

Anna Szycha*

ROLA BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO W „ERZE” INFORMACJI

1. WPROWADZENIE

Celem niniejszego opracowania jest prezentacja argumentacji zwolenników zarządzania przedsiębiorstwami bez stosowania rocznego budżetu operacyjno-finansowego (budżetu globalnego), opis zasad i narzędzi zarządzania w dwóch wiodących firmach, które zrezygnowały z budżetowania, a także próba podsumowania i oceny dyskusji na temat celowości zaniechania budżetowania rocznego w „erze” informacji.

Głównym źródłem informacji wykorzystanych w artykule są publikacje uczestników programu badawczego pt. *Beyond Budgeting Round Table – a Pan European Research Project*, J. Hope’a i R. Fräsera¹. Twierdzą oni, że tradycyjne budżetowanie operacyjno-finansowe jest jedną z podstawowych barier zarządzania przedsiębiorstwami w nowej epoce gospodarczej, zwanej „erą” informacji. Celem tego projektu, rozpoczętego na początku 1998 r., było poznanie, jakie narzędzia zarządzania stosują przedsiębiorstwa tej nowej „ery”. Badania kierowane przez J. Hope’a i R. Fräsera były następstwem wniosków wyciągniętych ze wcześniejszych ich projektów badawczych, sponsorowanych przez międzynarodowe konsorcjum badawcze CAM-I².

Metodologia ich badań polegała na przeprowadzeniu wywiadów z menedżerami zatrudnionymi w jednostkach gospodarczych, które zrezygnowały z tradycyjnego rocznego budżetowania operacyjnego, a także opracowaniu studiów przypadków, opisujących doświadczenia tych jednostek w zakresie stosowania nowych narzędzi rachunkowości zarządczej. Zdobyte informacje

* Dr, adiunkt w Katedrze Rachunkowości UŁ.

¹ J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting... Breaking through the Barrier „to the Third Wave”*, „Management Accounting”, December 1997 oraz J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting*, „Management Accounting”, January 1999.

² Zawierają je publikacje: J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting... Breaking...*, oraz P. Bunce, R. Fraser, *Beyond Budgeting*, „Management Accounting”, February 1997.

stanowią podstawę do opisu modelu rachunkowości dla potrzeb zarządzania z pominięciem tradycyjnego budżetowania operacyjnego, a także określenia wytycznych dla implementacji tego modelu w przedsiębiorstwach.

2. PRZYCZYNY REZYGNACJI Z TRADYCYJNEGO ROCZNEGO BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO

Powszechnie wiadomo, że w ciągu ostatniego dwudziestolecia nasiliła się konkurencja przedsiębiorstw i diametralnie zmieniły się metody konkurowania. Głównymi przyczynami tego stanu jest globalizacja rynków zbytu oraz wzrost nasycenia popytu w rozwiniętych regionach świata. Przedsiębiorstwa muszą wykazać się większą elastycznością w zaspokajaniu potrzeb klientów. W tym celu m. in. dążą do poprawy jakości swoich produktów oraz lepszej obsługi klientów, dokonując pomiaru stopnia ich usatysfakcjonowania.

Równocześnie zaś sukcesy przedsiębiorstw zarobkowych zależą od wiedzy i umiejętności ich kierowników, a także celów i decyzji akcjonariuszy.

Jak wykazują jedne z ostatnio przeprowadzonych badań, menedżerowie zachodnich jednostek kierują się przy wyborze firmy swojego zatrudnienia przede wszystkim następującymi powodami: „wartościami i kulturą” (58%), „swobodą i autonomią” (56%) oraz „ekscytującymi wyzwaniem, które się im stawia” (51%)³. W konflikcie z tymi kryteriami są budżety, które stosuje się w celu umacniania kultury wydawania nakazów i zakazów oraz kontroli działań, ograniczania autonomii kierowników oraz niezachęcania do nowych inicjatyw. Budżetowanie ma więc wpływ na postawę i zachowanie kierowników. Przeciwnicy budżetowania widzą w nim narzędzie negatywnie oddziałujące na menedżerów.

Argumentują oni również, że budżety nie wpływają pozytywnie na decyzje akcjonariuszy. Dla akcjonariuszy są ważne nie tylko informacje o stanie finansowym i majątkowym zawarte w bieżącym bilansie. Oczekują oni generowania przez spółki w przyszłości wysokich i wciąż rosnących przepływów pieniężnych. Ważne są więc dla nich prognozy *cash flow*. Źródłem przepływów pieniężnych są współcześnie w coraz większym stopniu aktywa niematerialne. Na cenę akcji mają duży wpływ dobre marki, innowacje wprowadzane w przedsiębiorstwie, szybkość i jakość obsługi klientów, produktywność oraz zdolność kreowania w przedsiębiorstwie postaw elastycznego partnerstwa.

Budżety nigdy nie były opracowywane w celu zarządzania niematerialnymi aktywami. Ich uwaga jest skierowana na krótkookresowe wielkości finansowe, jak: koszty, marże, przychody, zyski operacyjne. Budżety ignorują zaś

³ J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting...*

kluczowe czynniki wzrostu wartości dla akcjonariuszy, czyli składniki aktywów niematerialnych⁴.

Skoro tradycyjne budżety operacyjne nie sprzyjają zarządzającym i właścicielom przedsiębiorstw, to należy zastąpić je alternatywnymi i bardziej skutecznymi narzędziami rachunkowości zarządczej. Dotychczas większość przedsiębiorstw stosuje jednak budżetowanie operacyjne. Nieliczne zaś firmy⁵, głównie skandynawskie, zrezygnowały z tego typu narzędzia planowania, kontroli i oceny na rzecz innych metod.

