

Elastyczne budżetowanie jako alternatywa dla tradycyjnych metod planowania finansowego

Patrycja Muszelik

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188053@student.ue.wroc.pl

Viktoriia Smyrnova

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188071@student.ue.wroc.pl

Weronika Sikora

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: 188091@student.ue.wroc.pl

© 2025 Patrycja Muszelik, Viktoriia Smyrnova, Weronika Sikora

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Muszelik, P., Smyrnova, V. i Sikora W. (2025). Elastyczne budżetowanie jako alternatywa dla tradycyjnych metod planowania finansowego. W: P. Bednarek (red.), *Rachunkowość zarządcza w erze globalizacji, zrównoważonego rozwoju i nowych technologii* (s. 23-33). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: W opracowaniu porównano tradycyjne procesy budżetowania z elastycznym budżetowaniem, ukazując ich główne założenia, różnice oraz zastosowanie w dynamicznym środowisku biznesowym. Celem pracy było przedstawienie elastycznego budżetowania jako alternatyw dla tradycyjnych metod planowania finansowego. W ramach osiągnięcia celu zastosowano metodę analizy literatury. We wstępie przedstawiono pojęcia budżetu i budżetu elastycznego oraz pokrótce je opisano. W pierwszej części skupiono się na metodach, które są wykorzystywane w budżetowaniu elastycznym, koncentrując się na różnicach pomiędzy metodą budżetu elastycznego a wymogami budżetu tradycyjnego. W drugiej części poddano dyskusji istotę budżetu tradycyjnego, zwracając uwagę na realizację tworzenia budżetu, a także przedstawiając stanowiska zarówno krytyków tej metody budżetowania, jak i jej zwolenników. Ze względu na ciągłe doskonalenie się procesu budżetowania do potrzeb konkretnej organizacji nie należy skupiać się wyłącznie na modelach tradycyjnych, a szukać również alternatyw w budżetowaniu elastycznym.

Słowa kluczowe: tradycyjne procesy budżetowania (tradycyjne budżetowanie), elastyczne procesy budżetowania (elastyczne budżetowanie), metody planowania finansowego

1. Wstęp

Celem badawczym pracy jest przedstawienie elastycznego budżetowania jako alternatywy dla tradycyjnych metod planowania finansowego, aby lepiej dostosować się do dynamicznego środowiska biznesowego, zwinnych metodologii zarządzania projektami oraz zmieniających się priorytetów strategicznych.

Przyjęcie za podstawę rozważań wspomnianych zagadnień wydaje się w pełni uzasadnione, gdyż wokół problematyki budżetowania nagromadziło się wiele nieporozumień. Budżetowanie w przedsiębiorstwie obejmuje zespół czynności polegający na formułowaniu celów i rozpisywaniu ich na poszczególne jednostki organizacyjne. Budżet jest planem finansowym sporządzanym zazwyczaj na jeden rok. Efektem procesu budżetowania jest budżet całościowy, umożliwiający również spełnianie funkcji kontrolnej. Pojęcie budżetowania wywodzi się z rachunkowości skarbowej i oznacza „zestawienie i porównywanie przewidywanych pozycji przychodów i wydatków instytucji publicznych” (Steinmann i Chreyogg, 1992).

Z punktu widzenia rachunkowości zarządczej budżetowanie jest instrumentem służącym do przedstawienia wpływu podejmowanych decyzji na wyniki ekonomiczno-finansowe przedsiębiorstwa. Cel ten realizowany jest poprzez sporządzanie budżetu i sprawozdania z jego wykonania. Budżet jest dokumentem dotyczącym przyszłych decyzji, które mają być podjęte w określonym czasie i przy pewnych warunkach oraz założeniach (Sojak, 2010).

Budżet to wyrażony w liczbach plan na pewien okres. Liczbowe przedstawienie planu narzuca pewnego rodzaju porządek, umożliwiając zorientowanie się, jakie środki pieniężne i przez jakie jednostki organizacyjne będą wydatkowane oraz gdzie i jakie koszty będą ponoszone, a także jakie przychody będą uzyskiwane. Budżet łączy funkcje planowania i kontroli. Dodatkową cechą budżetu jest ukazanie równowagi ekonomicznej, której utrzymaniu ma być podporządkowana działalność jednostki. W dobrze prowadzonym przedsiębiorstwie proces planowania trwa nieustannie. W rezultacie zawsze istnieją wzorce działania i wzorce służące do oceny wykonania zadań. Cechą dobrego budżetu jest elastyczność, która pociąga za sobą wzajemne zmienności wielkości ekonomicznych (Sojak, 2010).

Budżet elastyczny w ujęciu najbardziej ogólnym oznacza budżet sporządzony dla różnych rozmiarów działalności. Na potrzeby sterowania pod koniec okresu budżetowego sporządza się budżet elastyczny przeliczony dla rzeczywistych rozmiarów działalności. Taki budżet ukazuje poziom kosztów, które byłyby poniesione, oraz wielkość sprzedaży, która byłaby uzyskana, przy założeniu rzeczywistych rozmiarów działalności. Innymi słowy taki budżet można interpretować jako budżet, który byłby sporządzony na początku okresu budżetowego, jeśli osoby odpowiedzialne za jego konstrukcję przewidziałyby bezbłędnie rzeczywiste rozmiary działalności przedsiębiorstwa. W odróżnieniu od budżetu tradycyjnego, który jest sporządzany dla jednego, stałego poziomu działalności, jest mało elastyczny, co wskazuje, że sprawdza się bardziej do stałych oraz przewidywalnych środowisk (Nita, 2014).

Budżet elastyczny umożliwia dynamiczną ocenę bieżących rezultatów. Jest sporządzany dla różnych rozmiarów działalności i dzięki możliwości reakcji na zmiany warunków gospodarczych jego stosowanie może w dużym stopniu ułatwić interpretację stopnia wykonania. Tym samym przedsiębiorstwo będzie miało możliwość podjęcia skutecznych działań, które wpłyną na poprawę wyniku finansowego (Piskorska, 2011).

Realizacja budżetu polega, z jednej strony na podejmowaniu planowanych działań operacyjnych, z drugiej na cyklicznej kontroli wykonania (uzyskanych przychodów, poniesionych kosztów) poszczególnych pozycji budżetowych we wszystkich budżetach częściowych oraz budżecie głównym. Rzeczywistość gospodarcza wymusza jednak często podejmowanie działań nieplanowanych i sprawia, że w trakcie realizacji budżetu pojawiają się odchylenia na pozycjach planowanych. W sytuacji, gdy poziom odchylenia nie jest akceptowalny, a normalne działania nie przynoszą skutku, należy podejmować decyzje zmierzające do aktualizacji budżetu. Aktualizacja budżetu, oprócz kolejnych prac związanych z wprowadzaniem zmian w budżetach częściowych i budżecie głównym, pociąga za sobą konieczność zarchiwizowania dotychczasowych dokumentów budżetowych (zmienianych wersji), co pozwala w trakcie analizy wykonania budżetu zrozumieć, gdzie i dlaczego konieczne było dokonywanie poprawek, a w przyszłości wpłynie na lepsze opracowanie budżetu na kolejny okres. Do najważniejszych funkcji budżetowania można zaliczyć także: mobilizowanie do okresowego planowania, koordynację działań i współpracy, umożliwienie komunikowania zamierzeń, dostarczanie podstaw do kontroli i oceny dokonań oraz dostarczanie danych do opracowania systemów motywacyjnych. Warto dodać, iż możliwości, jakimi dysponuje przedsiębiorstwo w zakresie informacji, powinny uwzględniać nie tylko dostępność do danych historycznych lub dotyczących przyszłości, ale również koszt rozbudowanej, aktualnej ewidencji (Adamowicz i Łuniewska, 2015).

Głównym powodem, dlaczego przedsiębiorstwo decyduje się na stosowanie budżetu elastycznego, jest zmienność kosztów. W każdym przedsiębiorstwie można wyodrębnić podział kosztów na stałe oraz zmienne. Stanowi to podstawową zasadę tworzenia budżetu elastycznego. Dodatkowo budżetowanie elastyczne wprowadza również w tym podziale koszty *quasi*-stałe, które w tym przypadku muszą być dokładnie rozdzielone na element stały oraz zmienny (Piskorska, 2011).

