszów.
- Łada M. (2011), *Metody rachunkowości zarządczej zorientowane na relacje z klientami – zastosowania w polskich spółkach giełdowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 668, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 41.

- 
- Łada M., Kozarkiewicz A. (2003), *Ewolucja planowania rocznego w przedsiębiorstwach*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa”, nr 5.
- Nita B. (2014), *Budżetowanie jako instrument sterowania w przedsiębiorstwie*, Studia Oeconomica Posnaniensia, vol. 2, no. 5.
- Nita B., Nowak E. (2007), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Wolters Kluwer Polska.
- Nowak E. (2009), *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE S.A., Warszawa.

#### EFFICIENCY OF RESOURCE ALLOCATION IN RELATION TO OPERATIONAL BUDGETING PROCEDURE – CASE STUDY

**Summary:** This article presents aspects of budgeting process as a tool of control and planning in organization. In the first part of the paper, essence, goals and scope of budgeting was presented. Function, stages and key rules of budget creating was also discussed. Second part of article concentrates on practical aspects of budgeting process – main stages and elements of budget procedure in specific organization was analyzed from the perspective of efficiency. Main purpose of this article is to identify components of budget's procedure, that determine efficiency of resource allocation in analyzed organization. The research methods adopted in the study include a literature analysis, and case study.

**Keywords:** budgeting, efficiency.