

*Monika Łada-Cieślak*

# Nowoczesne budżetowanie operacyjne

Budżetowanie roczne (operacyjne) należy do najpopularniejszych instrumentów rachunkowości zarządczej stosowanych w przedsiębiorstwach. Jak określał to P.F. Drucker (por. Drucker 1992, s. 412) w przedsiębiorstwach amerykańskich budżetowanie operacyjne było „zaraz po kserokopiarce i księgowości” najbardziej powszechnie wykorzystywanym instrumentem. Potwierdzały to badania praktyki wykonywane w innych krajach rozwiniętych gospodarczo. Wyniki badań publikowanych w latach 80. wykazywały, że kompletnym budżetem rocznym posługiwało się w krajach wysoko uprzemysłowionych ponad 90% badanych przedsiębiorstw (por. Horngren, Foster, Datar 1994 s. 187). Również obecnie w Polsce budżetowanie roczne cieszy się dużą popularnością i jest coraz częściej stosowane w przedsiębiorstwach.

Mimo takiej powszechności zastosowania, w ostatnich kilku latach w literaturze przedmiotu pojawia się coraz więcej publikacji, w których autorzy krytycznie odnoszą się do możliwości efektywnego wykorzystania tradycyjnego budżetowania we współczesnych przedsiębiorstwach. Opinie te popierane są wynikami badań praktyki gospodarczej. Szczególną uwagę zwraca się na coraz liczniejsze przypadki rezygnacji przez wiodące na rynkach przedsiębiorstwa z wykorzystania procesu budżetowania. Zjawisko to najbardziej wyraźnie zarysowuje się w państwach skandynawskich, gdzie takie znane firmy, jak: Handelsbanken, Volvo i IKEA zbudowały nowy system zarządzania przedsiębiorstwem bez procesu budżetowania (por. Hope, Fraser, 1999). Równolegle obserwuje się również drugi nurt poszukiwań, skierowany na wypracowanie nowoczesnego podejścia do tworzenia, zatwierdzania i kontroli budżetu rocznego przedsiębiorstwa.

Niedostosowanie tradycyjnego budżetowania operacyjnego do potrzeb współczesnych przedsiębiorstw związane jest najczęściej z następującymi negatywnymi aspektami zastosowania budżetu rocznego w przedsiębiorstwie (por. Allen, 1994):

- kontrola wykonania budżetu ma charakter mechaniczny, przez co tłumi inicjatywę i zaangażowanie pracowników;
- zbyt częste stosowanie narastającego sposobu ustalania wielkości budżetowych na podstawie danych historycznych;
- dostosowanie budżetów przede wszystkim do hierarchicznej struktury organizacyjnej, a nie do roli, jaką

jednostki wewnętrzne pełnią w realizacji strategii całego przedsiębiorstwa;

- budżetowanie nastawione jest z reguły na ocenę wielkości wykorzystywanych zasobów, bez powiązania z efektami, jakie przynoszą oraz roli, jaką pełnią w realizacji strategii;
- ograniczenie budżetowania do wewnętrznych aspektów działalności przedsiębiorstwa.

Te negatywne skutki związane są przede wszystkim z założeniami tradycyjnego budżetowania, a nie z poprawnością jego realizacji w praktyce. Na wady te nakładają się nieprawidłowości, których występowaniu sprzyjają założenia tradycyjnego budżetowania operacyjnego. Najczęściej wymieniane niebezpieczeństwa to (por. Doyle, 1996):

- krótkoterminowa orientacja, czyli poświęcanie celów strategicznych na rzecz doraźnych korzyści,
- ścisła realizacja założeń budżetowych zamiast reagowania na zmiany w otoczeniu,
- ograniczanie działań jednostki do realizacji działań dających jej pozytywne efekty,
- występowanie marnotrawstwa w postaci rezerw budżetowych.

Podstawowym argumentem na rzecz konieczności modyfikacji dotychczas stosowanego podejścia do problematyki budżetowania operacyjnego jest fakt, że tradycyjne budżetowanie jest coraz częściej postrzegane jako uciążliwa procedura hamująca gotowość innowacyjną pracowników i ograniczająca możliwości reagowania na zmiany obserwowane w otoczeniu przedsiębiorstwa. Wyniki tych badań prowadzą do wniosku, że tradycyjne budżetowanie jest instrumentem, który nie jest dostosowany do oczekiwań współczesnych przedsiębiorstw (por. Bunce, Fraser, Woodcock, 1995).