Z przeglądu innych krytycznych wypowiedzi⁶ też wynika, że budżety mają wiele wad; np.:

- są zbyt czasochłonne (ich formułowanie, korygowanie, sporządzanie sprawozdań z wykonania budżetów zajmuje dużo czasu wielu pracownikom firmy),

- zachęcają do sztywnego planowania i myślenia w kategoriach przyrostów i zmniejszeń, co jest związane z najczęściej stosowaną przyrostową metodą budżetowania,

- nie nadają się do odzwierciedlenia zmian zachodzących w organizacji i procesach przedsiębiorstwa,

- są sztywnym rocznym rytuałem,

- nie są w stanie sygnalizować szybkich zmian na konkurencyjnym rynku,

- pomijają kluczowe czynniki tworzenia wartości z punktu widzenia akcjonariuszy, gdyż skupiają uwagę na krótkookresowych wielkościach finansowych (koszty, przychody, wyniki),

- prowadzą do pełnego wydawania kwot w budżetach wydatków w myśl utartego poglądu, że niewykorzystanie budżetu prowadzi do ograniczenia wydatków w następnym okresie,

- są iluzoryczne, gdyż bardzo często są już nieaktualne w momencie ich zatwierdzenia; stwarzają więc tylko złudzenie, że są narzędziami kontroli,

- nie nadają się do motywowania podwładnych, ponieważ, jeśli system motywacyjny uwzględni budżety, prowadzi to do długotrwałych negocjacji, w których przewidywane liczby są ustalane w interesie silniejszych grup interesu w przedsiębiorstwie.

Jeszcze inne krytyczne oceny dotyczące tradycyjnych budżetów krótkookresowych oraz proponowane usprawnienia w zakresie ich sporządzania i zastosowania przedstawia tab. 1.

⁴ *Ibidem*.

⁵ Należą do nich np.: Svenska Handelsbanken, Volvo Cars, Ikea, SKF, KF, Schlumberger, Boots, Ericson.

⁶ Np.: J. A. Schmidt, *Is It Time to Replace Traditional Budgeting?* „Journal of Accountancy” 1992; przedruk z: C. A. Rainborn, J. T. Barfield, M. R. Kinney, *Insights: Readings in Managerial Accounting*, 2nd ed., West Publishing Company, Minneapolis-St. Paul 1996, s. 75–80; J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting...*; J. Henderson, *Does Budgeting Have to Be so Troublesome?*, „Management Accounting”, October 1997.

Tabela 1

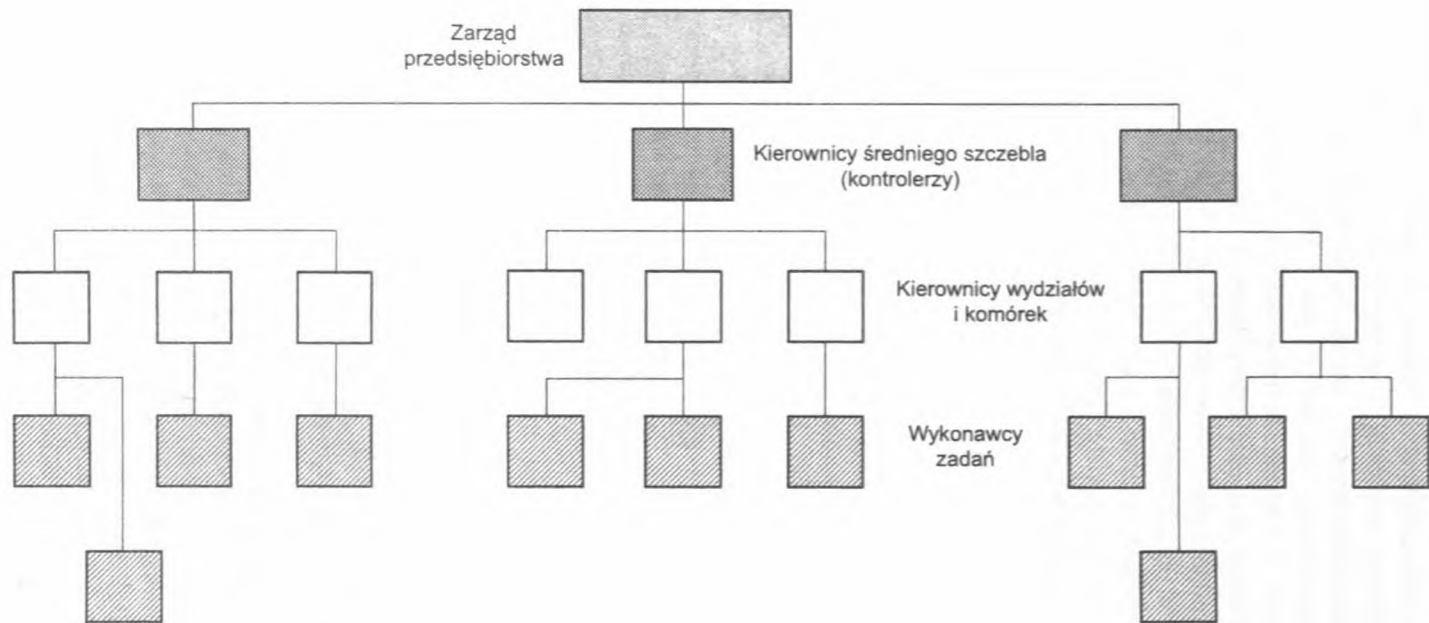
Krytyka tradycyjnego budżetowania i proponowane zmiany