Skoro budżet elastyczny bazuje na zmienności kosztów, można powiedzieć, że jest budżetem pierwotnym, który bierze pod uwagę zmiany w wolumenie sprzedaży oraz produkcji. Dzięki takiemu budżetowaniu co do działalności można ustalić optymalny poziom kosztów przy danym, rzeczywistym poziomie produkcji. Wykonuje się go na podstawie założeń przyjmowanych na etapie planowania, co sprowadza budżet pierwotny przedsiębiorstwa do poziomu rzeczywistego działania operacyjnej. Taki budżet umożliwia porównanie efektywności w obszarze sprzedaży i ponoszonych kosztów (Piskorska, 2011).

Kluczem do opracowania dobrego budżetu elastycznego są zdefiniowane funkcje budżetowe, zwane także równaniami budżetowymi. Dzięki nim przedsiębiorstwo

może szybko i poprawnie go przygotować. Wspomniano już, że budżet elastyczny dzieli koszty na zmienne, *quasi*-stałe oraz stałe. Funkcja budżetowa każdy z tych kosztów uwzględnia, a ile takich funkcji powinno się zastosować, zależy od tego, jak bardzo proces produkcyjny jest złożony (Piskorska, 2011).

- 1. Pierwszy typ równań, które mogą być użyte przez firmę, to te, które uwzględniają koszty stałe.** Ze względu na to, że koszty stałe nie zależą od wielkości produkcji, równanie przyjmuje bezwzględną ich wartość. Pozwala to przedsiębiorstwu ustalić tzw. próg rentowności, czyli minimalny poziom przychodów, który pozwala pokryć wszystkie koszty bez względu na wielkość produkcji. Budżet elastyczny, oparty na tej informacji, umożliwia skuteczniejsze planowanie finansowe w warunkach zmiennego popytu.
- 2. Drugi rodzaj równań to te, które dotyczą kosztów zmiennych, czyli przypadających na jednostkę produkcji, i zależnych od jej wielkości.** Koszty zmienne zmieniają się razem ze zmianą produkcji. Ta zmiana jest proporcjonalna do zmiany rozmiaru produkcji, czyli oznacza, że wzrost wolumenu produkcji pociąga za sobą wzrost całkowitych kosztów zmiennych. W kontekście budżetu elastycznego natomiast uwzględnienie tych kosztów pozwala przedsiębiorstwu precyzyjnie oszacować, jak zmiany w poziomie produkcji wpływają na ogólne wydatki. Umożliwia zatem dostosowanie planów kosztowych do różnych scenariuszy operacyjnych, co wspiera podejmowanie decyzji w sytuacjach dynamicznego otoczenia rynkowego.
- 3. Trzeci rodzaj równań uwzględnia koszty zarówno stałe, jak i zmienne.** Tego typu funkcje budżetowe odzwierciedlają rzeczywiste warunki funkcjonowania przedsiębiorstwa. Powinny one posłużyć jako podstawa do przedstawienia praktycznych zastosowań budżetu elastycznego i jego przewagi nad budżetem sztywnym.

2. Metody wykorzystywane w budżetowaniu elastycznym

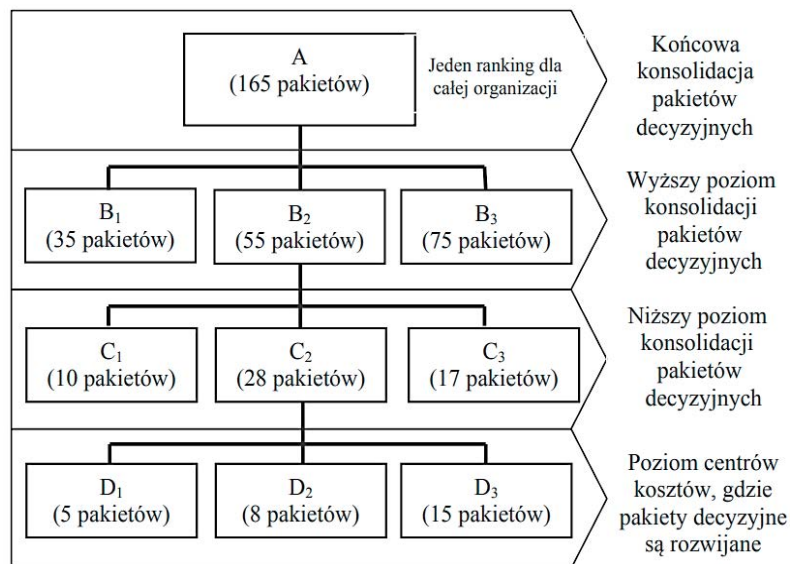
Budżetowanie elastyczne różni się od tradycyjnego budżetowania przede wszystkim większą zdolnością adaptacji do zmieniających się warunków rynkowych i operacyjnych. Poniżej wymieniono kluczowe metody wykorzystywane w budżetowaniu elastycznym.

2.1. Budżetowanie od zera

Budżetowanie od zera (*Zero-Based Budgeting*, ZBB) polega na szacowaniu wielkości produkcji, sprzedaży, przychodów, kosztów, wydatków oraz zysków dla przyszłego okresu od samego początku, czyli tak, jakby realizowane przez przedsiębiorstwo procesy występowały po raz pierwszy. Przy budżetowaniu od podstaw kierownicy systematycznie rozważają najważniejsze cele jednostki oraz alternatywne sposoby ich wykonania. Są oni zobowiązani do oceny wszystkich rodzajów działań pod kątem

oceny, które z nich należy kontynuować, które wyeliminować lub wykonać na niższym poziomie (Kuchciak, 2008).

W budżetowaniu od zera tworzy się pakiety decyzyjne oddolnie, rozpoczynając całą procedurę od poziomu centrów kosztów, następnie ustala się ranking poszczególnych pakietów decyzyjnych i dokonuje ich konsolidacji aż do poziomu całego przedsiębiorstwa (rys. 1). Weryfikacja systemu planowania jest realizowana z comiesięczną częstotliwością ze szczególnym naciskiem na efekty redukcji kosztów w poszczególnych centrach. Podstawowym miernikiem wykorzystywanym w centrach kosztów jest stopa ich redukcji, ze szczególnym naciskiem na ciągłe doskonalenie wykonywanej działalności i wprowadzanie innowacyjnych zmian. Oczywiście kierownicy centrów odpowiadają wyłącznie za zarządzanie kosztami, na które mają realny wpływ. Budżetowanie od zera jako istotny, nowy element systemu zarządzania wymusza wprowadzanie zmian, doskonalenie działalności, koncentrację na redukcji kosztów oraz ciągłe poszukiwanie nowych sposobów realizacji podejmowanych decyzji (Kowalewski, 2017).



Rys. 1. Proces rankingu i konsolidacji pakietów decyzyjnych

Źródło: (Pyhr, 1973, s. 16).

W koncepcji budżetowania „od zera” procedura tworzenia budżetu składa się z czterech podstawowych etapów:

- opis zadań każdej jednostki wewnętrznej w formie tzw. pakietów decyzyjnych, czyli zadań o zbliżonej charakterystyce;
- ocena i weryfikacja pakietów decyzyjnych na podstawie analizy kosztów i korzyści;

- c) rangowanie pakietów decyzyjnych;
- d) lokowanie zasobów zgodnie z przeprowadzoną oceną (Korzeniowska, 2002).

Przedstawione etapy budżetowania „od zera” odzwierciedlają fundamentalne założenia tej koncepcji, zakładającej konieczność każdorazowego uzasadnienia wszystkich planowanych wydatków, niezależnie od ich poziomu w latach poprzednich. Procedura ta opiera się na analizie pakietów decyzyjnych, które umożliwiają identyfikację i hierarchizację zadań pod kątem ich opłacalności i znaczenia dla organizacji. W efekcie budżetowanie „od zera” stanowi narzędzie wspierające efektywne gospodarowanie zasobami, eliminację zbędnych kosztów oraz optymalizację struktury wydatków na podstawie rzeczywistych potrzeb i celów strategicznych jednostki.

