

Wykorzystanie budżetowania do zarządzania przedsiębiorstwami w świetle dylematów ich funkcjonowania i rozwoju

Wstęp

Współczesne przedsiębiorstwa funkcjonują w zupełnie innych warunkach gospodarczych niż miało to miejsce w latach poprzednich. Aktualne realia działalności wiążą się przede wszystkim z takimi zjawiskami jak: coraz silniejsza konkurencja oraz wzrost potrzeb i wymagań stawianych przez klientów. Przedsiębiorstwa dla utrzymania oraz zwiększenia swojej pozycji na rynku muszą przywiązywać większą wagę do generowanych kosztów oraz umiejętnie i perspektywicznie planować swoją przyszłą działalność tak, by z jednej strony mogły rozwijać się poprzez wykorzystanie pojawiających się szans, z drugiej zaś, by były w stanie sprostać stawianym przed nimi wymaganiom.

W rezultacie jednostki muszą dostosowywać wdrożone systemy zarządzania tak, by móc kontrolować ponoszone koszty oraz sprawnie nimi zarządzać. Istotnym aspektem staje się także planowanie przyszłych wyników oraz stanu posiadanych środków pieniężnych, ponieważ zachowanie płynności warunkuje możliwość funkcjonowania oraz dalszego rozwoju.

Instrumentem planowania w przedsiębiorstwie jest budżetowanie – jedno z najczęściej wykorzystywanych narzędzi rachunkowości zarządczej na świecie. Proces budżetowania w przedsiębiorstwach w formie tradycyjnej stosowany jest od dawna. W związku z ciągłymi zmianami, zarówno w zarządzaniu firmą, jak i w jej otoczeniu, opracowano wiele nowych narzędzi takich jak: budżetowanie oparte na działaniach czy koncepcji zasobowego rachunku kosztów, better budgeting, beyond budgeting lub modern budgeting. Powstaje jednak pytanie czy nowo opracowane koncepcje mogą zastąpić w praktyce tradycyjne budżetowanie, a jeśli tak – na jak szeroką skalę?

* Mgr, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, zpierzak@uni.lodz.pl, 90-237 Łódź, ul. Matejki 22/26

Podstawowym zastosowaniem budżetowania w przedsiębiorstwach jest kontrola kosztów. Jednakże analiza literatury [De With, Dijkman, 2008, s. 26-36]; [Yalcin, 2012, s. 95-110]; [Chenhall, Smith, 1998, s. 1-19]; [Farouk, McLellan, 2011, s. 105-120]; [Angelakis i inni, 2010, s. 87-96] pokazuje, że jego znaczenie jest znacznie szersze. Może ono koordynować działania i pozwalać na ich późniejszą ocenę, pomagać motywować i oceniać wydajność pracowników, a także stanowić podstawę dla systemu kontroli wewnętrznej w organizacji.

Zwolennicy nowych narzędzi powszechnie krytykują tradycyjne podejście do budżetowania twierdząc, że jest ono zbyt czasochłonne i kosztowne w porównaniu do zysków z informacji, które można dzięki niemu uzyskać [Neely, 2001]; [Gary, 2003, s. 3-5]; [Libby, Lindsay, 2007, s. 47-51]. Często cytowanym argumentem jest stwierdzenie, iż tradycyjne podejście nie motywuje pracowników do działania, a wręcz przeciwnie, może być szkodliwe dla spółki [Neely, 2001]; [Gary, 2003, s. 3-5]; [Jensen, 2011, s. 94-101].

W polskich przedsiębiorstwach zakres wykorzystywania nowoczesnych instrumentów jest jeszcze stosunkowo niski. Badania [Radek, Schwarz, 2000, s. 58-83]; [Szychta, 2001, s. 101-119] wskazują, że systemy rachunkowości zarządczej stosowane w polskich przedsiębiorstwach bazują przede wszystkim na tradycyjnych metodach, spośród których wiodącą rolę odgrywa budżetowanie operacyjne.

W odniesieniu do budżetowania operacyjnego prowadzone były dotychczas badania ankietowe dotyczące stopnia jego rozpowszechnienia i wykorzystania w przedsiębiorstwach w Polsce. Dokładniejszą analizę umożliwiają badania w formie studiów przypadków realizowane głównie w pracach doktorskich. Do chwili obecnej z zakresu budżetowania powstało w Polsce trzynaście doktoratów [<http://nauka-polska.pl>, dostęp dnia 06.11.2012]. Przeprowadzone badania mają jednak istotne ograniczenia m.in. prowadzone były na małych grupach przedsiębiorstw, często z konkretnej dziedziny (np. szpitalach), bądź też są już znacznie oddalone w czasie, co może kwestionować ich wiarygodność z uwagi na zmiany zachodzące w gospodarce.

W świetle przedstawionych wyżej faktów wyjątkowego znaczenia nabiera luka badawcza w dotychczasowych opracowaniach, to znaczy brak kompleksowej analizy stopnia rozpowszechnienia oraz sposobu zastosowania systemu budżetowania w przedsiębiorstwach w Polsce oraz konieczność pogłębienia prowadzonych dotychczas badań. Powin-

ny one uwzględniać wyzwania stojące przed przedsiębiorstwami (zarówno w kwestii ich bieżącego funkcjonowania, jak i przyszłego rozwoju), wynikające ze zmian zachodzących w dynamicznie rozwijającej się gospodarce. Zadaniem autora w artykule będzie wypełnienie części tej luki.

Opracowanie jest wynikiem badań przeprowadzonych przez autora w zakresie literatury zagranicznej oraz krajowej. Ma ono na celu określenie stopnia rozpowszechnienia budżetowania w praktyce, zarówno polskich przedsiębiorstw, jak i zagranicznych oraz ocenę jego zastosowania z uwzględnieniem najczęściej wymienianych zalet i wad, a także wskazanie możliwych kierunków rozwoju koncepcji w świetle zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem i dylematami z tym związanymi.

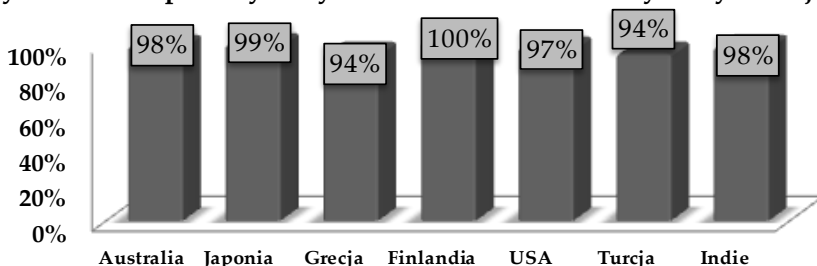
Dla zrealizowania założonego celu opracowanie podzielone zostało na cztery części, pierwsza prezentuje stopień dyfuzji budżetowania w wybranych krajach (w tym w Polsce), druga zalety najczęściej wymieniane przez użytkowników systemu oraz możliwe obszary jego wykorzystania w jednostce. W opozycji do tej części pozostaje kolejna (trzecia) przedstawiająca zarzuty wysuwane w stosunku do tradycyjnego budżetowania. Ostatnia z kolei dotyczy możliwych kierunków rozwoju procesu budżetowania w przyszłości, uwarunkowanych zmianami zachodzącymi w samym przedsiębiorstwie jak i jego otoczeniu. Wnioski płynące z pracy zawarte zostały w zakończeniu.

1. Rozpowszechnienie tradycyjnego podejścia do budżetowania

Budżetowanie jest stosunkowo często badanym zagadnieniem. Przytoczone poniżej analizy dotyczą kilku wybranych krajów, które zgodnie z klasyfikacją Międzynarodowego Funduszu Walutowego określone zostały jako rozwijające się oraz rozwinięte. Grupa zaawansowanych gospodarek to m.in.: Finlandia, Australia, Japonia, Stany Zjednoczone i Grecja, kraje rozwijające się to: Turcja i Indie.

Badania pokazują, że tradycyjne budżetowanie jest jednym z najczęściej wykorzystywanych narzędzi rachunkowości zarządczej zarówno przez firmy działające na rynkach rozwiniętych jak i rozwijających się (zobacz rysunek 1).¹

Rysunek 1. Stopień wykorzystania budżetowania w wybranych krajach



Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Wijewardena, Zoysa, 1999, s. 49-70]; [Angelakis i inni, 2010, s. 87-96]; [Hyvönen, 2005, s. 97-120]; [Centage Corporation i IOMA, 2007]; [Yalcin, 2012, s. 95-110]; [Joshi, 2001, s. 85-109].

Odsetek przedsiębiorstw, które wdrożyły i wykorzystują budżetowanie jest bardzo wysoki i wynosi ponad 90%. Ponadto, wiele firm bierze pod uwagę jego wdrożenie m.in. w Turcji [Yalcin, 2012, s. 95-110], gdzie 5% badanych przedsiębiorstw rozważało zastosowanie w najbliższym czasie procesu budżetowania, a tylko 1% ogółu respondentów nie korzystał z tego narzędzia i nie planował zmian w tym zakresie.

W świetle przytoczonych badań wnioskować można, iż podobne rozpowszechnianie budżetowania, występować może na gruncie przedsiębiorstw w Polsce. Teza ta znajduje potwierdzenie w przeprowadzonych badaniach. Analiza przeprowadzona w 1998 roku [Radek, Schwarz, 2000, s. 58-83] pokazała, że budżetowanie było narzędziem wykorzystywanym przez około trzy czwarte ankietowanych (73,2%), przy czym dominowały budżety stałe, które stosowane były przez 42,7%

¹Australia, Japonia: 231 jednostek z Australii i 217 z Japonii z 1000 przedsiębiorstw z każdego z krajów, branża: produkcja i handel [Wijewardena, Zoysa, 1999, s. 49-70]; Grecja: 83 jednostki z 97 przedsiębiorstw zatrudniających co najmniej 250 osób [Angelakis i inni, 2010, s. 87-96]; Finlandia: 51 jednostek z 132 przedsiębiorstw, branża: przemysł metalowy, leśny i elektroniczny [Hyvönen, 2005, s. 97-120]; USA: 200 dyrektorów finansowych jednostek o sprzedaży w przedziale 10 mln \$ - 1 mld \$, branża: ok. 20 sektorów m.in. produkcja, usługi, zdrowie, dystrybucja, finanse i technologia [Centage Corporation i IOMA, 2007]; Turcja: 80 jednostek, branża: produkcja [Yalcin, 2012, s. 95-110]; Indie: 60 jednostek z 246 przedsiębiorstw o obrotach powyżej 25 mln \$ oraz siedzibie w Bombaju, Delhi, Kalkucie lub Chennai [Joshi, 2001, s. 85-109].

badanych przedsiębiorstw. Podstawą procesu budżetowania były budżety cząstkowe z których najpowszechniejsze okazały się budżety sprzedaży (69,5%), produkcji (59,8%) i planowany rachunek zysków i strat (64,6%)². W innym badaniu³ [Szychta, 2001, s. 101-119] na pytanie o wykorzystanie rocznego budżetu w odniesieniu do całej firmy, pozytywnie odpowiedziało 80,0% jednostek (z czego większość – 79,2% nie sporządzała pełnego zestawu budżetów cząstkowych, a jedynie dwa lub trzy np. plan sprzedaży, produkcji czy sprawozdania finansowe pro forma). Roczne budżety nie były opracowywane głównie przez małe i średnie przedsiębiorstwa handlowo-usługowe. Zgodnie z uzyskanymi odpowiedziami 45,8% jednostek stosujących proces budżetowania, wykorzystywało metodę przyrostową, zaskakującym może okazać się stopień rozpowszechnienia budżetowania od zera, które zadeklarowało aż 28,3% ogółu badanych.

W aktualnym badaniu⁴ [Wnuk-Pel, 2012] odsetek polskich firm z wdrożonym systemem budżetowania jest znacznie wyższy (98,4%). Dominujące jest wykorzystanie metody przyrostowej, deklarowanej przez 81,5% badanych, podczas gdy stopień rozpowszechnienia budżetowania od zera jest znacznie niższy, ale mimo to stosunkowo wysoki (44,0%). Do najpopularniejszych elementów procesu zaliczane są takie budżety jak: sprzedaży (92,2%), planowany rachunek wyników (76,3%), budżet kosztów ogólnego zarządu (70,0%) czy kosztów bezpośrednich (66,5%).

Badania przytoczone powyżej, potwierdzają założenie, że budżetowanie jest wyjątkowo często wykorzystywane przez przedsiębiorstwa, niezależnie od stopnia rozwoju gospodarczego kraju, w którym dana jednostka funkcjonuje.

² Zbadane zostało 200 firm, spełniających dwa z trzech kryteriów: zatrudniające więcej niż 50 osób, posiadające łączne aktywa powyżej mln ECU [Radek, Schwarz, 2000, s. 58-83] (The European Currency Unit – jednostka rozliczeniowa używana w latach 1979-1998, 01.01.1999 zastąpiona przez euro – EUR, po kursie 1ECU = 1 EUR) lub osiągające przychody ponad 2 mln ECU.

³ 60 jednostek z 290 przedsiębiorstw z centralnej i południowej Polski, branża: produkcja, handel, usługi [Szychta, 2001, s. 101-119].

⁴ 257 jednostek z 816 przedsiębiorstw, branża: produkcyjne, nieprodukcyjne (60,7%) [Wnuk-Pel, 2012].

2. Zalety i główne obszary zastosowania tradycyjnej koncepcji budżetowania w przedsiębiorstwie

Jak wspomniano w poprzedniej części artykułu, budżetowanie znajduje szerokie zastosowanie w przedsiębiorstwach, a dzięki poprawnemu wdrożeniu oraz przestrzeganiu jego fundamentalnych zasad, może spełniać wiele funkcji. Jest to szczególnie istotne, biorąc pod uwagę mnogość wyzwań stojących przed współczesnymi przedsiębiorstwami. Jednostki umiejętnie wykorzystujące to narzędzie mogą funkcjonować efektywniej oraz lepiej wykorzystać swój potencjał i pojawiające się możliwości w zakresie przyszłego rozwoju.

Zgodnie z badaniem De With'a i Dijkmana⁵ najczęściej wymienianym stwierdzeniem było to, iż budżety wspierają proces planowania (84,1%). Ponadto, budżet wykorzystany był do koordynacji działań podejmowanych w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności w celu zapewnienia ich spójności (61,4%). Kolejnym zastosowaniem budżetu operacyjnego było zwiększenie kontroli wydajności i motywacji menedżerów (81,8%) oraz efektywniejsza alokacja posiadanych zasobów (77,3%).