Krytyczne oceny tradycyjnego budżetowania	Propozycje zmiany
Nadmiernie polega na ekstrapolowaniu trendów z przeszłości.	Należy powiązać bezpośrednio budżetowanie ze strategią.
Prowadzi do stałych procentowych „cięć” zakładanych przyszłych wielkości, jeśli pierwsze oszacowania budżetu ujawniają „nieakceptowalne wyniki”.	Stosować budżetowanie według działań w celu wskazania dziedzin do obniżki kosztów.
Budżet traktuje indywidualne funkcjonalne obszary przedsiębiorstwa jak gdyby były niezależne (tzw. silosy używając analogii rolniczej).	Zastosować bezpośrednio podejście poprzecznie funkcjonalne, które ujawnia wewnętrzne zależności przenikające obszary funkcjonalne przedsiębiorstwa.
Budżet krótkowzrocznie przecenia stały horyzont czasu, np. rok. Realizacja rocznych celów dotyczących kosztów jest postrzegana jako kluczowe zadanie do wykonania.	Trzeba powiązać cykl budżetowy z celami budżetowania. Zdarzenia wykraczające poza bieżący okres należy uznawać jako ważne, gdy ocenia się bieżące działania. Ciągła uwaga ma być skierowana na tworzenie wartości.
Budżet jest zaabsorbowany finansowymi aspektami zdarzeń w okresie, którego dotyczy.	Należy zrównoważyć finansowe i niefinansowe aspekty zdarzeń (np. jakość i czas).
Budżety nie są wykorzystywane przed końcem okresu budżetowego do oceny wyników.	Trzeba informować wszystkich zatrudnionych o potrzebie ciągłej poprawy wyników (jak zwiększenie przychodów i redukcja kosztów) w ciągu okresu budżetowego.

Źródło: *Advanced Budgeting Study Group Report from CAM-I*, „Management Accounting”, December 1994, [za:] Ch. T. Horngren, A. Bhimani, G. Foster, S. M. Datar, *Management and Cost Accounting*, Prentice Hall Europe, London 1999, s. 510.

Budżety operacyjne są sednem wieloszczeblowego modelu zarządzania poprzez kontrolę, czyli stosuje się je w hierarchicznie zorganizowanych jednostkach gospodarczych (np. w formie spółki, która dzieli się na zakłady, wydziały, działy produkcyjne i komórki funkcjonalne).

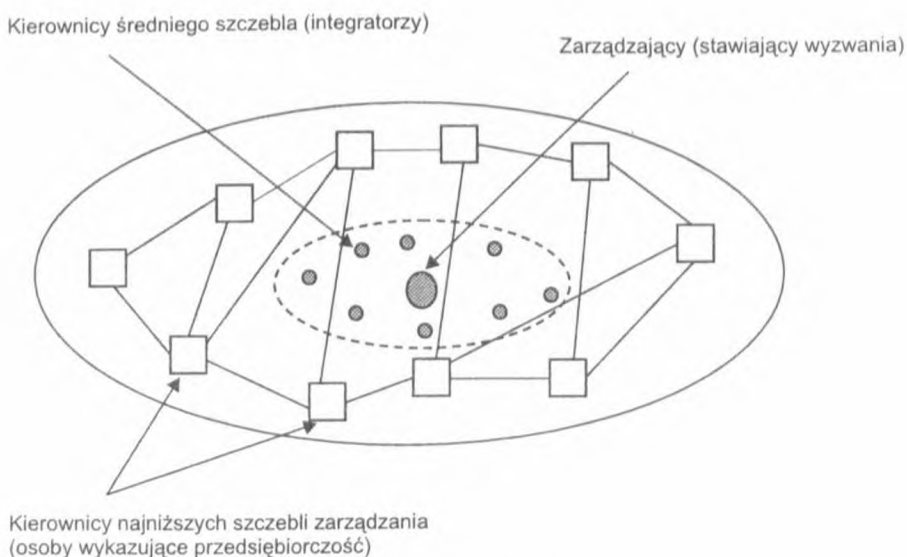
Wieloszczeblowy model zarządzania, zobrazowany na rys. 1, jest typowy prawie dla całego XX w. (do lat dziewięćdziesiątych), zwanego „erą” przemysłową. Dowartościowuje on rozmiary produkcji i pokrycie kosztów stałych. W erze przemysłowej kluczowymi czynnikami ograniczającymi konkurencyjność firm są ziemia, praca i kapitał. Zarządzanie w tej erze jest oparte na wykorzystaniu budżetów operacyjnych i rachunku odpowiedzialności. Budżety natomiast prowadzą do stosowania w przedsiębiorstwach nakazów, zakazów i hierarchicznej kontroli.



Kultura: polecenia, kontrola, zastosowanie się do poleceń.

Rys. 1. Wieloszczeblowy model zarządzania – struktura hierarchiczna
 Źródło: opracowanie własne

Współcześnie (w erze informacji) wyłania się nowy model zarządzania przedsiębiorstwami, zwany modelem sieciowym (por. rys. 2), który może sprostać wymaganiom współczesnej gospodarki rynkowej. Kluczowymi czynnikami w dobie informacji, warunkującymi przetrwanie i rozwój przedsiębiorstwa, jest wiedza i kapitał intelektualny, a zwłaszcza kompetentni menedżerowie, posiadający wiedzę i umiejętności podwładni, lojalni klienci, dobre marki. Istotą modelu sieciowego nie jest kontrola, lecz przedsiębiorczość zatrudnionych w nim pracowników. W celu wyzwolenia w zatrudnionych większej przedsiębiorczości i odpowiedzialności za wykonywane czynności jest konieczna rzeczywista decentralizacja zarządzania oraz wprowadzenie mechanizmów zachęcających pracowników do odpowiedzialności i inicjatywy.



Rys. 2. Sieciowy model zarządzania (forma N)

Źródło: J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting... Breaking through the Barrier to the Third Wave*, „Management Accounting”, December 1997.

Nowy model zarządzania wywodzi się z koncepcji, według której w działalności gospodarczej należy dążyć do maksymalizacji wartości, w tym wartości aktywów intelektualnych, a nie do minimalizacji kosztów. System pomiaru w przedsiębiorstwie należy ukierunkować na pomiar dokonań strategicznych, proces dodawania wartości i zarządzania wiedzą. Cel i założenia konwencjonalnego budżetowania operacyjnego nie sprzyjają zarządzaniu według modelu sieciowego, ponieważ skłaniają do minimalizacji kosztów, a nie maksymalizowania wartości.

Zdaniem Hope'a i Fräsera⁷, budżety stanowią bariery skutecznego zarządzania według modelu sieciowego; należy więc z nich zrezygnować. Modyfikacja zasad i procedur budżetowania nie przyniesie oczekiwanych rezultatów. Twierdzą oni, że nie mieli dużych trudności w przekonaniu o tym kierowników przedsiębiorstw objętych badaniem. Rezygnacja z budżetowania prowadzi jednak do zmniejszenia kontroli w przedsiębiorstwie. Należy zatem wprowadzić zasady i mechanizmy prowadzące do tego, aby kierownicy różnych szczebli zarządzania i podwładni działali w najlepszym interesie przedsiębiorstwa.

3. ZASADY I METODY ZARZĄDZANIA Z POMINIĘCIEM BUDŻETÓW KRÓTKOOKRESOWYCH

3.1. Podstawowe zasady zarządzania

Jak wykazały badania⁸, w części przedsiębiorstw, w których nie stosuje się tradycyjnego budżetowania, są wykorzystywane nowe techniki zarządzania, np.: zarządzanie wartością, zarządzanie w warunkach rachunku kosztów działań, zbilansowana karta wyników, zarządzanie procesami. W innych jednostkach bardziej polega się na umiejętnościach ich pracowników, kroczącym prognozowaniu oraz regularnych analizach strategicznych.

Zarządzanie z pominięciem budżetów wykorzystuje dziesięć zasad i sposobów postępowania⁹:

1) **ustalanie celów** – cele przedsiębiorstwa uwzględniają maksymalizację długookresowej wartości i pokonywanie konkurencji, a nie dotrzymywanie budżetów;

2) **formułowanie strategii** – następuje przekazywanie strategii na szczeble wykonawcze; implementacja strategii jest traktowana jako ciągły, otwarty proces, a nie jako informacja przekazywana raz na rok według zasady „górze – dół”;

3) **rozwój i usprawnienia** – zachęca się pracowników do radykalnego, odważnego myślenia i podejmowania usprawnień w wykonywanej pracy, a nie myślenia i działania według zasad przyrostowego budżetowania;

4) **zarządzanie zasobami** – zarządza się zasobami przy założeniu tworzenia wartości przez cały okres „życia” inwestycji, a nie na podstawie ich krótkookresowej alokacji za pomocą krótkookresowego budżetu;

5) **koordynacja** – jest zapewniona wskutek uwzględniania związków przyczynowo-skutkowych w jednostkach gospodarczych i centrach odpowie-

⁷ J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting...*

⁸ *Ibidem*.

⁹ Tamże oraz A. Jaruga, *Kierunki zmian w nauczaniu rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” (Warszawa) 1999, nr 50.

działności stanowiących procesy, a nie poprzez stosowanie budżetów dla wydziałów;

6) **zarządzanie kosztami** – koszty analizuje się w odniesieniu do czynników powodujących je i podejmuje się decyzje na podstawie oceny, czy koszty zwiększają wartość, czy też nie powodują jej wzrostu, a nie tylko na podstawie stwierdzenia, czy mogą wzrosnąć, bądź czy powinny być zmniejszone w porównaniu z ubiegłym rokiem;

7) **prognozowanie** – stosuje się kroczące prognozowanie dla realizacji strategii i podejmowania decyzji, a nie tylko w celu upewnienia się, czy organizacja znajduje się na dobrej drodze;

8) **pomiar i kontrola** – wykorzystuje się kilka kluczowych wskaźników w celu monitorowania dokonań w jednostce gospodarczej lub jej części, zamiast sporządzania licznych szczegółowych raportów z danymi historycznymi;

9) **zasady wynagradzania** – poziom wynagrodzeń uzależnia się od wyników spółki lub jej wewnętrznej jednostki organizacyjnej, a nie od finansowych celów określanych dla poszczególnych osób;

10) **delegowanie uprawnień** – następuje przekazywanie uprawnień do podejmowania decyzji na taki szczebel, który pozwoli kierownikom efektywnie zarządzać podporządkowaną im częścią jednostki gospodarczej i szybko reagować na sygnały rynkowe.

Kierownicy są rozliczani za osiągnięcie postawionych im celów, są oni odpowiedzialni za rezultaty pracy kierowanych przez siebie zespołów, mogą podejmować decyzje dotyczące zysków, wydatków oraz usprawnień, które umożliwiają im osiągnięcie zamierzonych efektów. Zadaniem 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 lub segmencie rynku. W trakcie analiz sprawdza się cele, strategie, plany działania, prognozy i raporty dla zarządu. Są one porównywane z wielkościami u konkurentów (*benchmarking*) lub wynikami analogicznego ubiegłego okresu. Stworzenie rozwiniętego systemu informacyjnego w przedsiębiorstwie stwarza podstawę do porównań oraz skupienia uwagi kierowników na nowych możliwościach rozwoju firmy.

3.2. Reguły zarządzania na różnych szczeblach organizacyjnych

Nie ma modelu zarządzania, który byłby właściwy dla każdej jednostki gospodarczej lub w pewnych okolicznościach odpowiedni dla różnych części tej samej działalności gospodarczej. Filozofia i model zarządzania przedsiębiorstwem zależą w dużym stopniu od wielkości przedsiębiorstwa, złożoności produktu i siły konkurencji.

Przy tworzeniu udanej architektury modelu zarządzania najważniejszymi czynnikami, które należy równocześnie uwzględnić, są: stworzenie swobody do działania i rozwijanie możliwości strategicznych. Kierownicy powinni więc być w stanie ocenić strategiczne warianty działania i podjąć taktyczne decyzje, właściwe dla kierowanej przez siebie części jednostki gospodarczej, oraz zapewnić, aby ich decyzje były spójne z celami całej jednostki. Takie postępowanie jest cechą tzw. elastycznych organizacji gospodarczych. Nowe mechanizmy sterowania działają w jednostce gospodarczej w nieco inny sposób na różnych szczeblach organizacyjnych, np. menedżera zarządzającego organizacją gospodarczą (CEO), kierownika jednostki i kierownika centrum kosztów.

Menedżer zarządzający organizacją gospodarczą, składającą się z grupy jednostek gospodarczych, formułuje wizję grupy, określa, jakie rodzaje działalności i rynki zbytu należy rozwijać, oraz ustala cele działania, które umożliwią osiągnięcie ponadprzeciętnego zwrotu kapitału dla akcjonariuszy w długim okresie.

Cele te mogą stanowić kombinację takich zamierzeń, jak: wzrost zysku, usprawnienie procesów, poprawa relacji zysku do przepływów pieniężnych, zwiększenie zwrotu na kapitale własnym. Jeśli celem jest tworzenie wartości dla akcjonariuszy, to strategia grupy koncentruje się na osiągnięciu zysku ekonomicznego, czyli ogólnie mówiąc operacyjnego zysku netto pomniejszonego o koszty pozyskania kapitału własnego i kapitału obcego, mierzonego wskaźnikiem EVA¹⁰.

Sformułowanie celów rozpoczyna cykl analizy zarządzania. Przyjęte cele są wyrazem strategii grupy i determinują procesy planowania operacyjnego. Następnym etapem jest otrzymywanie i analizowanie przez CEO miesięcznych raportów z poszczególnych jednostek (np. zakładów) informujących o stopniu wykonania celów oraz o podjętych działaniach, które umożliwiły ich realizację.

Mimo niestosowania budżetów menedżerowie CEO nie są pozbawieni informacji kontrolnych. Otrzymują oni potrzebne informacje z systemu rachunkowości o realizowanych projektach i procesach, analizują kluczowe wskaźniki dokonań w porównaniu z wielkościami przewidywanymi i podejmują decyzje korygujące, gdy jest to konieczne. Nowe mechanizmy sterowania nie potrzebują systemów kontroli nakazujących działania zgodnie ze ścisłymi zasadami. Bardziej przydatne są efektywne kontrole, które wymagają posiadania wiedzy na temat tego, co się dzieje, oraz ingerowania, gdy jest to

¹⁰ Zob. np. Al. Ehrbar, *EVA The Real Key to Creating Wealth*, Jon Wiley & Sons, Inc., New York 1998; W. Cwynar, A. Cwynar, *Ekonomiczna wartość dodana (EVA) jako element systemu zarządzania przez wartość (część I)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 3; B. Sumek-Brandys, *Mierniki kreowania dodatkowej wartości*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie” 2000, nr 553.

absolutnie konieczne. Stosowanie tego typu kontroli zakłada szybkie przekazywanie informacji przez kierowników najniższego szczebla zarządzania bezpośrednio do zarządu, często z pominięciem szczebla pośredniego.

Kierownik danej jednostki działającej w ramach organizacji gospodarczej (grupy jednostek) stosuje nieco inne mechanizmy sterowania. Ma on ustalony zakres odpowiedzialności i jest zobowiązany do rozliczania się ze stopnia realizacji celów uzgodnionych z zarządem organizacji. Na tym szczeblu stosuje się planowanie jako ciągły proces, w którym ocenia się strategiczne warianty i wybiera do realizacji te, które dostarczają największej wartości w długim okresie. Stosowane na tym szczeblu prognozowanie kroczące dostarcza finansowych i niefinansowych informacji jako podstawy do podejmowania decyzji.

W nowym modelu w ramach prognozowania ustala się wskaźniki obrazujące tworzenie i wzrost wartości prowadzonej działalności. Wskaźniki te podlegają następnie monitorowaniu i ocenie. Na przykład, ocenia się, które rodzaje produktów, którzy klienci i jakie procesy tworzą wartość, a które jej nie przysparzają. Na tym szczeblu również stosuje się *benchmarking*, polegający na porównaniu kluczowych wskaźników ze wskaźnikami konkurenta zewnętrznego lub innej wewnętrznej jednostki w organizacji gospodarczej. Kierownicy jednostek w organizacji gospodarczej są oceniani nie za poszczególne pozycje kosztów, lecz za ogólne wyniki.

Kierownicy zarządzający centrami kosztów również muszą dopasowywać cele swojej działalności do strategii organizacji gospodarczej. Z reguły klientami ich wyrobów i usług są wewnętrzni odbiorcy – inne centra produkcyjne, usługowe lub administracyjne. W celu prawidłowego sterowania działalnością centrów kosztów, głównie w zakresie działalności pomocniczej, ważne jest stworzenie warunków rynkowych wewnątrz organizacji gospodarczej. Podmioty pomocnicze negocjują kontrakty usługowe z jednostkami operacyjnymi i rozliczają się z nimi za pomocą cen wewnętrznych, których punktem odniesienia są zewnętrzne ceny stosowane przez konkurentów. Przy ocenie wyników zarządzania centrami kosztów uwzględnia się trendy czasowe i średnie wielkości danych podlegających analizie (np. średni poziom wewnętrznej ceny usługi). W celu zarządzania kosztami w centrach kosztów jest użyteczne stosowanie rachunku kosztów działań.

3.3. Kształtowanie nowego stylu zarządzania

Zastąpieniu budżetowania innymi metodami sterowania muszą towarzyszyć zmiany w strukturze i stylu zarządzania. Ważnymi sprawami są w tym względzie decentralizacja i system motywacyjny.

Koniecznym wymogiem nowego modelu zarządzania jest silna decentralizacja, przy czym chodzi nie tylko o przekazanie uprawnień i odpowiedzialności na najniższy szczebel zarządzania w przedsiębiorstwie, ale też o przesunięcie strategicznego myślenia, ustalania celów i rozliczania się z wyników na niższe poziomy. Chodzi o wzbudzenie poczucia wśród kierowników pierwszej linii, iż kierują oni swoim własnym biznesem. Nie jest to jednak łatwe zadanie. Jego skuteczna realizacja wymaga wielu szkoleń kierowników, zapewnienia im konsultacji ze specjalistami, rozbudowania sieci informatycznych i wprowadzania nowych programów komputerowych.

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 lub całej spółki. Właściwe szczegółowe zasady takiego systemu motywacyjnego powinny skłaniać do wewnętrznej konkurencji między poszczególnymi zespołami i jednostkami.

3.4. Korzyści zarządzania bez uwzględnienia budżetów

Korzyścią rezygnacji z tradycyjnego budżetowania krótkookresowego jest duża oszczędność czasu pracy kierowników i podwładnych włączonych wcześniej w tworzenie, korygowanie i monitorowanie budżetów, zauważana w pierwszym roku po zaniechaniu budżetowania. Ważniejsze powinny jednak być długookresowe korzyści związane z bardziej radykalnym myśleniem, większą odpowiedzialnością kierowników najniższych szczebli zarządzania oraz szybszym podejmowaniem decyzji w przedsiębiorstwie.

Potwierdzenia, że możliwe jest zarządzanie bez budżetowania krótkookresowego prowadzące do sukcesów finansowych, dostarczają firmy, w których nastąpiły radykalne zmiany organizacji i stylu zarządzania. Zarys zasad zarządzania w dwóch z nich, tj. w Svenska Handelsbanken i Volvo Cars, prezentuje dalsza część artykułu na podstawie opracowania Hope'a i Fräsera¹¹.

Rezygnacja z tradycyjnego budżetowania pociąga za sobą również koszty, np. związane ze zwiększoną liczbą szkoleń kierowników i podwładnych, tworzeniem nowej organizacji i kultury pracy w przedsiębiorstwie. Nieumiejętne wdrażanie nowych zasad i narzędzi zarządzania może, zamiast korzyści, przynieść przedsiębiorstwu straty. Z tego powodu wprowadzanie nowych mechanizmów sterowania wymaga ze strony zarządu dużej rozwagi, przeczności i odpowiedniego przygotowania.

¹¹ J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting...*

4. ZASADY MODELU ZARZĄDZANIA W SVENSKA HANDELSBANKEN

Svenska Handelsbanken jest od ponad 20 lat najbardziej pomyślnie rozwijającym się bankiem skandynawskim. W 1997 r. bank osiągnął zysk przed opodatkowaniem w kwocie 1,2 mld \$, a stopę zwrotu kapitału własnego 20%. Udział tego banku w rynku szwedzkim wynosi 15%. Bank ma trzech dużych krajowych konkurentów i zмага się z konkurencją zagraniczną. Bardzo dobra sytuacja finansowa Handelsbanken jest konsekwencją wprowadzenia w nim przez dra Jana Wallandera na początku lat siedemdziesiątych wizjonerskiego modelu zarządzania. Przewodnią ideą tego modelu jest twierdzenie, że tylko ciągła przewaga konkurencyjna przedsiębiorstwa działającego w silnie zmieniającym się otoczeniu gospodarczym sprzyja jego pracownikom, zwłaszcza ich kreatywności, dociekliwości i wyrażaniu swoich opinii. Przewaga ta została osiągnięta przez bank dzięki rezygnacji z tradycyjnego sterowania poprzez krótkookresowe budżety i wprowadzeniu mechanizmów zarządzania opartych na decentralizacji.

Bank ten osiąga od 25 lat lepsze wyniki od jego konkurentów, np. jego procentowy wskaźnik kosztów do zysku wyniósł w 1996 r. 39, a w 1997 r. 49% (wzrósł z powodu wyjątkowo wysokich kosztów zakupu i kosztów informatycznych). Wskaźnik ten kształtuje się w innych bankach na poziomie 55–65%.

Handelsbanken ma 520 oddziałów, którymi zarządza dziesięciu regionalnych menedżerów. Menedżer regionalny nie ma więc czasu na mikrozarządzanie, decyduje on o tym, czy otworzyć, czy zamknąć oddział, rozszerzyć czy ograniczyć jego działalność.

Zarządzanie poszczególnymi oddziałami jest silnie zdecentralizowane. Mają one pełną odpowiedzialność za obsługę każdego klienta na ich obszarze działalności. Kierownicy oddziałów decydują o tym, które produkty promować, jak je sprzedawać, ile osób zatrudnić i jaką dysponować powierzchnią budynków. Każdy oddział sporządza i rozlicza się na podstawie własnego bilansu oraz rachunku zysków i strat. Oddziały nie są kanałami dystrybucji centrali, lecz działają jako samodzielne banki. W Handelsbanken wierzy się z pasją, że stosowany tu zaawansowany model zarządzania jest podstawowym źródłem sukcesów banku.

5. NOWE MECHANIZMY STEROWANIA W FIRMIE VOLVO CARS

Po okresie strat w latach 1990–1992 i osiągnięciu niskiego zysku w 1993 r. w Volvo Cars zdecydowano się na dokonanie wielu istotnych zmian, m. in. zastosowano zupełnie inne podejście do zarządzania. Od 1994 r. spółka AB Volvo nie wymaga od jednostek operacyjnych sporządzania budżetów, gdyż – jak stwierdza prezes do spraw finansów tej firmy, Ole Johannesson –

systemy budżetowania i długookresowego planowania nie są już efektywne, gdy otoczenie ekonomiczne zmienia się coraz szybciej. Dzisiaj potrzebujemy procesu, który umożliwi nam reagowanie nie tylko natychmiast, ale z wyprzedzeniem. [...] Zorientowaliśmy się, jakich zmian kulturowych potrzebujemy. Chcieliśmy coraz mniej wydawania poleceń, kontrolowania, administrowania, funkcjonalnych powiązań i zhierarchizowanego myślenia, a coraz więcej kreatywnych możliwości, komunikowania, rozwoju, budowania pewności, powiązań sieciowych i myślenia w kategoriach procesów¹².

W Volvo Cars ustalono, że poprzednio stosowane czynności tradycyjnego planowania, budżetowania i kontroli absorbowały ok. 20% czasu kierowników. W wyniku zaniechania tych czynności i wprowadzenia nowych metod zarządzania zmniejszono koszty, a kierownicy mają więcej czasu na formułowanie i wdrażanie strategii, planowanie działań i pokonywanie konkurencji. Strategia i prognozy są weryfikowane i aktualizowane kilka razy w roku. W każdym miesiącu sporządza się prognozę na następne trzy miesiące, w każdym kwartale jest aktualizowana krocząca prognoza na dwa lata, a co roku ustala się zweryfikowane plany strategiczne cztero- i dziesięcioletnie. Planowanie stosowane w firmie dotyczy **przewidywania przyszłych działań** w celu wykonywania założonych wskaźników dokonań, a nie stanowi przewidywania liczb w budżetach. Co miesiąc są sporządzane raporty dla rady nadzorczej obejmujące informacje finansowe (miesięczne, narastające od początku bieżącego roku, narastające dla analogicznego okresu ubiegłego roku, prognozy dla pozostałej części roku, zweryfikowane prognozy dla całego roku) oraz wiele kluczowych wskaźników dokonań, np. udział w rynku, liczba otrzymanych zleceń, koszty produktów, wskaźnik rentowności sprzedaży według dealerów, koszty gwarancji, całkowite koszty własne. Jeśli jest to możliwe, podstawowe wskaźniki są porównywane ze wskaźnikami konkurentów.

Nowy system zarządzania umocnił odpowiedzialność wśród pracowników Volvo Cars i wyeliminował atmosferę obwiniania się. Kierownicy są świadomi, iż na zebrania nie można przychodzić z problemami, lecz z propozycjami ich rozwiązania. Rachunkowcy zarządzania spędzają teraz więcej czasu na przygotowaniu danych, a za swoje główne zadanie uważają analizę i interpretację informacji, aby kierownicy mogli podejmować odpowiednie działania.

W ciągu kilku ostatnich lat spółka Volvo Cars stała się firmą koncentrującą się na działaniach, w której odpowiednie decyzje podejmowane są na właściwych szczeblach zarządzania w celu sprostania szybko zmieniającym się warunkom rynkowym. Obecnie jest klasyfikowana jako szesnasty na świecie producent samochodów, a biorąc pod uwagę osiąganą rentowność aktywów zajmuje drugie miejsce po korporacji Ford.

¹² J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting..., Breaking...*

6. ROCZNY BUDŻET OPERACYJNY A TWORZENIE WARTOŚCI

Ogólnym wnioskiem wynikającym z krytyki budżetowej metody zarządzania jest stwierdzenie, że do zarządzania współczesnymi przedsiębiorstwami potrzeba więcej prognozowania, monitorowania i decentralizacji, a mniej sztywnego planowania i kontroli.

Podstawową alternatywą dla tradycyjnego budżetowania rocznego jest kroczące prognozowanie miesięczne lub kwartalne, wsparte monitorowaniem kluczowych wskaźników dokonań (najlepiej według zasad strategicznej karty wyników, tj. *balanced scorecard*¹³), porównywanych z najlepszymi wzorcami (*benchmarking*). Zastosowanie wymienionych narzędzi ma umożliwić wzrost wartości oczekiwanej przez akcjonariuszy spółki działającej w erze informacyjnej.

Idea kroczącego prognozowania nie jest nowa. Wiele przedsiębiorstw stosuje budżetowanie kroczące w ramach opracowywania rocznego budżetu globalnego lub planów długookresowych¹⁴. Główną różnicą między kroczącą prognozą a kroczącym budżetem jest to, że prognoza stanowi przewidywanie przyszłych zdarzeń i wyników ekonomicznych, daje orientację dotyczącą przewidywanej przyszłości, np. ograniczeń rozwoju firmy, lecz nie zawiera zadań do wykonania. Prognoza jest sporządzana na szczeblu zarządu jednostki i nie ma charakteru dyrektywnego dla pracowników.

Za wadę kroczących prognoz uważa się to, że mogą powodować u kierowników poczucie niepewności, gdyż zawierają oszacowania i są często korygowane.

Budżety operacyjne mogą różnić się jakością oraz stopniem szczegółowości i dyrektywności, ale są one czymś więcej niż prognozą przyszłych zdarzeń i wyników. Budżety zawierają zadania nie tylko dla zarządu, ale są zazwyczaj doprowadzane do centrów odpowiedzialności, a więc wyznaczają tym samym zadania dla zdecentralizowanych ośrodków. Z wykonaniem budżetów powinna być związana ocena i motywacja kierowników ośrodków. Tak rozumiane budżety stają się – zdaniem krytyków – mało lub w ogóle nieprzydatne do zarządzania przedsiębiorstwami, które chcą zdobywać przewagę konkurencyjną na rynku w gospodarce dynamicznych zmian i niepewności, a przede wszystkim nie są w stanie zapewnić wzrostu wartości oczekiwanych przez akcjonariuszy spółki.

¹³ Zob. R. Kaplan, D. P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001; A. Jaruga, *Zrównoważona karta dokonań w systemie zarządzania strategicznego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 1.

¹⁴ Przykład budżetowania kroczącego w firmie HON autorka zamieściła w rozdz. 12 książki: A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ, „Absolwent”, Łódź 1999, rozdz. 12.