2.2. Budżetowanie kroczące

Budżetowanie kroczące (*rolling forecasts*) zmusza menedżerów do ciągłego patrzenia w przyszłość – ze względu na fakt, że planowanie nie jest tylko czymś, co zdarza się raz do roku. Budżetowanie to umożliwia porównywanie rzeczywistych wyników z bardziej realistycznymi zadaniami, gdyż budżety będą poddawane ciągłym aktualizacjom. Budżety kroczące i prognozowanie kroczące (*rolling budgets and forecasts*) służą wprowadzeniu bardziej efektywnego, precyzyjnego i aktualizowanego z większą częstotliwością planowania operacyjnego. To podejście zmienia sztywny tradycyjny budżet w bardziej elastyczną prognozę (Walczak, 2012).

Proces budżetowania kroczącego powoduje ciągłe tworzenie budżetów. Planowanie na podstawie budżetów kroczących zakłada, że aktualizacja budżetu odbywa się częściej niż raz na rok, np. co kwartał. Nowy budżet obejmuje swoim zasięgiem całe przyszłe 12 miesięcy, przy czym nacisk położony jest na dużą dokładność budżetu w początkowych miesiącach planowanego roku. Przy założeniu, że budżet kroczący jest przygotowywany co kwartał, plan obejmujący pierwsze trzy miesiące naprzód jest przygotowywany z bardzo dużą dokładnością, a na następne dziewięć ujmowany ogólnie, ponieważ jego dokładna aktualizacja nastąpi w następnym kwartale (Kuchciak, 2008).

Prognozowanie kroczące polega na prognozowaniu finansowym działalności przedsiębiorstwa, najczęściej w perspektywie pięciu kolejnych kwartałów i cokwartalnej jej aktualizacji. Narzędziami wspomagającymi planowanie są system zarządzania dokonaniem (*performance management*) oraz benchmarking (Kowalewski, 2014).

2.3. Budżetowanie oparte na działaniach ABB

Budżetowanie oparte na działaniach ABB (*Activity-Based Budgeting*) jest przeniesieniem idei rachunku kosztów działań ABC (*Activity-Based Costing*) i zarządzania opartego na działaniach ABM (*Activity-Based Management*) do budżetowania. Sposób jego przeprowadzania i cel są takie same jak w przypadku budżetowania tradycyj-

nego, różnica polega na odmiennym ujęciu kosztów – tradycyjnym rachunku kosztów koszty są bowiem rozliczane na poszczególne produkty, a w ABC – na działania (Walczak, 2012).

Podstawowym wymogiem prawidłowego wdrożenia budżetu kosztów działań jest dostosowanie go do strategii działań przyjętej przez przedsiębiorstwo. Budżetowanie rozpoczyna się od identyfikacji słabych stron przedsiębiorstwa, takich jak np. występowanie towarów wadliwych, niezadowolenie klientów z wyrobów firmy lub poziomu jej usług. Następnie planuje się budżet w taki sposób, aby – po wskazaniu przyczyn powstania lub niekorzystnych czynników – ustalić taki ich poziom, który pozwoli firmie osiągnąć pożądany zysk i jednocześnie umożliwi eliminację lub poprawę tych czynników. Przebieg budżetowania opartego na kosztach działań przedstawiono na rys. 2.



Rys. 2. Budżetowanie kosztów oparte na kosztach działań

Źródło: (Leszczyński, 2012, s. 231).

Według R.S. Kaplana oraz R. Coopera (2002) budżetowanie oparte na działaniach składa się z pięciu podstawowych etapów:

- 1) oszacowania przewidywanej w następnym okresie wielkości produkcji i sprzedaży dla poszczególnych produktów i klientów;
- 2) prognozowania zapotrzebowania na działania organizacyjne;
- 3) obliczania zapotrzebowania na zasoby potrzebne do przeprowadzenia działań;
- 4) ustalania rzeczywistego zapotrzebowania na zasoby dla realizacji zapotrzebowania;
- 5) ustalania mocy przerobowej dla działania.

2.4. *Beyond budgeting*

Podstawowe założenia koncepcji *beyond budgeting* (bez budżetowania) sprowadzają się do reorganizacji całego systemu zarządzania przedsiębiorstwem i zmiany jego tradycyjnej filozofii funkcjonowania (Kowalewski, 2014).

Po pierwsze, należy zrezygnować z czasochłonnej, kosztownej procedury budżetowania. Celem głównym jest spójne powiązanie planowania operacyjnego z realizowaną strategią i koncentracją na jej skutecznym wykonaniu, a nie ukierunkowanie na strukturę organizacyjną, którą przede wszystkim uwzględnia tradycyjny budżet. Z tego powodu do planowania wykorzystuje się prognozowanie kroczące (*rolling forecast*), które nie jest tak szczegółowe jak tradycyjny budżet, ale za to dużo bardziej elastyczne i ukierunkowane na strategię. Narzędziami wspomagającymi planowanie są system zarządzania dokonaniem (*performance management*) oraz benchmarking (Bochenek, 2018).

Autorzy koncepcji „bez budżetowania” opowiadają się za połączeniem *beyond budgeting* z innymi koncepcjami wspierającymi zarządzanie strategiczne i operacyjne w jednostce gospodarczej, a także z metodami rachunkowości zarządczej. Obejmuje to przykładowo następujące podejścia:

- 1) benchmarking;
- 2) ABM (*Activity-Based Management*) – koncepcję zarządzania stworzoną na bazie rachunku kosztów działań;
- 3) prognozowanie kroczące i system informacyjny jednostki gospodarczej;
- 4) modele wartości dla akcjonariuszy;
- 5) *balanced scorecard* – strategiczną kartę wyników;
- 6) zarządzanie relacjami z klientami (Szychta, 2014).

Przygotowanie budżetu elastycznego obejmuje zaś cztery podstawowe etapy:

- wyznaczenie przedziału wykorzystania mocy produkcyjnych przedsiębiorstwa, dla którego zostanie przeprowadzona analiza kosztów;
- badanie kształtowania się kosztów w określonym wcześniej przedziale i wyznaczenie funkcji kosztów dla poszczególnych pozycji kosztów;
- przygotowanie budżetu;
- porównanie wielkości rzeczywistych z zaplanowanymi (Kuchciak, 2008).

Etapy przygotowania budżetu elastycznego ukazują logiczny ciąg działań, od określenia przedziału produkcyjnego, przez analizę kosztów i ich modelowanie, aż po porównanie wyników rzeczywistych z planowanymi. Takie podejście pozwala lepiej dostosować planowanie finansowe do zmieniających się warunków działalności oraz wspiera skuteczne zarządzanie kosztami.

3. Budżet tradycyjny

Budżet tradycyjny jest jedną z najpowszechniejszych metod zarządzania finansami w przedsiębiorstwach. Charakteryzuje się przewidywalnością, uporządkowaną strukturą oraz dużym naciskiem na kontrolowanie kosztów i wydatków. Budżetowanie stałe jest procesem obejmującym sporządzanie, zatwierdzanie i kontrolę rocznego budżetu głównego w przedsiębiorstwie (Kuchciak, 2008).

Procedura tradycyjnego budżetowania prowadzi do stworzenia budżetu głównego, tzw. *master budget*, który składa się z budżetów operacyjnych (dotyczących podstawowej działalności) i finansowych (dotyczących wpływów i wydatków pieniężnych). Budżety operacyjne są to budżety cząstkowe zawierające dane dotyczące działalności operacyjnej. Są one sporządzane dla wybranych segmentów działalności przedsiębiorstwa. Z kolei budżety finansowe budowane są dla całego przedsiębiorstwa. Ich rolą jest przedstawienie całościowej sytuacji finansowej jednostki w formie sprawozdań finansowych pro forma (Kuchciak, 2008).

Budżet jest skwantyfikowanym planem działania przypisanym jednostkom organizacyjnym (ośrodkom odpowiedzialności) oraz całemu przedsiębiorstwu w określonym przedziale czasu (najczęściej jest to rok kalendarzowy). W budżetowaniu zazwyczaj wyróżnia się trzy podstawowe fazy:

- tworzenie budżetu;
- realizację budżetu;
- kontrolę budżetową (Kowalewski, 2014).

W fazie tworzenia budżetu następuje jego przygotowanie i zatwierdzenie. Opracowanie budżetu polega na ustaleniu zadań dla określonych jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa. Na tym etapie powinny być również określone planowane koszty oraz środki finansowe potrzebne do wykonania zadań w okresie budżetowym. Opracowanie budżetu powinno rozpocząć się od stworzenia planu działalności jednostki gospodarczej (Kowalewski, 2017).

Realizacja budżetu w przedsiębiorstwie wymaga zaangażowania pracowników. Kadra zarządzająca powinna zadbać o to, aby wszyscy pracownicy rozumieli procesy zachodzące na skutek przyjętych w budżecie celów. Faza kontroli budżetu odnosi się do oceny wykonanych zadań. Ważne jest to, że kontrola budżetu nie rozpoczyna się dopiero po realizacji zadań w nim zawartych, ale właściwie już na etapie tworzenia budżetu. Dzieje się tak dlatego, że zadaniem do wykonania jest także akceptacja budżetu (Bochenek, 2018).

Krytyka tradycyjnego podejścia do budżetowania pojawiła się w momencie kompletnej zmiany warunków do prowadzenia działalności biznesowej, w tym możliwości jej planowania. W obliczu coraz większej dynamiki zmian na rynkach i ich nieprzewidywalności, tworzenia się gospodarki globalnej, nasilającej się konkurencji w poszczególnych branżach, skracania się cyklu życia produktów, ciągłej presji na osiągnięcie wyników oraz wprowadzanie innowacji tradycyjne budżetowanie przestało być w wielu przedsiębiorstwach efektywną formą planowania operacyjnego. Podstawowy zarzut formułowany przez krytyków dotyczył wykorzystywania w procesie budżetowania sztywnych, przestarzałych procedur, które są za bardzo czasochłonne i kosztowne, a wynik tych procedur, czyli opracowany budżet, szybko staje się nieaktualny ze względu na dynamikę zmian w otoczeniu (Bochenek, 2018).

Krytycy tradycyjnych budżetów rocznych, operacyjno-finansowych, twierdzą, że są one jedną z głównych barier zarządzania jednostkami gospodarczymi w dzisiej-

szych czasach, gdy podstawową rolę odgrywają wiedza i informacje, a przy realizacji zadań i celów liczą się kapitał ludzki i aktywa niematerialne (Szychta, 2014).

Mimo wielu wad budżetowania i głosów krytyki odnośnie do tego procesu, zagadnienie to cieszy się nadal dużym zainteresowaniem odbiorców. Budżetowanie zdobywa zwolenników między innymi w sektorze publicznym. Pojawiają się również nowe wdrożenia i artykuły dotyczące budżetowania (Nowak, 2017).

4. Podsumowanie

Celem niniejszego opracowania było przedstawienie elastycznego budżetowania jako alternatywy dla tradycyjnych metod planowania finansowego. Budżetowanie to metoda zarządzania, która jest znana i wdrażana już od dawna. System budżetowania, jak każda inna koncepcja, ma zarówno zalety, jak i wady. Często krytyka budżetowania, w rozumieniu klasycznym, powstaje z ograniczeń, które stawiają budżetom sami zarządzający. Współcześnie należy dostosować budżetowanie do potrzeb konkretnej organizacji. Należy także wychodzić poza ramy myślenia tradycyjnego. Proces budżetowania ewoluuje i jest udoskonalany, tak aby spełniał swoje cele i założenia jak najlepiej. Coraz częściej spotyka się opracowania, które integrują budżetowanie z innymi metodami rachunkowości zarządczej czy controllingu. Takie rozwiązanie pozwala na ograniczenie wad budżetowania, a także wzmacnia korzyści związane z tworzeniem budżetu, dlatego w przyszłości można się spodziewać, że budżetowanie będzie rozwijane właśnie w tym kierunku. Budżety pełnią w jednostkach gospodarczych szereg zadań i wyznaczają cele zarówno operacyjne, jak i strategiczne. Ze względu na duże zróżnicowanie typów budżetów oraz możliwych metod ich sporządzania budżetowanie operacyjne ma tak szerokie zastosowanie w różnego typu podmiotach gospodarczych na całym świecie. Elastyczność tego narzędzia pozwala na dopasowywanie go do danych warunków oraz wymagań (m.in. informacyjnych) udziałowców oraz osób zarządzających przedsiębiorstwem. Zdaniem krytyków budżetowanie operacyjne nie sprawdza się w jednostkach gospodarczych, które są zarządzane według nowoczesnych standardów, gdzie dominują np. sieciowe lub macierzowe struktury organizacyjne.

Literatura

- Adamowicz, M. i Łuniewska, S. (2015). Planowanie i budżetowanie jako narzędzie zarządzania finansami przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia: Rachunkowość w Zarządzaniu Jednostkami Gospodarczymi*, 357-366.
- Bochenek, M. (2018). Ocena systemu budżetowania w przedsiębiorstwie. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (513), 25-34.
- Kaplan, R. S. i Cooper, R. (2002). *Zarządzanie kosztami i efektywnością*. Oficyna Ekonomiczna.
- Korzeniowska, A. (2002). Budżetowanie jako narzędzie systemu zarządzania przedsiębiorstwem. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia*, (36), 101-113.

- Kotapski, R. (2006). *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Kompendium*. Marina.
- Kowalewski, M. (2014). Analiza zmian we współczesnym podejściu do budżetowania działalności przedsiębiorstwa. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (335), 152-161.
- Kowalewski, M. (2017). Ewolucja koncepcji budżetowania od zera. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu: Rachunkowość a Controlling*, 2017, 10(471), 258-265.
- Kuchciak, I. (2008). Budżetowanie jako narzędzie wspomagające efektywne funkcjonowanie przedsiębiorstwa. *Acta Universitatis Lodzensis, Folia Oeconomica*, (218).
- Leszczyński, Z. (2012). *Projektowanie i wdrażanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie*. ODDiK.
- Nita, B. (2014). Budżetowanie jako instrument sterowania w przedsiębiorstwie. *Studia Oeconomica Posnaniensis*, 2(5), 97-110.
- Nowak, E. (red.). (2017). *Rachunek kosztów. Rachunkowość zarządcza. Controlling. Przeszłość – teraźniejszość – przyszłość*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Piskorska, K. (2011). *Budżet elastyczny*. Infor.
- Pyhrr, P. (1973). *Zero-Base Budgeting A Practical Management Tool for Evaluating Expenses*. John Wiley & Sons.
- Sierpińska, M. i Niedbała, B. (2008). *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*. Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sojak, S. (2010). *Rachunek kosztów – podstawowe aspekty sprawozdawcze i decyzyjne*. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Zarząd Główny w Warszawie.
- Steinmann, P. i Chreyogg, H. S. (1992). *Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Politechniki Wrocławskiej.
- Szycha, A. (red.). (2014). *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer business.
- Walczak, M. (2012). Budżetowanie w przedsiębiorstwie i jego uwarunkowania. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie: Finansowe Aspekty Zarządzania Organizacjami*, 14, 239-248.

Flexible Budgeting as an Alternative to Traditional Financial Planning Methods

Abstract: The paper compares traditional budgeting processes with flexible budgeting processes. The aim of the study was to present flexible budgeting as an alternative to traditional financial planning methods. In order to achieve the aim, the literature analysis method was used. The introduction outlines the concepts of budget and flexible budget, providing a brief description of each. The first part focuses on the methods used in flexible budgeting, focusing on the differences between the flexible budget method and the requirements of the traditional budget. The second part discusses the essence of the traditional budget, where attention is paid to the implementation of budget creation, as well as criticism of the approach of this budgeting method and its supporters. Due to the continuous improvement of the budgeting process to the needs of a specific organization, one should not focus only on traditional models, but also look for alternatives in flexible budgeting.

Keywords: traditional budgeting process (traditional budgeting), flexible budgeting process (flexible budgeting), financial planning methods