

Marcin Wierzbński

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

ZMIENNOŚĆ OTOCZENIA PRZEDSIĘBIORSTWA A PODEJŚCIE DO BUDŻETOWANIA

1. Istota i ograniczenia budżetowania

Obecnie otoczenie wielu przedsiębiorstw cechuje szybka dynamika zmian, które są związane m.in. z globalizacją działalności gospodarczej, ekspansją przedsiębiorstw na rynki międzynarodowe, skracaniem się przeciętnego cyklu życia produktów, nasilaniem się walki konkurencyjnej oraz innowacyjnością i szybkim rozwojem różnego rodzaju technologii. To wszystko sprawia, iż przedsiębiorstwa, chcąc osiągnąć sukces, muszą nie tylko podążać za zachodzącymi zmianami, lecz powinny je przewidywać i z odpowiednim wyprzedzeniem uwzględniać w swojej praktyce gospodarczej. Aby tego dokonać z pozytywnym skutkiem dla osiąganych wyników finansowych, przedsiębiorstwa powinny implementować oraz doskonalić różne sposoby konkurencyjności i metody zarządzania.

Jedną z metod powszechnie wykorzystywanych w zarządzaniu przedsiębiorstwami jest budżetowanie. Przez budżetowanie można rozumieć proces, na który składają się określone fazy i etapy, wykonywane w określonej kolejności, przy czym ich liczba wynika z indywidualnego podejścia przedsiębiorstwa do budżetowania [*Budżetowanie kosztów...* 2002, s. 13]. Najczęściej wymienianymi fazami w procesie budżetowania są:

- faza tworzenia budżetu,
- faza realizacji budżetu,
- faza kontroli budżetowej.

W procesie budżetowania następuje opracowanie całościowego budżetu przedsiębiorstwa, który wyznacza ramy jego działalności na najbliższy okres, a jednocześnie stanowi punkt odniesienia do oceny osiąganych wyników finansowych. Budżet stanowi bowiem plan o bliskim horyzoncie czasu, który przedstawia cele

przedsiębiorstwa w kategoriach finansowych oraz sposoby ich osiągnięcia. Budżety są sporządzane dla całego przedsiębiorstwa oraz dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności (wyodrębnianych w przekroju jednostek organizacyjnych), stanowią podstawę do ich późniejszej oceny i rozliczenia z wykonanych zadań. Tak rozumiane budżetowanie ma spełniać szereg funkcji, z których najistotniejsze to funkcja informacyjna, funkcja motywacyjna oraz funkcja kontrolna.

Ogólnym celem budżetowania wynikającym z trzech jego funkcji jest wspomaganie zarządzania działalnością przedsiębiorstwa. Budżetowanie ma przyczyniać się do skutecznego i efektywnego wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa oraz do osiągania jak najlepszych wyników w danych warunkach. Należy sobie zadać pytanie, czy ten ogólny cel budżetowania jest realizowany we wszystkich przedsiębiorstwach niezależnie od tego, w jakim otoczeniu działają? Wielu menedżerów wskazuje, iż budżetowanie w tradycyjnym wydaniu nakłada na przedsiębiorstwa swego rodzaju „sztywny gorset”, uniemożliwiając im szybkie dostosowywanie się do zmieniających się uwarunkowań oraz wykorzystywanie pojawiających się możliwości, a tym samym osiąganie najlepszych wyników finansowych w danych warunkach. Jack Welch, wieloletni prezes General Electric, stwierdza wręcz, iż „w większości przedsiębiorstw proces ustalania budżetu należy do najbardziej nieefektywnych czynności zarządzania. Zabiera firmie czas, odbiera energię, radość i wielkie marzenia. Utrudnia dostrzeżenie szansy i marnuje rozwój. Prowadzi do bezproduktywnych zachowań firmy – od odgradzania się przed nowościami po zadowalanie się przeciętnością. W rzeczywistości większość firm odnosi zwycięstwa wbrew budżetowi, a nie dzięki niemu” [Welch, Welch 2005, s. 217]. Dalej Jack Welch jednak dodaje, iż „planowanie finansów nie jest złe. Niewątpliwie trzeba pilnować liczb, ale nie w taki sposób, jak to się zazwyczaj robi” [Welch, Welch 2005, s. 217]. Inny krytyczny komentarz na temat budżetowania wyraził Bob Lutz, były wiceprezes Chryslera. Nazwał on budżet narzędziem represji. Jan Wallander, były prezes Svenska Handelsbanken, określa budżet jako niepotrzebne zło. Te krytyczne komentarze na temat budżetowania znajdują również potwierdzenie w prowadzonych badaniach [Read i in. 2004, s. 197]. Jedno z badań przeprowadzonych wśród dyrektorów finansowych wykazało, iż 79% z nich za jeden z 5 najważniejszych celów uznało odrzucenie budżetowania. Natomiast 90% dyrektorów finansowych określiło budżetowanie jako proces bardzo uciążliwy.