Badania praktyki gospodarczej przeprowadzone przez grupę badawczą CAM-I umożliwiły sformułowanie wymagań, jakie powinien spełniać system budżetowania. Wnioski te zostały opracowane na podstawie analizy oczekiwań kadry zarządzającej przedsiębiorstwami. Wyniki badań wykazały konieczność stworzenia nowego podejścia do procesu budżetowania operacyjnego, podejścia, które umożliwi docelowo osiągnięcie następujących charakterystyk budżetowania (por. Newing, 1994):

- uwzględnienie w systemie budżetowania konieczności realizacji całościowej strategii, a więc zapewnienie

Tab. 1. Podstawowe założenia nowoczesnego budżetowania

Kluczowe cele	Konsekwencja i korzyści
Ukierunkowanie strategiczne	Powiązanie budżetów z wizją, misją i strategią
	Jasne decyzje dotyczące konkurencyjnych potrzeb
Racjonalizacja wykorzystania zasobów	Zarządzanie procesami ponad wydziałami
	Zastosowanie różnych cykli czasowych
	Koncentracja na rezultatach zadań i ich produktywności
	Zapewnienie, że korzyści inwestycyjne będą dostrzegane
Ciągłe doskonalenie	Doskonalenie w kierunku zewnętrznie ukształtowanych celów
	Uwidocznienie marnotrawstwa i miejsca, gdzie występuje
Wzmacnianie zachowań	Polepszenie budowania consensusu i podejmowania decyzji
	Wykorzystanie zrównoważonego zestawu mierników oceny
Wartość dodana	Podkreślenie planowania, doskonalenia i zapobiegania
	Zintegrowanie budżetowania z procesem zarządzania

Źródło: BUNCE, FRASER, WOODCOCK, 1995, s. 257.

nie osiągania celów w różnych aspektach działalności, nie tylko w aspekcie finansowym,

- ściśle powiązanie wielkości wykorzystywanych zasobów z efektami, jakie są w ten sposób uzyskiwane,
- wspomaganie procesu ciągłych zmian poprzez zmniejszenie stopnia w jakim wykorzystywane są dane historyczne, a skoncentrowaniu się na szukaniu coraz lepszych i bardziej efektywnych sposobów realizacji wymagań otoczenia,
- wzmacnianie zachowań pracowników w kierunku realizacji przyjętych celów całego przedsiębiorstwa, a nie tylko poszczególnych obszarów działalności,
- realizacja budżetowania w sposób zapewniający uzyskanie wartości dodanej.

Wszystkie wyszczególnione charakterystyki mają pozwolić na osiągnięcie w wyniku wykorzystania procesu budżetowania takiego zwiększenia efektywności działania, aby zrekompensowane zostało, związane z jego realizacją, zaangażowanie czasu i energii pracowników oraz poniesione koszty. W tym celu konieczne jest zredukowanie biurokracji, uproszczenia całego systemu budżetowania, przeniesienie nacisku z kontroli wykonania na zapobieganie, przy znacznej integracji z innymi stosowanymi w przedsiębiorstwie instrumentami. Podsumowanie założeń koniecznych do osiągnięcia wymogów współczesnego budżetowania przedstawione zostało w tabeli 1.

Postulaty te zostały uwzględnione we współcześnie formułowanych koncepcjach budżetowania. Dwie najpopularniejsze współczesne metody budżetowania operacyjnego – budżetowanie w przekroju działań oraz budżetowanie *Kaizen* wypracowane zostały na bazie założeń całościowych koncepcji zarządzania, takich jak

koncepcja zarządzania przez działania (ang. *Activity Based Management*) oraz japońska filozofia zarządzania *Kaizen*. Z tego powodu charakterystyka tych metod budżetowania jest w znacznym stopniu zbieżna z cechami całościowych koncepcji.

Podstawowe, nowe propozycje rozwiązań zawarte we współczesnych koncepcjach dotyczą przede wszystkim modyfikacji takich elementów procesu budżetowania, jak:

- stosowane w budżetach przekroje prezentacji danych,
- wykorzystywane do weryfikacji budżety wzorców zużycia zasobów,
- przyjęte kryteria oceny efektywności alokacji zasobów,
- zakres powiązania procesu budżetowania z innymi instrumentami zarządzania.

W zakresie proponowanych w nowych metodach przekrojów prezentacji danych budżetowych uwagę zwraca odchodzenie od tradycyjnie stosowanych układów przychodów i kosztów charakterystycznych dla rachunkowości finansowej. Układy te są uzupełniane lub wręcz zastępowane danymi w przekrojach dostosowanych do bezpośredniego przeprowadzania analiz do celów zarządzania. Stosowane nowe przekroje prezentacji danych obejmują m.in. przychody w przekroju klientów (grup klientów), koszty wykorzystania lub pozyskania poszczególnych grup zasobów, koszty według działań, przychody i koszty poszczególnych projektów. Taki układ budżetu zapewnia możliwość jego weryfikacji nie tylko w ujęciu operacyjnym, ale również strategicznym.