Podobne badania przeprowadzono w Egipcie, Grecji, Indiach i Australii. Prowadzone były one wśród dużych przedsiębiorstw produkcyjnych. W Indiach [Yalcin, 2012, s. 95-110] było to 60 dużych i średnich jednostek, w Grecji [Angelakis i inni, 2010, s. 87-96] 83 podobne podmioty, w Australii przedmiotem obserwacji stało się 78 największych firm z dziewięciu kategorii branżowych [Chenhall, Smith, 1998, s. 1-19] oraz 215 firm z Egiptu [Farouk, McLellan, 2011, s. 105-120]. Wyniki implementacji budżetowania dla różnych obszarów działalności w tych krajach zaprezentowane zostały w tablicy 1.

⁵ 33 jednostki z 134 przedsiębiorstw notowanych na Gieldzie Papierów Wartościowych w Amsterdamie, z wyłączeniem przedsiębiorstw funkcjonujących w branżach inwestycyjnych oraz powiązanych ze sferą nieruchomości [De With, Dijkman, 2008, s. 26-36].

Tablica 1. Zastosowanie praktyki budżetowania w wybranych krajach

Obszar zastosowania	Wykorzystanie (%)			
	Indie	Egipt	Australia	Grecja
Kontrola kosztów	93%	100%	99%	98%
Bieżące analizy działalności	100%	91%	99%	68%
Koordinacja działań	95%	96%	94%	92%
Planowanie sytuacji finansowej	91%	65%	100%	94%
Motywowanie i wynagradzanie menadżerów	25%	-	86%	64%

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Yalcin, 2012, s. 95-110]; [Chenhall, Smith, 1998, s. 1-19]; [Farouk, McLellan, 2011, s. 105-120]; [Angelakis i inni, 2010, s. 87-96].

Tradycyjne procesy budżetowania znalazły bardzo szerokie zastosowanie w badanych krajach. Dane wskazują (tablica 1), że techniki te, włącznie z budżetowaniem i planowaniem długoterminowym zostały zidentyfikowane jako relatywnie wysoko zaimplementowane oraz stosowane w wielu dziedzinach działalności gospodarczej. Większość respondentów zgodziło się ze stwierdzeniem, iż budżetowanie wykorzystywane jest głównie do kontroli kosztów i planowania bieżącej działalności firmy (funkcja ta była najmniej rozpowszechniona w Grecji). Budżetowanie stosunkowo często było także pomocne przy koordynacji działalności przedsiębiorstwa jako całości oraz określenia wytycznych przyszłej polityki finansowej. Mniejsze było jego użytkowanie dla oceny i wynagradzania menadżerów, zwłaszcza w odniesieniu do krajów rozwijających się.

Narzędzie to może spełniać wiele różnych funkcji, ze względu na swoją szczególną rolę w zarządzaniu firmą jako całością. Wynikają one z funkcji zarządzania (planowania, koordynowania, komunikacji, motywowania, monitorowania i oceny), a ich realizacja pozwala na zapewnienie sprawnego i efektywnego zarządzania jednostką. To, czy funkcje te są realizowane w przedsiębiorstwie oraz w jakim stopniu, zależy wyłącznie od tego, na ile system budżetowania jest spójny z działalnością przedsiębiorstwa oraz potrzebami i celami osób zarządzających. Dobrze zaprojektowany i zaimplementowany proces dostarcza zarządzającym informacji niezbędnych dla oceny działalności firmy w przeszłości, rozwiązywania bieżących problemów związanych z jej funkcjonowaniem, a poprzez analizę oraz wnioskowanie, pozwala na określenie przyszłych kierunków rozwoju firmy i zaplanowanie jej działań.

3. Krytyka tradycyjnego budżetowania w praktyce

Mimo wielu zalet wspomnianych w poprzedniej części, tradycyjne podejście do planowania i budżetowania jest szeroko krytykowane. W raporcie sporządzonym głównie na podstawie literatury praktyków, wymienionych zostało 12 najczęściej cytowanych słabości systemu budżetowania, takich jak [Neely, 2001, s. 1-2]:

- 1) konsolidacja budżetów jest czasochłonna i kosztowna,
- 2) budżety ograniczają możliwość reakcji i elastyczność na zmiany w otoczeniu, często są wręcz przeszkodą w stosunku do zmian,
- 3) budżety rzadko mają strategiczną koncentrację, zdarza się, że są sprzeczne z zaimplementowaną strategią,
- 4) budżety dodają niewielką wartość dla przedsiębiorstwa, w szczególności biorąc pod uwagę czas potrzebny na ich przygotowanie,
- 5) budżety koncentrują się na redukcji kosztów, a nie tworzeniu nowych wartości,
- 6) budżety są opracowywane i aktualizowane zbyt rzadko, zwykle raz w roku,
- 7) budżety są oparte na założeniach i niepotwierdzonych domysłach,
- 8) budżety wzmacniają pionowe dowództwo i kontrolę,
- 9) budżety nie odzwierciedlają pojawiających się struktur sieciowych, które przyjmują organizacje,
- 10) budżety zachęcają do "gier" i manipulacji, szczególnie w trakcie negocjacji,
- 11) budżety wzmacniają bariery między poszczególnymi działami, zamiast ułatwiać wymianę wiedzy i doświadczeń,
- 12) budżety sprawiają, że ludzie czują się niedostatecznie docenieni.

Stwierdzenia (1-7) odnoszą się do czasu i kosztów przygotowania budżetów. Zawierają krytykę budżetu jako narzędzia, które nie powoduje zwiększenia wartości firmy i staje się bezużyteczne wraz z upływem czasu. Kolejne zarzuty (8,9) skupiają się na organizacji i strukturze jednostki. Pokazują, że budżety nie odzwierciedlają nowych struktur przedsiębiorstwa i nie pozwalają na podejmowanie decyzji w oparciu o decentralizację. Ostatnia grupa dotyczy czynników motywujących, które powinny być związane z tym procesem (10-12). Według nich budżety nie spełniają założeń w nich pokładanych i mogą powodować wśród pracowników zachowania odwrotne od zamierzonych.

Pełny cykl budżetowania według badania [Libby, Lindsay, 2007, s. 47-51], wynosił średnio 10,3 tygodni (około 72 dni). Dodatkowo,

wszyscy menedżerowie zaangażowani w proces budżetowania spędzali od dwóch do trzech tygodni na przygotowaniu części budżetu pozostającej pod ich kontrolą. Tylko 28,0% respondentów nie zgodziło się ze stwierdzeniem, że budżetowanie jest czasochłonne i kosztowne, co oznacza, że pozostała część badanych zgadza się z tym zarzutem (całkowicie lub częściowo). Ponadto, 64% respondentów zauważyło, że budżety zbyt wolno wykrywają problemy, natomiast 49,0% respondentów było zdania, że budżety szybko stają się nieaktualne. Prawdopodobnie wynika to z faktu, że raz przyjęte budżety nie ulegają zmianą w ciągu roku (sytuacja taka występuje u prawie połowy badanych).

PricewaterhouseCoopers przeprowadził badania procesu budżetowania w 2012 na rynku luksemburskim. Prawie połowa respondentów (dyrektorzy finansowi) udzieliła odpowiedzi, iż w ich firmach proces budżetowania trwał dłużej niż dwa miesiące (z uwzględnieniem 3,0% firm, które potrzebowały więcej niż 3 miesiące). Czynnością na którą poświęcano najwięcej czasu było zebranie informacji i konsolidacja danych (12,0% określiło, iż zajęło to bardzo dużo czasu i wysiłku, a 59,0% uznało, że było to dużo czasu). Czas i wysiłek poświęcony został więc na najbardziej mechaniczne elementy całego procesu, które nie dodają zbyt dużo wartości dla przedsiębiorstwa (kolejna wada zgłaszana przez przeciwników tradycyjnego podejścia). Drugie działanie pochłaniające zasoby to przegląd budżetów i analiza informacji (odpowiednio 68,0% i 67,0%).

Przebiegająca firma o obrotach rzędu kilku miliardów dolarów, poświęca aż 25 000 osobodni w ciągu roku na połączenie budżetów w jeden budżet globalny dla całej jednostki. W niektórych przypadkach proces budżetowania trwa nawet do sześciu miesięcy pochłaniając 20,0% czasu pracy kierownictwa [Gary, 2003, s. 3-5]. Fakt ten, staje się podstawą dla jednego z postulatów krytyki tradycyjnego budżetowania. Kolejnym jest zbyt silne powiązanie budżetów z oceną efektywności personelu. W USA 97,0% wielkości premii menedżerów zależna jest od ich osiągnięć, ocenianych właśnie w stosunku do zatwierdzonego budżetu. Budżety mogą zatem stać się czynnikiem demotywującym dla pracowników. Kierownicy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności mogą próbować zwiększyć przypisane im fundusze na realizację planowanych zadań wiedząc, że zarząd przyzna im mniej niż pierwotnie postulowali (swoisty margines bezpieczeństwa). Z drugiej strony, ich planowane zadania mogą odznaczać się niższym poziomem napięcia, przez co

określone cele mogą być łatwiejsze do osiągnięcia, a tym samym późniejsza premia stanie się prostsza do wypracowania. Według Jensena największym problemem budżetu jest właśnie jego komunikacja z systemem wynagradzania [Jensen, 2011, s. 94-101]. W połączeniu z pierwiastkiem ludzkim proces budżetowania zużywa ogromną ilość czasu kadr zarządzających i zmusza menedżerów do niekończących się negocjacji (proces budżetowania nie jest obiektywny, każdy z pracowników chce osiągnąć własne cele). Może on zachęcać menedżerów do zawyżania wyników oraz działań niezgodnych z celami firmy. Sytuacje te zmieniają podejmowanie decyzji biznesowych w "wyszukane ćwiczenia negocjacyjne". W rezultacie nie zwiększa to wartości organizacji, wręcz przeciwnie, w dłuższym okresie może powodować problemy w realizacji długookresowych zamierzeń.

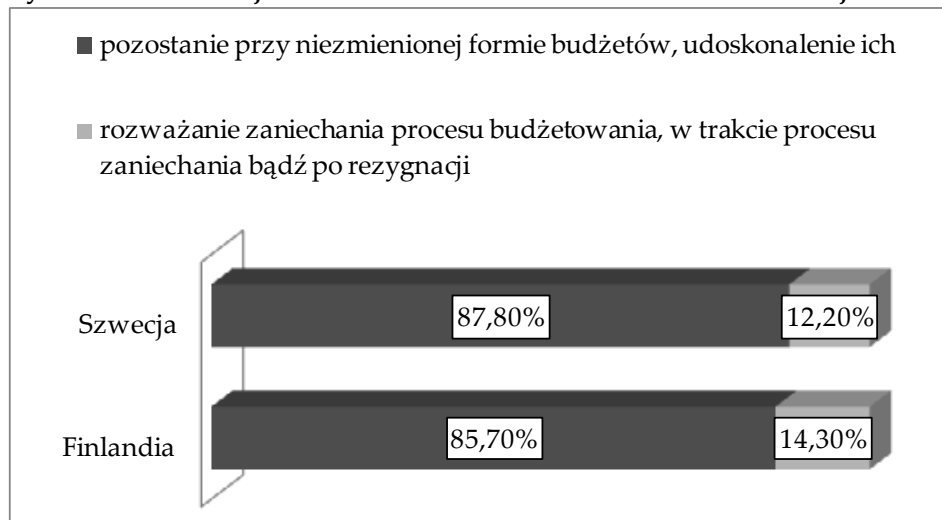
W obecnej sytuacji, firma powinna przeanalizować zalety i wady związane z tradycyjnym podejściem do budżetowania w świetle prowadzonej działalności. Musi ona zdecydować, czy problemy wynikające z aktualnie posiadanego systemu są na tyle istotne, że przewyższają korzyści wynikające z wykorzystania tego narzędzia. Przedsiębiorstwa mają dwie możliwości dalszego postępowania: pozostawić budżetowanie w niezmienionej formie (jeśli korzyści z tych zmian byłyby mniejsze niż koszty ich wdrożenia i obsługi) lub podjąć działania w celu wyeliminowania wad tradycyjnego podejścia.

4. Określenie kierunków zmian budżetowania

Budżetowanie jak każde narzędzie, podlega ciągłej ewolucji zgodnej ze zmianami zachodzącymi w gospodarce. Przedsiębiorstwa mogą wykorzystywać je w niezmienionej formie przez lata, bądź też dostosowywać je do zmieniających się warunków prowadzonej działalności oraz wewnętrznej orientacji jednostki. W wyniku dyskusji oraz krytyki w zakresie budżetowania operacyjnego pojawiły się następujące tendencje:

- usprawnianie i modyfikacje tradycyjnych procedur,
- poszukiwanie i wdrażanie nowych podejść do sporządzania budżetów (m.in. activity-based budgeting),
- rezygnacja z tradycyjnych metod budżetowania na rzecz alternatywnych metod rachunkowości zarządczej (konceptcja beyond budgeting).

Skala dyfuzji tych tendencji przedstawiona została na rysunku 2.

Rysunek 2. Tendencje w zakresie budżetowania w Finlandii i Szwecji

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Ekholm, Wallin, 2000, s. 519-539]; [Ekholm, Wallin, 2011, s. 145-164].

Badania⁶ przedstawione na rysunku 2 wyraźnie pokazują, że przedsiębiorstwa nie planują odejścia od tradycyjnego budżetowania, planują je jednak modyfikować i dostosowywać do potrzeb bieżącego zarządzania oraz dokładniejszego planowania przyszłej działalności (odpowiednio: Finlandia 85,7%, Szwecja: 87,8%). Potwierdzeniem tego założenia są badania [De With, Dijkman, 2008, s. 26-36]; [Libby, Lindsay, 2007, s. 47-51] stopnia zadowolenia z aktualnie wykorzystywanych systemów. W Holandii [De With, Dijkman, 2008, s. 26-36] 70,7% respondentów stwierdziło, że jest zadowolone z funkcjonującego procesu budżetowania, 2,4% wyraziło opinię, iż jest bardziej niż zadowolone, a 17,1% pozostało neutralne w tej kwestii. Blisko 50% członków organizacji IMA [Libby, Lindsay, 2007, s. 47-51] wyraziło zdanie, że budżety są niezbędne i firmy nie mogłyby się bez nich obejść. Tylko 15% nie poparło tego stwierdzenia.

W badaniach przeprowadzonych w Polsce [Szychta, 2006, s. 123-156] 30% respondentów wskazało na potrzebę zmian w celu opracowania systemu budżetowania. Potwierdzają to wyniki stopnia satysfakcji z obowiązujących systemów budżetowania w polskich firmach [Wnuk-

⁶ Finlandia: 168 jednostek z 650 przedsiębiorstw o obrotach powyżej 16,7 mln EUR [Ekholm, Wallin, 2000, s. 519-539]; Szwecja: 342 jednostki z 1 000 największych przedsiębiorstw produkcyjnych [Ekholm, Wallin, 2011, s. 145-164].

Pel, 2012]. Tylko 46,8% respondentów określiło swoją satysfakcję z obecnego systemu budżetowania jako wyższą od średniej. 12,6% wyraziło opinię wyrażającą niezadowolenie z aktualnego systemu.

W przytoczonych badaniach wynika, iż większość przedsiębiorstw jest zadowolonych z aktualnie posiadanych systemów i nie planuje zaprzestać korzystania z nich. Natomiast firmy te, zakładają permanentną poprawę systemów dla uaktualnienia i zwiększenia możliwości ich wykorzystania. Firmy, które nie są usatysfakcjonowane obecnie wdrożoną koncepcją i nie wyrażają chęci jej poprawy, mogą zastosować jeden z nowszych trendów, takich jak: budżetowanie w oparciu o działania (activity-based budgeting) bądź też całkowitą rezygnację z procesu budżetowania (beyond budgeting - zarządzanie bez budżetów). Decyzja w tym zakresie powinna zostać jednak poprzedzona dogłębną analizą korzyści oraz kosztów związanych z procesem, co więcej należy rozważyć czy zmiana przyczyni się do poprawy bieżącego zarządzania przedsiębiorstwem i umożliwi odniesienie pozytywnych efektów dla jego przyszłego rozwoju.

Zakończenie

Współczesne przedsiębiorstwa funkcjonują oraz rozwijają się w otoczeniu innym, niż miało to miejsce w przeszłości. Zmiany w gospodarce wymuszają na nich konieczność dostosowywania się do skomplikowanych realiów rynkowych. Mają one na swej drodze znacznie więcej możliwości rozwoju, ale jednocześnie liczba zagrożeń oraz wymogów jest coraz wyższa. Sytuacja ta wymaga od zarządzających staranniejszego niż w minionych latach zarządzania jednostką w celu utrzymania oraz wzmocnienia pozycji na rynku oraz realizacji zakładanej strategii.

Narzędziem, które może znacząco ułatwić ten proces jest budżetowanie, obejmujące i konsolidujące wszystkie aspekty działalności przedsiębiorstwa. Niniejszy artykuł pozwolił na realizację zakładanego celu i wyciągnięcie wniosków, do których należą m.in.: budżetowanie jest narzędziem szeroko rozpowszechnionym zarówno w praktyce firm zagranicznych, jak i polskich, jego wykorzystanie nie ogranicza się jedynie do kontroli kosztów i planowania przyszłej działalności – może stać się ono instrumentem ułatwiającym zarządzanie całą jednostką (jest to szczególnie istotne w świetle mnogości wyzwań stojących przed przedsiębiorstwami). W przyszłości firmy nie zamierzają rezygnować z tego

narzędzia (z badań wynika, że nie są one w stanie wyobrazić sobie prowadzenia działalności bez jego wykorzystania), większość planuje jego udoskonalenie i dopasowanie do zmieniających się warunków prowadzonej działalności tak, by jeszcze wierniej oddawało rzeczywistość a przez to ułatwiało bieżące funkcjonowanie i planowanie działań przyszłych. Konkluzje te, są istotne zarówno dla teoretyków w odniesieniu do przyszłych badań, jak i praktyków chcących poznać ogólne tendencje w zakresie budżetowania.

Przy interpretacji przytoczonych badań (zwłaszcza polskich), należy jednak uwzględnić istotne ograniczenia. Analizowane badania przeprowadzone zostały wyłącznie w formie ankiety, opierały się na stosunkowo niewielkich próbkach populacji, a niektóre z nich charakteryzują się także znacznym oddaleniem czasowym, co może wpływać na ich wiarygodność w odniesieniu do zmian, jakim podlegają przedsiębiorstwa i ich otoczenie.

Ograniczenia wspomniane powyżej stwarzają potencjał dla dalszych badań, które mogłyby być prowadzone w podobnej formie (kwestionariusz) jak badania wymienione wcześniej (stworzyłoby to możliwość porównania wyników i ich uaktualnienia) lub w formie bardziej szczegółowej (zapewniającej pogłębienie kwestii wykorzystania budżetowania w przedsiębiorstwach, jego zalet i wad oraz opinii praktyków dotyczących możliwych ulepszeń). Dokładniejsze i bardziej wnikliwe wyniki można osiągnąć poprzez badania w formie studiów przypadków. Przyszłe analizy powinny koncentrować się na rozpowszechnianiu tradycyjnego budżetowania oraz nowych tendencji, takich jak: budżetowanie oparte na działaniach (activity-based budgeting) oraz zarządzanie bez budżetów (beyond budgeting), budżetowanie oparte na czynnikach, wpływające na wdrażanie nowych metod budżetowania oraz motywach, które skłaniają przedsiębiorstwa do pozostania przy obecnych rozwiązaniach. Z drugiej strony należy określić przydatność informacji generowanych przez tradycyjne i nowoczesne metody oraz problemy, które mogą być związane z wdrożeniem tych systemów.

Literatura

1. Angelakis G., Theriou N., Floropoulos I. (2010), *Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland*, „Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting”, 26.

2. *Budgeting Survey: Benchmarks & Issues* (2007), Centage Corporation IOMA.
3. *CFO Budgeting Survey* (2012), PricewaterhouseCoopers.
4. Chenhall R. H., Langfield-Smith K. (1998), *Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study*, „Management Accounting Research”, 9.
5. De With E., Dijkman A. (2008), *Budgeting practices of listed companies in the Netherlands*, „Management Accounting Quarterly Fall”, 10.
6. Ekholm B., Wallin J. (2000), *Is the annual budget really dead?*, „The European Accounting Review”, 9 (4).
7. Ekholm B., Wallin J. (2011), *The Impact of Uncertainty and Strategy on the Perceived Usefulness of Fixed and Flexible Budgets*, „Journal of Business Finance & Accounting”, 38(1), (2).
8. Farouk Abdel Al S., Mclellan J. D. (2011), *Management Accounting Practices in Egypt - A Transitional Economy Country*, „Journal of Accounting, Business and Management”, 18.
9. Gary L. (2003), *Breaking the Budget Impasse*, „Harvard Management Update”, 3.
10. Hyvönen J. (2005), *Adoption and Benefits of Management Accounting Systems: Evidence from Finland and Australia*, „Advances in International Accounting”, 18.
11. Jensen M. (2011), *Corporate Budgeting Is Broken, Let's Fix It*, „Harvard Business Review”, 10.
12. Joshi P. L. (2001), *The international diffusion of new management accounting practices: the case of India*, „Journal of International Accounting, Auditing and Taxation”, 10.
13. Libby T., Lindsay M. (2007), *Beyond budgeting or better budgeting?*, „Strategic Finance”, 8.
14. Neely A. (2001), *Driving value through strategic planning and budgeting*, New York, NY Accenture.
15. Radek M., Schwarz R. (2000), *Zmiany rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji system gospodarczego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 1 (57).
16. System Informacji o Pracach Badawczych – SYNABA, http://nauka-polska.pl/shtml/raporty/raporty_badania.shtml, dostęp dnia 06.11.2012.

17. Szychta A. (2001), *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 5 (61).
18. Szychta A. (2006), *Kierunki i czynniki rozwoju praktyki rachunkowości zarządczej w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 35 (91).
19. Wijewardena H., De Zoysa A. (1999), *A Comparative Analysis of Management Accounting Practices in Australia and Japan: An Empirical Investigation*, „International Journal of Accounting”, 34.
20. Wnuk-Pel T. (2012), Nieopublikowana analiza procesu budżetowania rocznego w przedsiębiorstwach w Polsce.
21. Yalcin S. (2012), *Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Inter-country Comparison*, „Accounting in Europe”, 9.

Streszczenie

Dynamiczne zmiany w gospodarce wpływają na konieczność znalezienia narzędzia, które pozwoli przedsiębiorstwom na efektywne funkcjonowanie oraz dalszy rozwój. Narzędziem takim może być budżetowanie w formie tradycyjnej, zmodyfikowane lub w całkiem nowej formie. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie stopnia rozpowszechnienia budżetowania, jego wad i zalet w świetle zarządzania podmiotem oraz określenie możliwych kierunków rozwoju budżetowania. W pracy zastosowana została metoda badań literaturowych.

Przeprowadzone badania literaturowe umożliwiły stwierdzenie, iż rozpowszechnienie budżetowania jest wysokie (zarówno w praktyce przedsiębiorstw zagranicznych, jak i krajowych), a możliwości jego zastosowania – szerokie (dobrze funkcjonujący system spełniać może wiele funkcji zarządzania podmiotem). Mimo że proces ten spotyka się często z krytyką ze strony zwolenników nowych metod, badania pokazują, że przedsiębiorstwa nie zamierzają z niego zrezygnować, co więcej mają w planach dostosowywanie go do swoich potrzeb i zmian w otoczeniu, tak by ułatwiał bieżące działania oraz pozwalał na wykorzystanie potencjalnych możliwości rozwoju.

Słowa kluczowe

budżet, tradycyjne budżetowanie, budżetowanie według działań

The use of budgeting for management of the enterprises in the light of dilemmas of their functioning and development (Summary)

Dynamic changes in the economy affect the need to find a tool which will allow companies to the effective functioning and further development. That tool can be the budgeting in the traditional form, modified or new. The aim of

this paper is to present the prevalence of budgeting, advantages and disadvantages about traditional approach in the fields of management of the entities and identify possible directions of budgeting. In this paper method of literature research has been used.

The literature research have enabled statement about high prevalence of budgeting (both for foreign and domestic companies) and the possibility of its application is wide (well-functioning system can fulfill many functions of management of the entity). Although this process has been criticized by the supporters of the new methods, research show that the companies do not intend to give it up, what is more, they have plans to adapt it to their needs and changes in the environment, in order to facilitate the ongoing activities and the use of development potential.

Keywords

budget, traditional budgeting, activity-based budgeting