Jeżeli budżetowanie jest procesem nieefektywnym i nie przyczyniającym się do osiągania jak najlepszych wyników przez przedsiębiorstwa w danych warunkach, to należy się zastanowić, w jaki sposób zmienić podejście do budżetowania oraz jego metody, aby budżetowanie spełniało ponownie swoje funkcje. Jeżeli natomiast taka zmiana nie będzie możliwa, to należy się zastanowić, jakie metody mogą zastąpić budżetowanie, gdyż zgodnie z tym, co stwierdził J. Welch, „liczb należy pilnować”.

2. Wpływ zmienności otoczenia przedsiębiorstwa na podejście do budżetowania

Aby budżetowanie mogło skutecznie wspomagać zarządzanie przedsiębiorstwem, powinno spełniać dwa zasadnicze postulaty:

1. Budżet powinien stanowić odzwierciedlenie, a także uszczegółowienie celów strategicznych przedsiębiorstwa.
2. Przyjęta procedura oraz metoda budżetowania powinny odpowiadać specyfice działalności przedsiębiorstwa, a także uwarunkowaniom gospodarczym, w którym ten podmiot funkcjonuje.

Spełnienie pierwszego postulatu wiąże się koniecznością zachowania ciągłości pomiędzy planowaniem strategicznym a budżetowaniem. Brak takiego powiązania powoduje, iż długookresowe cele nie znajdują pokrycia w bieżących działaniach wykonywanych w przedsiębiorstwie. Tym samym strategia, która powinna zmierzać do podnoszenia wartości przedsiębiorstwa, staje się tylko martwym zapisem, nie realizowanym w praktyce.

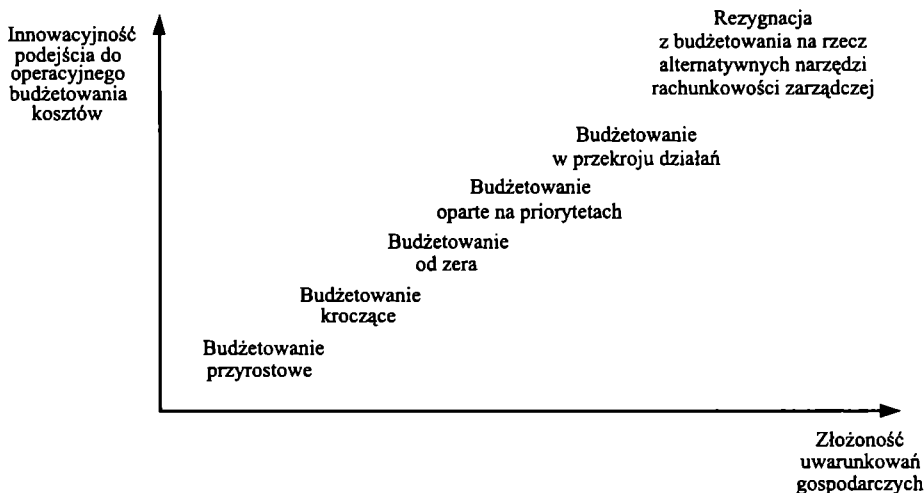
Spełnienie drugiego postulatu jest ściśle związane z ewolucją zmian zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstw. W wyniku zmian dotyczących warunków, w których przedsiębiorstwom przychodzi funkcjonować, powinno zmieniać się również podejście do budżetowania.