Drugim elementem charakterystycznym dla współczesnych metod budżetowania jest wykorzystanie nowych źródeł wzorców zużycia zasobów. Tradycyjnie stosowane wzorce wewnętrzne (normy i dane historyczne) są obecnie uzupełniane o wzorce pochodzące z otoczenia przedsiębiorstwa lub będące wartościami docelowymi. Wśród zewnętrznych wzorców niefinansowych postuluje się stosowanie wskaźników określających zasobochłonność, takich jak: materiałochłonność, produktywność itp. Jako wzorce wartościowe mogą być stosowane również koszty ogółem lub koszty jednostkowe osiągane przez inne jednostki. Podstawowymi źródłami wzorców zewnętrznych są przedsiębiorstwa konkurencyjne, firmy wiodące w branży oraz liderzy w różnych obszarach funkcjonalnych. W zakresie wzorców wewnętrznych ich gama rozszerzona została o wartości docelowe, ustalane poprzez dekompozycje celów strategicznych przedsiębiorstwa lub szacowane efekty, jakie są spodziewane poprzez zakładany w budżecie sposób wykorzystania zasobów. W tym ujęciu rolą budżetowania jest zapewnienie zmiany sposobu funkcjonowania przedsiębiorstwa, by osiągnięcie zakładanych wzorców było możliwe. Tym samym oznacza to nastawienie budżetowania na zmniejszanie luki lub uzyskanie przewagi konkurencyjnej.

Kolejną cechą charakteryzującą współczesne podejście do budżetowania są mierniki oceny stosowane przy wyborze kierunków alokacji zasobów. W literaturze przedmiotu postuluje się stosowanie nie tylko mierników finansowych, ale również innych wskaźników o charakterze ilościowym, a niekiedy również jakościowym. W procesie budżetowania – jako kryteria oceny alokacji zasobów – zaleca się stosować równoważony zespół mierników dokonań – taki zestaw, który opracowany został w powiązaniu z celami strategicznymi przedsiębiorstwa.

Ostatnim zidentyfikowanym rozwiązaniem nadającym współczesnemu budżetowaniu nowy wymiar jest wkomponowanie go w całościowy system zarządzania. Oznacza to bardzo ściśle powiązanie budżetowania z innymi instrumentami rachunkowości zarządczej. Do instrumentów, które mogą być powiązane z procesem budżetowania operacyjnego zalicza się przede wszystkim (Sharman, 1996):

- zbilansowaną kartę osiągnięć – poprzez dostarczenie mierników mogących stanowić kryteria alokacji zasobów oraz wartości docelowych tych mierników, jako celów na realizację których powinny zostać w budżecie przydzielone środki;
- *benchmarking* – jako instrument pozyskania wielkości wzorcowych zużycia zasobów, wskazujący na obszary działalności wymagających zmian, czyli obszary o największej luce jakości wykonania;

- analizę łańcucha wartości, tj. analizę umożliwiającą porównanie wysokości kosztów poszczególnych działań z uzyskiwaną w wyniku ich realizacji wartością dla klienta oraz wskazującą priorytetowe, istotne z punktu widzenia strategii, obszary działalności przedsiębiorstwa.

Instrumentów, które mogą być wykorzystywane, może być znacznie więcej. Ich dobór jest w znacznej mierze podyktowany specyfiką działalności danego przedsiębiorstwa. Wszystkie te instrumenty wplecione w proces budżetowania nadają mu nową charakterystykę.

Wszystkie propozycje zawarte we współczesnych koncepcjach budżetowania są skierowane na wypracowanie takiego podejścia do procesu tworzenia, zatwierdzania i kontroli wykonania budżetu rocznego, by był to instrument, który może być efektywnie wykorzystany przez współczesne przedsiębiorstwa, czyli przede wszystkim przez przedsiębiorstwa funkcjonujące na globalnych, szybko zmieniających się rynkach, na których konkurencja jest bardzo duża. Przedsiębiorstwa te potrzebują instrumentu, który zapewni możliwość elastycznego działania i szybkiego wprowadzania zmian, skierowanych na jak najlepsze spełnianie potrzeb klientów w sposób zapewniający przedsiębiorstwu odpowiedni zysk.

*Monika Łada-Cieślak*

## BIBLIOGRAFIA

- [1] ALLEN D., *Dynamic Budgetary Control*, „Management Accounting” (UK), December 1994.
- [2] HOPE J., FRASER R., *Beyond Budgeting: Building a New Management Model*, „Management Accounting” (UK), January 1999.
- [3] BUNCE P., FRASER R., WOODCOCK L., *Advanced Budgeting: A Journey to Advanced Management Systems*, „Management Accounting Research”, 6/1995.
- [4] CONNOLLY T., ASHWORTH G., *An Integrated Activity-based Approach to Budgeting*, „Management Accounting” (UK), March 1994.
- [5] DOYLE D., *Kontrola kosztów*, Signum, Kraków 1996.
- [6] DRUCKER P.F., *Management: Tasks, Responsibilities, Practices*, Butterworth-Heinemann Ltd, Oxford, 1992.
- [7] HORNGREN C.T., FOSTER G., DATAR S., *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, 1994.
- [8] NEWING R., *Advanced Budgeting Requires an Advanced Management System*, „Management Accounting” (UK), December 1994.
- [9] SHARMAN P., *Activity/Process Budgets: A Tool for Change Management*, „CMA Magazine”, Society of Management Accountants of Canada, March 1996.

Autorka – dr inż., adiunkt, Katedra Zarządzania Finansami, Wydział Zarządzania, Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie.