

**Rafał Bielawski**

Akademia Świętokrzyska w Kielcach

## **EWOLUCJA BUDŻETOWANIA PRZEJAWEM DYNAMIKI ROZWOJU WSPÓŁCZESNYCH PRZEDSIĘBIORSTW**

### **1. Wstęp**

Podstawowym zadaniem controllingu w przedsiębiorstwie jest zapewnienie warunków długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa oraz zagwarantowanie stabilności zatrudnienia, które osiąga się przez tworzenie odpowiednich struktur wewnętrznych w przedsiębiorstwie i zintegrowanie celów z systemem planowania oraz systemem informacyjnym.

Współdziałanie controllingu w realizowaniu generalnych zamierzeń przedsiębiorstwa dokonuje się poprzez koncentrację na zasadniczych celach w ujęciu wartościowym oraz w drodze optymalizacji wyniku (poprzez maksymalizację wartości kapitałowej bądź zysku), ze zwróceniem uwagi na zapewnienie płynności finansowej. Jednocześnie cele rzeczowe oraz socjalne podlegają controllingowej koordynacji z punktu widzenia wyniku oraz płynności finansowej. Tak więc optymalizacja wyniku może być postrzegana jako podstawowy kierunek orientacji controllingowej.

Programy działań, planowane i podejmowane na rzecz osiągnięcia celów w zakresie wzrostu, rozwoju i zysku, nie mogą się koncentrować wyłącznie na procesach operacyjnych. Ich sprawny, niezakłócony przebieg wymaga rozwiązania wielu dodatkowych problemów z dziedziny gospodarki finansowej [Stoner, Wankel 1996, s. 264].

Rolę podstawowego instrumentu zarządzania finansowego odgrywa koncepcja budżetowania. Budżet stanowi plan działania wraz z zabezpieczeniem odpowiedniej wysokości środków na jego realizację, przydzielony danej jednostce decyzyjnej w okresie obrachunkowym. Budżety dla wszystkich jednostek i poziomów przedsiębiorstwa są skutecznym środkiem powodowania zachowania prowadzącego do zamierzonego celu. Budżet można więc określić jako formalnie spisana deklarację planów zarządu na przyszłość, wyrażoną w wielkościach finansowych.

## 2. Główne pojęcia związane z budżetowaniem

W gospodarce przedsiębiorstw budżet oznacza plan działania wyrażony w formie ilościowej (jednostki naturalne) lub wartościowej (jednostki pieniężne), lub też jako kwantytatywne wyrażenie planu działania mające na celu zastosowanie i koordynację założeń planistycznych [Świdzka 1997, s. 197]. Budżet ma spełniać w przedsiębiorstwie konkretne funkcje i jako jedno z narzędzi pomocnych w kierowaniu przedsiębiorstwem ma doprowadzić do osiągnięcia zamierzonych celów w ściśle określonym czasie. Budżetowanie jest metodą wewnętrznego, oddolnego planowania w przedsiębiorstwie, podporządkowanego realizacji strategicznych celów i efektywnemu wykorzystaniu zasobów. Jest więc procesem przygotowania i opracowania serii spójnych budżetów i połączenia ich w jeden budżet główny przedsiębiorstwa [Nowak 1999, s. 8].

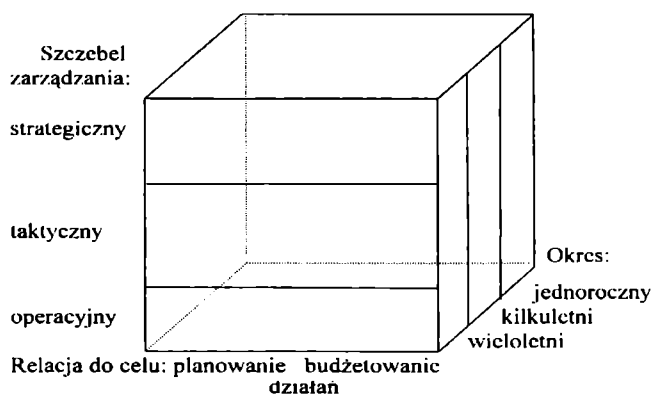
Budżetowanie jako proces działania należy więc ujmować w aspekcie czynnościowym, który obejmuje stosowanie różnych metod związanych z ustaleniem, realizacją i kontrolą wykonania budżetu. Powinno ono zatem przyczynić się do poprawy efektywności przedsiębiorstwa, dlatego określane jest jako narzędzie w procesie zarządzania. Narzędzie to ma charakter procedury, a więc pewnej obowiązującej w przedsiębiorstwie sformalizowanej organizacji pracy, opisanej w instrukcji budżetowania, która określa zasady tworzenia i wykonania budżetu [Komorowski 1997, s. 12].

Budżetowanie w działalności jednostek gospodarczych jest uznawane za jedno z podstawowych i niezbędnych narzędzi wspomagających czy też determinujących rozwój przedsiębiorstwa, prowadząc w końcowym efekcie do osiągnięcia wytyczonych celów. Celem budżetowania jest zapewnienie efektywnego zagospodarowania z reguły ograniczonych zasobów, jakimi dysponuje przedsiębiorstwo, poprzez ukierunkowanie decydentów na ustalone cele i zobowiązanie ich do odpowiedzialności za uzyskane wyniki. Budżety stanowią więc istotne narzędzie pobudzania zorientowanego na określone cele, działania i koordynację realizacji bieżących decyzji operacyjnych. Najwyższe kierownictwo komunikuje za pośrednictwem budżetów swoje zamierzenia podległym szczeblom zarządzania. Pobudzanie działania na określone cele znajduje swój wyraz w tym, że budżety zadają dokładnie określone wielkości (np. poziom kosztów, przychodów), a także ramy czasowe, w których te wielkości powinny być osiągnięte (rys. 1).

Budżetowanie jest centralnym zadaniem w katalogu zadań controllera. Jest to instrument łączący w sobie cele strategiczne i strategie osiągnięcia tych celów. Budżety strategiczne występują jako długoterminowe plany w formie funkcjonalnych budżetów (sprzedaż, produkcja), budżetów inwestycyjnych i finansowych oraz jako bilans i rachunek zysków i strat. Z powodu odległego horyzontu czasowego i wynikającej stąd wysokiej niepewności budżety strategiczne są mniej szczegółowe niż budżety operacyjne. Sprowadzają się bardziej do przedstawienia ekonomicznych i socjalnych trendów, podczas gdy budżety operacyjne bazują na krótkoterminowych, cyklicznych warunkach rozwoju [Sierpińska, Niedbała 2001, s. 104]. Budżetowanie operacyjne wychodzi od rynku: możliwości zbycia produk-

tów przeliczane są na potrzebne zasoby aż do najniższych komórek. Ostatecznie konfrontuje się możliwości zbytu z posiadanymi zasobami. Niezbędnymi składnikami budżetu są założenia dla celów przyszłych działań oraz okresowe porównania aktualnych wyników z założonymi celami [Drury 1996, s. 370]. Cele, jakie przedsiębiorstwo może osiągnąć dzięki budżetowaniu, to [Major 1998, s. 25]:

- 1) mobilizowanie do okresowego planowania,
- 2) umacnianie koordynacji, współpracy i komunikowania,
- 3) ułatwianie kwantyfikacji opisowych zamierzeń i celów,
- 4) dostarczenie podstaw do kontroli i oceny dokonań,
- 5) dostarczenie danych do opracowania systemów motywacyjnych w przedsiębiorstwie,
- 6) kreowanie świadomości głównie w zakresie kosztów prowadzonej działalności,
- 7) spełnienie wymagań prawnych i związanych z umowami (dotyczy to organów rządowych, które nie działają dla osiągnięcia zysków, a budżety sporządzają w celu kontrolowania wydatków i rozliczenia źródeł ich finansowania) [Sierpińska, Niedbała 2001, s. 104].



Rys. 1. Budżetowanie w ramach planowania

Źródło: [Sierpińska, Niedbała 2001, s. 56].

Budżetowanie jest złożonym, pochłaniającym sporo czasu procesem, który np. w przedsiębiorstwach zachodnich zaczyna się na kilka miesięcy przed końcem bieżącego roku [Sierpińska, Niedbała 2001, s. 106]. Wysoki nakład na planowanie, koordynację i komunikację, szczególnie w dużych przedsiębiorstwach, wymusza ustanowienie osoby odpowiedzialnej za przebieg tego procesu. Zadanie to spoczywa na controllerze. Ma on wpływ nie na wynik procesu budżetowania, lecz na jego przebieg. Nie określa on więc żadnej wielkości ani jej wartości, lecz ma spowodować, że taka wielkość zostanie w odpowiednim czasie ustalona. Controller ma prowadzić w przedsiębiorstwie proces budżetowania, uwzględnić związane z nim życzenia i możliwości, a następnie przeprowadzać na bieżąco analizę odchyleń i kontrolę dotrzymania budżetu. W samym procesie budżetowania wspomaga

go często skarbnik (*treasurer*), kierownik produkcji i kierownik sprzedaży, tworzący tzw. komitet budżetowy. Zadaniem zarządu jest tylko ustalenie całościowego budżetu. Controller, poprzez rozmowy, organizację spotkań itp., „szlifuje” poszczególne budżety częściowe. Ważne jest, aby w ustalaniu celów na nowy rok brały udział wszystkie działy i poziomy zarządzania.

Ze względu na sposób przeprowadzenia budżetowania wyróżniamy następujące rodzaje budżetowania:

- z góry do dołu (*top to down*),
- z dołu do góry (*bottom to top*).

Ponieważ powyższe metody budżetowania wykazują wady, próbowano je ująć łącznie w tzw. **budżetowaniu naprzemiennym**, starającym się połączyć ich zalety i wyeliminować wady. Nazwa „budżet naprzemienny” pochodzi od sposobu uzgadniania budżetów. Planowany budżet krąży w hierarchii góra–dół wielokrotnie, zanim zostanie ostatecznie uzgodniony. Ten rodzaj budżetowania łączy w sobie doświadczenia i szczegółową znajomość sytuacji „na dole” z punktem widzenia „z góry”. Tego typu budżetowanie określane jest jako budżetowanie naprzemiennie.

Jedną z technik tworzenia budżetu – **budżetowanie zerowe** – zakłada tworzenie go od podstaw, tak jakby był tworzony po raz pierwszy. Budżetowanie zerowe, według J. Webera, wyraża się poprzez [Major 1998, s. 26]:

- stosowanie go nie dla całego przedsiębiorstwa, lecz dla kosztów danego obszaru, a szczególnie dla obszarów o trudno definiowalnym ilościowym wyniku (np. w badaniach i rozwoju);
- taki podział kosztów, aby z niektórych zbędnych zadań zrezygnować, a uzyskane w ten sposób środki przeznaczyć na bardziej istotne zadania bądź obszary;
- skalowanie korzyści wynikających z wykonania poszczególnych zadań nie w wielkościach absolutnych, lecz relatywnych; buduje się szereg, ciąg, w którym wielkości absolutne różnic między poszczególnymi pozycjami w szeregu są zaniedbywane;
- określenie znaczenia danego zadania i stopnia jego realizacji na trzech poziomach: niskim, średnim i wysokim;
- wychodzenie nie od przeszłego budżetu, lecz od symulacji różnych możliwych budżetów i ich wielkości (wartości);
- budżet ten opiera się na współpracownikach osób odpowiedzialnych za dany obszar, ponieważ tylko dialog między nimi jest w stanie określić wcześniejsze punkty; jednocześnie ich włączenie do prac nad budżetem jest jego zaletą.

Odejście od planowania na zasadzie *ex-post-plus* wymaga dużego nakładu pracy i czasu ze strony menedżerów. Dlatego krytycy sugerują, aby ten rodzaj budżetowania przeprowadzać co kilka lat, a nie rokrocznie, godząc się na tworzenie kolejnego budżetu poprzez dokonanie zmian w mijającym budżecie. Wydaje się, że decyduje specyfika branży, a dokładniej jej dynamika; w bardzo statycznych branżach w ustabilizowanej gospodarce sensowne jest rokroczne budżetowanie poprzez *ex-post-plus* uzupełniane co kilka lat budżetowaniem zerowym.

Budżet, będąc liczbowym zapisaniem planów zarządu, opiera się na planach działań, które zamierza się przeprowadzić w budżetowanym roku. Zależność tę można

jednak odwrócić: zamierzone działania mogą dopiero prowadzić do osiągnięcia pewnego poziomu jakiejś budżetowanej wartości. Dlatego w rzeczywistości gospodarczej dominują mieszane zależności między budżetowaniem a planowaniem działań.

### 3. Alternatywa wobec budżetowania

Mimo niewątpliwie pozytywnych cech budżetowania (wymienionych m.in. w tym artykule) istnieją obecnie opinie wśród naukowców i praktyków, które przeczą tego typu tezie, głosząc, iż budżetowanie jest dość przestarzałym instrumentem zarządzania przedsiębiorstwem. Krytykując budżetowanie, przytacza się takie argumenty, jak np. [Mońka 2001]:

- „Budżet jest zmorą korporacyjnej Ameryki. Nie powinien nigdy istnieć. Opracowywanie budżetu stanowi ćwiczenie w minimalizacji”;
- „Budżet – niepotrzebne zło”;
- „Narzędzie represji”.

Ponadto wśród najczęściej wymienianych wad budżetowania spotkać można w literaturze następujące przykłady [Mońka 2001]:

- są zbyt czasochłonne,
- zachęcają do sztywnego planowania i myślenia w kategoriach przyrostów i zmniejszeń, co jest związane ze stosowaną najczęściej przyrostową metodą budżetowania,
- nie nadają się do odzwierciedlenia zmian zachodzących w organizacji i procesach przedsiębiorstwa,
- są sztywnym rocznym rytuałem,
- nie są w stanie sygnalizować zmian na konkurencyjnym rynku,
- pomijają kluczowe czynniki tworzenia wartości z punktu widzenia akcjonariuszy, gdyż skupiają uwagę na krótkookresowych wielkościach finansowych,
- prowadzą do pełnego wykorzystania kwot w budżetach wydatków w myśl utartego poglądu, że niewykorzystanie budżetu prowadzi do ograniczenia wydatków w następnym okresie,
- są iluzoryczne, gdyż często są już nieaktualne w momencie ich zatwierdzenia,
- nie nadają się do motywowania podwładnych, ponieważ system motywacyjny uwzględnia budżety, prowadzi to do długotrwałych negocjacji.

Powyższa argumentacja (krytyka budżetowania, głównie operacyjnego) opiera się na założeniu, iż budżetowanie to wytwór gospodarki typowo podaźowej, epoki przemysłowej, w której efektywne wykorzystanie kapitału finansowego i zasobów gospodarczych (rzeczowych) było podstawowym celem funkcjonowania przedsiębiorstwa w krótkim okresie.

Nowa rzeczywistość, oparta na gospodarce popytowej, wymusza jednak zmiany, które nie omijają także koncepcji budżetowania. „W przedsiębiorstwach, w których nie stosuje się tradycyjnego budżetowania, są wykorzystywane nowe techniki zarządzania, np. zarządzanie wartością, zarządzanie na podstawie działań, zbilansowana karta wyników, zarządzanie procesami. W innych jednostkach

bardziej polega się na umiejętnościach ich pracowników, kroczącym prognozowaniu oraz regularnych strategicznych analizach.

Zarządzanie z pominięciem budżetów wykorzystuje dziesięć zasad i sposobów postępowania. Są to: ustalanie celów, formułowanie strategii, rozwój i usprawnienia, zarządzanie zasobami, koordynacja, zarządzanie kosztami, prognozowanie, pomiar i kontrola, zasady wynagradzania, delegowanie uprawnień.

Kierownicy są rozliczani za osiągnięcie postawionych celów, odpowiadają oni za rezultaty pracy kierowanych przez siebie zespołów, mogą podejmować decyzje dotyczące zysków, wydatków oraz usprawnień, które umożliwiają im osiągnięcie celów. Celem nowego modelu zarządzania jest wsparcie ciągłego cyklu strategicznych analiz w przedsiębiorstwie, które pokazują tempo zmian w przedsiębiorstwie w porównaniu z tempem zmian w określonym dziale gospodarki.

Koniecznym wymogiem nowego modelu zarządzania jest silna decentralizacja, przy czym chodzi nie tylko o przekazywanie uprawnień i odpowiedzialności na najniższy szczebel zarządzania w przedsiębiorstwie, ale też o przesunięcie strategicznego myślenia, ustalania celów i rozliczania się z wynikami na niższych poziomach. Należy stworzyć wśród kierowników pierwszej linii wrażenie, iż kierują swoim własnym biznesem. Nie jest to jednak łatwe zadanie. Jego skuteczną realizacją wymaga wielokrotnego szkolenia kierowników.

Ważną rolę odgrywa w nowym modelu zarządzania system motywacyjny. W wielu firmach odnoszących sukcesy przechodzi się do wypłacania wynagrodzeń uzależnionych w pewnej części od wyników całego zespołu, jednostki wewnętrznej albo całej spółki. Odpowiednie szczegółowe zasady takiego systemu motywacyjnego powinny skłaniać do wewnętrznej konkurencji między poszczególnymi zespołami i jednostkami.

#### **4. Korzyści zarządzania z pominięciem budżetów**

Wprowadzenie zarządzania w przedsiębiorstwie z pominięciem budżetowania (zastąpienie go alternatywnymi metodami zarządzania) powinno prowadzić do bardzo wielu pozytywnych efektów. Do najważniejszych można zaliczyć oszczędność czasu pracy kierowników oraz ich podwładnych. Jest to zauważalne nawet już po roku zarządzania z pominięciem budżetowania. Najistotniejszy jednak pozytywny efekt wprowadzonych zmian powinien dotyczyć długiego okresu funkcjonowania przedsiębiorstwa, co wiąże się z większą odpowiedzialnością kadry zarządzającej, która poprzez rezygnację ze sformalizowanego budżetowania ma możliwość kreatywnego, nieograniczonego działania.

#### **5. Podsumowanie**

Podstawowym celem artykułu było przedstawienie budżetowania jako jednej z możliwych metod zarządzania pozwalającej na zwiększenie efektywności działania przedsiębiorstwa. Nie jest to jednak, jak się okazuje, metoda jedyna, budżetowanie bowiem spotyka się z coraz częstszą krytyką, bazującą na sztywności i

małej elastyczności myślenia budżetowego. Odejście od budżetowania wymaga jednak od zarządzających wielkiej odpowiedzialności, gdyż brak spetryfikowanych reguł działania będących przeciwieństwem budżetowania rodzi potrzebę większej kreatywności intelektualnej, bez której przedsiębiorstwo zmierza nieuchronnie do anarchii i całkowitej destrukcji.

## Literatura

- Deyhle A., Olech S. (1994), *Controlling w przedsiębiorstwie*, Ośrodek Doradztwa i Treningu Kierowniczego, Gdańsk.
- Drury C. (1996), *Rachunek kosztów*, PWN, Chapman & Hall, Warszawa.
- Hope J., Fraser R. (1999), *Beyond Budgeting*, „Management Accounting”, January.
- Januszewski A. (1999), *System budżetowania kosztów a zarządzanie organizacją zdecentralizowaną*, „Przegląd Organizacji”.
- Jaruga A., Nowak W.A., Szychta A. (1999), *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź.
- Komorowski J. (1997), *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa.
- Kupczyk A., Korolewska-Mróż H., Czerwonka M. (1998), *Radykalne zmiany w firmie*, Wydawnictwo Prawno-Ekonomiczne INFOR, Warszawa.
- Major A. (1998), *System controllingu w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe Semper, Warszawa.
- Mońka J. (2000), *Controlling – prezentacja i analiza przypadków*, AE, Wrocław.
- Mońka J. (2001), *Za i przeciw budżetowaniu*, [http://www.columb-controlling.com/controlling\\_w\\_teorii/artykuly/artykul2.htm](http://www.columb-controlling.com/controlling_w_teorii/artykuly/artykul2.htm).
- Myddelton D. (1996), *Rachunkowość i decyzje finansowe*, PWE, Warszawa.
- Nowak E. (1996), *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Nowak E. (red.), (1999), *Budżetowanie kosztów*, ODDK, Gdańsk.
- Sekula Z. (1994), *Planowanie a controlling*, „Przegląd Organizacji”.
- Sierpińska M., Niedbala B. (2001), *System controllingu operacyjnego w przedsiębiorstwie*, AE, Kraków.
- Stoner J.A.F., Wankel C. (1994), *Kierowanie*, PWE, Warszawa.
- Szychta A. (2000), *Kiedy budżetowanie operacyjne przynosi korzyści?*, „Rachunkowość”, nr 8.
- Szychta A. (2000), *Kierunki rozwoju budżetowania operacyjnego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 6.
- Szychta A. (2000), *Roczne budżetowanie operacyjno-finansowe a alternatywne instrumenty zarządzania przedsiębiorstwem*, referat na Konferencję Katedr Rachunkowości, Spala.
- Świdorska G.K. (red.), (1997), *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa.
- Vollmuth H.J. (1996), *Controlling: planowanie, kontrola, zarządzanie*, Placet, Warszawa.

## BUDGETING AND ITS EVOLUTION TOWARDS FLEXIBILITY AS A SIGN OF DEVELOPMENT OF CONTEMPORARY ENTERPRISE

### Summary

The contents of the article refers the conception of budgeting as a basic method of enterprise's management. This article shows the types of budgets and the ways of building them. The last part of the article refers to the new trends of management. This trends negates classical budgeting tries to replay it by new more elastic methods and techniques of management.