Należy jednak zauważyć, iż turbulentne otoczenie nie dotyczy wszystkich jednostek gospodarczych w jednakowym stopniu. Niektóre przedsiębiorstwa, działające głównie w obszarze zaawansowanych technologii oraz na rynkach, gdzie występuje nasilenie walki konkurencyjnej, muszą być bardziej wrażliwe na informacje płynące z otoczenia o potencjalnych szansach i zagrożeniach. W związku z tym budżetowanie w tych jednostkach gospodarczych powinno zostać uelastycznione, umożliwiając w ten sposób szybkie reagowanie na zmiany zachodzące w otoczeniu gospodarczym. Natomiast w ramach podmiotów, które działają w tradycyjnych branżach, na rynkach odznaczających się wysokim stopniem przewidywalności oraz brakiem konkurencji, wydaje się, iż budżetowanie może być bardziej zbliżone do podejścia tradycyjnego.

Można więc pokusić się o stwierdzenie, iż istnieje zależność pomiędzy złożonością warunków gospodarowania a podejściem do budżetowania, które powinno przyjąć przedsiębiorstwo. Wybór odpowiedniej do istniejących uwarunkowań metody budżetowania z pewnością przyczyni się do lepszej kontroli zużywanych zasobów w przedsiębiorstwie oraz do wzrostu efektywności działania i jego wartości. Omawianą zależność przedstawiono na rys. 1.

Jak już stwierdzono wcześniej, tradycyjne podejście do budżetowania może być nadal stosowane w tych podmiotach gospodarczych, które:

- działają na stabilnych rynkach, na których zmiany zachodzą powoli oraz dają się przewidzieć z odpowiednim wyprzedzeniem,
- nie są wystawione na działanie silnej konkurencji,
- oferują produkty homogeniczne o długim cyklu życia,



Rys. 1. Zależność pomiędzy złożonością uwarunkowań gospodarczych a podejściem do budżetowania

Źródło: opracowanie własne.

- uznają zmniejszanie ilości zużywanych zasobów za podstawowe źródło zwiększania przepływów środków pieniężnych.

Przedsiębiorstwa, które działają w takich uwarunkowaniach gospodarczych, realizują często strategię stabilizacyjną, zmierzającą do zachowania dotychczasowej pozycji na rynku. W związku z tym w odniesieniu do tego przypadku tradycyjne budżetowanie może spełnić postulat konieczności zachowania ciągłości pomiędzy planowaniem strategicznym a operacyjnym. Podstawowym bowiem celem przedsiębiorstwa funkcjonującego w tych warunkach, a jednocześnie zmierzającego do podnoszenia swojej wartości, jest zmniejszanie ilości zużywanych zasobów. Ścisła kontrola kosztów za pomocą tradycyjnego budżetowania może przyczyniać się do zwiększania wyniku ze sprzedaży oraz generowanych przepływów środków pieniężnych, na których opiera się w dużej mierze wartość przedsiębiorstwa.

Jako przykład przedsiębiorstw, dla których tradycyjne podejście do budżetowania jest nadal odpowiednie, można podać podmioty działające w sektorze energetycznym, w którym widoczne są dopiero załazki wolnego rynku (szczególnie w odniesieniu do przedsiębiorstw wytwarzających energię elektryczną). Oferowane przez te przedsiębiorstwa produkty można uznać za homogeniczne, o długim cyklu życia. W większości przedsiębiorstwa te zajmują pozycję monopolistyczną (dystrybutorzy ciepła i energii elektrycznej), a osiągane przez nie wyniki finansowe nie zależą od szybkich reakcji na potrzeby klientów, gdyż te są jasno zdefiniowane, lecz w dużej mierze od wysokości ponoszonych kosztów.

Odsetek przedsiębiorstw, które funkcjonują w tak komfortowych warunkach, jest jednak coraz mniejszy. W związku z tym tradycyjne podejście do budżeto-

wania przestaje być adekwatne do zmieniających się uwarunkowań gospodarczych. W aktualnych warunkach sukces przedsiębiorstwa, rozumiany jako ciągłe podnoszenie jego wartości, jest determinowany przyjęciem nowych metod wspomagających zarządzanie. Nowe podejście do zarządzania jest w swej istocie ukierunkowane na szybkie zaspokajanie potrzeb klientów, na wyprzedzanie konkurencji w jej poczynaniach na rzecz pozyskiwania nowych odbiorców, na przykładanie większej wagi do jakości oferowanych produktów. Zmiany dotyczące zaspokajania potrzeb klientów warunkują również przechodzenie od struktur hierarchicznych w stronę bardziej spłaszczonych oraz poddanych decentralizacji form organizacji działalności.

Przejście od ery industrialnej do epoki informacyjnej zmienia podejście do budżetowania, które zaczyna ewoluować w kierunku rozwiązań bardziej elastycznych. Zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstw mają swoje przełożenie na strukturę kosztów ponoszonych w przedsiębiorstwach, działających w nowych uwarunkowaniach. Coraz większe znaczenie mają koszty pośrednie oraz koszty związane z prowadzeniem badań nad nowymi produktami, które nie były szczególnym punktem zainteresowania w tradycyjnym budżetowaniu. Aby budżetowanie mogło nadal spełniać swoje funkcje oraz aby umożliwiała przekładanie celów strategicznych zorientowanych na wzrost wartości przedsiębiorstwa na spójny zestaw zadań wykonywanych w krótkim czasie, należy przed jego metodami postawić nowe wymagania, które dotyczą:

- konieczności realizowania całościowej strategii,
- powiązania wielkości wykorzystywanych zasobów z osiąganymi efektami,
- wspomaganie procesu ciągłych zmian, co pociąga za sobą konieczność skoncentrowania się na coraz lepszych oraz bardziej efektywnych sposobach realizacji wymagań otoczenia,
- ukierunkowywania działań pracowników na realizację celów przedsiębiorstwa, a nie tylko poszczególnych jego obszarów działalności,
- wspomaganie tworzenia wartości dodanej [Łada-Cieślak 2000a].

Wydaje się, iż wymienione postulaty, dotyczące bardziej elastycznego podejścia do budżetowania, spełnia kilka metod, a mianowicie:

- budżetowanie „od zera”,
- budżetowanie oparte na priorytetach,
- budżetowanie oparte na działaniach.

Wymienione metody budżetowania mają ze sobą wiele wspólnego, chociaż w chronologii ich rozwoju najpierw wykształciło się budżetowanie „od zera”. W tym podejściu do budżetowania, którego procedura nakazuje analizowanie wszelkich działań oraz ponoszonych kosztów tak, jakby przedsiębiorstwo zaczynało działalność od początku, istnieje szersza możliwość przekładania długofalowych celów przedsiębiorstwa, działającego w zmiennym otoczeniu, na działania wykonywane w krótkim okresie. Budżetowanie „od zera” przyczyniło się do wzmocnienia kontroli kosztów pośrednich, których znaczenie w strukturze zużycia zasobów ciągle wzrasta.

Z budżetowaniem „od zera” ściśle związana jest inna metoda budżetowania, a mianowicie budżetowanie oparte na priorytetach [Łada-Cieślak 2000b]. Ta metoda budżetowania umożliwia tworzenie budżetów działań, które w ograniczonym stopniu przyczyniają się do tworzenia wartości dodanej, a mianowicie: budżetów działu administracyjnego i obsługi prawnej, przetwarzania danych, działu personalnego itp. Budżetowanie oparte na priorytetach pozwala na skuteczne kontrolowanie tej grupy kosztów, ponieważ z jednej strony rozpatruje możliwe do wykonania działania z punktu widzenia długofalowych celów, a z drugiej strony bierze pod uwagę ograniczone zasoby, którymi dysponuje przedsiębiorstwo. Aby dokonać prawidłowego wyboru, pakietom działań zostają nadane określone priorytety, które umożliwiają odpowiednie ich szeregowanie. Ostateczny wybór pakietów działań jest determinowany wysokością posiadanych zasobów i priorytetem, który nadano określonemu pakietowi. Słabą stroną tych dwóch podejść do budżetowania jest niewystarczające wsparcie metodologiczne. W związku z tym szersze zastosowanie może znaleźć koncepcja budżetowania opartego na działaniach, która jest szeroko przedstawiana w literaturze.

Wydaje się, iż wymienione trzy metody budżetowania można wykorzystać w szeroko rozumianym sektorze przedsiębiorstw montażowych (np. przemysł samochodowy), które są wystawione na oddziaływanie zmiennego otoczenia oraz dużej konkurencji. W tych podmiotach duże znaczenie powinno przypisywać się do odpowiedniego rozliczania kosztów pośrednich. Szybki postęp technologiczny, występujący zwłaszcza w działalności przedsiębiorstw montażowych, spowodował wzrost udziału kosztów pośrednich w globalnym zużyciu zasobów.

Skrajnym przypadkiem jest rezygnacja z budżetowania jako metody wspomagającej zarządzanie na rzecz alternatywnych narzędzi rachunkowości zarządczej [Szychta 2000b]. Zjawisko to można w ostatnim czasie obserwować szczególnie w korporacjach skandynawskich, takich jak: Volvo, Ikea i Handelsbanken. Tego typu podejście powinno być charakterystyczne dla przedsiębiorstw, które swój potencjał wzrostu wartości budują na wiedzy oraz doświadczeniu pracowników, a więc na podstawie szeroko rozumianych inwestycji w kapitał intelektualny (producenci oprogramowania, przedsiębiorstwa doradcze, przedsiębiorstwa e-biznesowe). Funkcjonowanie tych podmiotów gospodarczych jest organizowane na zasadzie struktur sieciowych oraz opiera się na wzajemnym zaufaniu kierownictwa i podwładnych. Minimalizacja kosztów nie należy do zasadniczych celów tych podmiotów gospodarczych. Budżetowanie, które koncentruje się na krótkoterminowym wyniku finansowym, niejednokrotnie przyczynia się do ograniczania wydatków na cele związane z podnoszeniem wartości aktywów intelektualnych.

Jednym z popularnych narzędzi, które może wypełnić pustkę po budżetowaniu, jest strategiczna karta wyników (*balanced scorecard*). Konstruując system wspomagający zarządzanie, nie można jednak ograniczyć się do tradycyjnych perspektyw tego narzędzia, a więc do perspektywy finansowej, perspektywy klientów, perspektywy procesów wewnętrznych oraz perspektywy uczenia się i wzrostu.

Oprócz tych tradycyjnych perspektyw strategicznej karty wyników należy uwzględnić zagadnienia (perspektywy), które są istotne dla konkretnych przedsiębiorstw. Na przykład dla przedsiębiorstw e-biznesowych tradycyjny kształt strategicznej karty wyników należałoby uzupełnić co najmniej o perspektywę innowacyjności i współpracy z partnerami gospodarczymi, którzy w przedsięwzięciach internetowych odgrywają dużą rolę w tworzeniu wartości dodanej dla klientów.

Inną istotną kwestią, którą należy wziąć pod uwagę przy zastępowaniu budżetowania innymi metodami wspomagającymi zarządzanie przedsiębiorstwami, jest funkcja motywacyjna. Funkcja ta odgrywa szczególną rolę w przedsiębiorstwach działających w zmiennym otoczeniu. W tych podmiotach cykl życia produktu lub nawet modelu biznesowego może być stosunkowo krótki, a więc również w stosunkowo krótkim czasie należy osiągnąć takie wyniki finansowe, które zapewnią właścicielom satysfakcjonującą stopę zwrotu z zaangażowanego kapitału. W związku z tym system wspomagający zarządzanie powinien stymulować pracowników do osiągania jak najlepszych wyników w danych warunkach, a nie tylko do osiągania wyznaczonych wcześniej celów, zawartych np. w strategicznej karcie wyników. Wyznaczone wcześniej cele powinny być traktowane jako niezbędne minimum, a nie jako ostateczny rezultat podejmowanych działań. Nadanie metodom wspomagającym zarządzanie takiej roli wymaga wprowadzenia swego rodzaju rywalizacji między pracownikami i partnerami gospodarczymi w zakresie osiąganych wyników.

Zgodnie ze stwierdzeniem J. Welcha, iż „liczb należy pilnować”, wydaje się, że nawet przedsiębiorstwa działające w zmiennym i wymagającym otoczeniu powinny sporządzać plan finansowy w celu kontrolowania płynności finansowej. Plan ten nie powinien być jednak podstawą do oceny ośrodków odpowiedzialności za osiągane wyniki i podstawą systemu motywacyjnego. Te funkcje powinny przejąć inne narzędzia, które uwzględniają nie tylko cele finansowe, ale również cele niefinansowe. Jak już stwierdzono, te funkcje może przejąć chociażby strategiczna karta wyników. Celem planu finansowego, który powinien być tworzony dla różnych scenariuszy zewnętrznych uwarunkowań prowadzenia działalności, jest określenie działań zaradczych, które należałoby podjąć w przypadku, gdyby sytuacja w zakresie płynności finansowej uległa znacznemu pogorszeniu. Ponadto plan finansowy musi być tworzony przez spółki publiczne niezależnie od tego, w jakim sektorze gospodarki działają. Podstawowe informacje z tego planu są bowiem udostępniane akcjonariuszom.

3. Podsumowanie

Z przedstawionych rozważań wynika, iż metody budżetowania powinny być dostosowane do zmienności otoczenia, w których działają przedsiębiorstwa. Ponadto ważne jest, aby budżetowanie było podporządkowane zasadniczemu celowi przedsiębiorstwa, którym jest tworzenie wartości dla właścicieli i przyjętej

strategii. Najogólniej można stwierdzić, iż podejście zastosowane do wspomagania zarządzania powinno się charakteryzować:

- elastycznością wystarczającą do szybkiej reakcji na nieprzewidywalną zmianę,
- wielowymiarowością zachęcającą do współpracy, a nie do kategoryzacji,
- uaktualnianiem umożliwiającym szybkie i pewne podejmowanie decyzji w zakresie okazji rynkowych oraz fuzji i przejęć,
- przedsiębiorczym nastawieniem, które eliminuje przekonanie, iż jeżeli coś nie jest zawarte w budżecie, to nie można tego zrobić [Read i in. 2004, s. 196].

Aby wymienione postulaty były spełnione, konieczne jest przyjęcie odpowiednich metod budżetowania, które muszą być na tyle elastyczne, aby z jednej strony nie ograniczały menedżerów w wykorzystywaniu szans na zwiększanie wartości przedsiębiorstwa, a z drugiej strony stanowiły podstawę do stworzenia skutecznego mechanizmu motywacyjnego oraz kontrolnego.

Literatura

Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2002.

Gierusz J., *Ograniczenia systemu budżetowania*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000 nr 11.

Łada-Cieślak M., *Budżetowanie od zera*, „Rachunkowość Zarządcza i Controlling” 2000a nr 12.

Łada-Cieślak M., *Nowoczesne budżetowanie operacyjne*, „Przegląd Organizacji” 2000b nr 1.

Read C. i in., *eCFO Budowanie wartości w przedsiębiorstwach nowej ery*, IFC Press, Kraków 2004.

Szychta A., *Kierunki rozwoju budżetowania operacyjnego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000a nr 6.

Szychta A., *Roczne budżetowanie operacyjno-finansowe a alternatywne instrumenty zarządzania przedsiębiorstwem*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000b nr 11.

Welch J., Welch S., *WINNING – znaczy zwyciężać*, Wydawnictwo Studio EMKA, Warszawa 2005.

THE CHANGEABILITY OF BUSINESS ENVIRONMENT VERSUS BUDGETING METHODS

Summary

In the article author tries to match different budgeting methods with a degree of business environment changeability. Author claims that the more changeable the business environment the more flexible budgeting methods we need to use. In companies operating, for example, in high technology industries where the business environment is very unstable, it is possible to replace traditional budgeting with other performance measurement like balanced scorecard.