Interesujące rozważania na temat tego, jaką rolę odgrywają budżety w zarządzaniu, którego celem jest kreowanie wartości dla akcjonariuszy, przeprowadzili Bo-Göran Ekholm i Jan Wallin¹⁵. Punkt wyjścia w ich rozumowaniu stanowi koncepcja J. A. Ohlsona¹⁶ dotycząca rezydualnych zysków. Zgodnie z nią wartość spółki jest równa wartości jej aktywów netto zwiększonej o bieżącą (zaktualizowaną) wartość możliwości do zwrotu kapitału przewyższającego wymaganą stopę zwrotu odnośnie do specyficznego dla spółki, systematycznego ryzyka. Wartość księgową spółki może być interpretowana jako wartość równoważna użyteczności spółki. Ta wartość jest punktem zainteresowania odnośnie do zachowania (utrzymania) zasobów, które akcjonariusze wnieśli do spółki. Dla akcjonariuszy ważna jest druga część formuły Ohlsona, tj. zaktualizowana wartość oczekiwanych możliwości osiągnięcia przez spółkę zwrotów przewyższających wymaganą stopę zwrotu. Ta koncepcja, zwana też koncepcją „rynkowo dodanej wartości”, obejmuje więc wartość zaktualizowaną tych rynkowych niedoskonałości, które spółka oczekuje, iż wykorzysta w przyszłości. Nieefektywny czynnik produkcji/rynek produktu jest warunkiem wstępnym powstania rynkowo dodanej wartości. Inaczej bowiem wartość aktywów na rynku byłaby natychmiast korygowana, zanim byłoby możliwe osiągnięcie rezydualnego zysku.

Koncepcja Ohlsona jest analogiczna do teorii efektywności rynku kapitałowego, w myśl której E. F. Fama¹⁷ przeprowadził w latach sześćdziesiątych badania odnoszące się do zachowania cen akcji na ujawniane nowe informacje. Rynek kapitałowy jest efektywny, jeśli w pełni, natychmiastowo i obiektywnie ocenia pojawiające się informacje, odzwierciedlając ich znaczenie w cenie papieru wartościowego.

W zależności od typu i zakresu informacji, które odzwierciedlają ceny papierów wartościowych, rynek kapitałowy może być efektywny w stopniu słabym, średnim lub silnym. Tę zależność wyrażają hipotezy efektywnego rynku¹⁸. Rynek kapitałowy jest efektywny w stopniu:

- słabym, jeśli ceny papierów wartościowych odzwierciedlają tylko informacje o historycznych cenach tych papierów wartościowych,
- średnim, jeśli w cenie papierów wartościowych mają odzwierciedlenie wszystkie publicznie dostępne informacje,

¹⁵ B. G. Ekholm, J. Wallin, *Is the annual budget really dead?*, „The European Accounting Review” 2000, No. 4.

¹⁶ J. A. Ohlson, *Accounting Earnings, Book Value and Dividends in Equity Valuation*, „Contemporary Accounting Research”, Spring 1995.

¹⁷ E. F. Fama, *Efficient capital markets: a review of theory and empirical work*, „Journal of Finance”, May 1970, No. 25 (2).

¹⁸ Zob. S. A. Ross, R. W. Westfield, J. Jafee, *Corporate Finance*, 4th ed., Irwin, Chicago 1996, rozdz. 13 oraz A. Szycha, *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości*, FRRwP, Warszawa 1996, s. 64–65.

– silnym, jeżeli ceny papierów uwzględniają wszystkie publiczne i prywatne informacje¹⁹.

Rynkowe czynniki nieefektywności – z punktu widzenia spółki – można podzielić na trzy typy, co nawiązuje do trzech stopni efektywności rynku kapitałowego²⁰:

1) spółka może być w stanie rozwijać się i utrzymywać przeważającą wewnętrzną efektywność,

2) spółka może osiągnąć przeważającą zewnętrzną efektywność w stosunku do jej klientów i/lub dostawców, co oznacza, że udało się jej lepiej niż konkurentom dostarczyć korzyści klientom i/lub dostawcom,

3) czynnik produkcji lub rynek produktu może być w stanie nierównowagi, np. wzrost popytu przewyższa wzrost podaży w dłuższym okresie.

Zgodnie z koncepcją M. E. Portera²¹ istnieją trzy potencjalnie skuteczne strategie, za pomocą których można uzyskać lepsze wyniki od innych firm w danym sektorze. Są nimi:

1) wiodąca pozycja pod względem kosztów – polega na zdobyciu wiodącej pozycji w sektorze pod względem kosztów całkowitych (za pomocą zbioru funkcjonalnych zasad postępowania), co zapewnia przedsiębiorstwu osiąganie wyższych od przeciętnych zysków, mimo działania konkurentów;

2) zróżnicowanie – polega na zróżnicowaniu wyrobu lub usługi oferowanej przez firmę, na stworzeniu czegoś, co w całym przemyśle jest uznawane za unikalne; zróżnicowanie może dotyczyć np.: wzoru wyrobu, marki, technologii, obsługi posprzedażnej, sieci sprzedaży;

3) koncentracja – oznacza w szczególności koncentrację przedsiębiorstwa na określonej grupie nabywców, określonym wycinku asortymentu wyrobów lub rynku geograficznym, w efekcie czego przedsiębiorstwo osiąga zróżnicowanie w wyniku lepszego zaspokojenia potrzeb swojego segmentu albo obniża koszty jego obsługi, albo osiąga jedno i drugie.

Pierwszy typ strategii wiąże się z wewnętrzną (operacyjną) efektywnością przedsiębiorstwa, a dwa następne typy z jego zewnętrzną efektywnością.

¹⁹ Hipotezy efektywnego rynku mają znaczenie zarówno dla inwestorów, jak i dla spółki emitującej papiery wartościowe. Posiadanie informacji przez inwestora w chwili jej ujawnienia nie daje mu żadnych korzyści. Cena zmienia swój poziom w czasie, gdy inwestor ma czas na sprzedaż papieru wartościowego. Inwestorzy powinni więc oczekiwać, że otrzymają normalną stopę zwrotu. Spółki powinny natomiast oczekiwać, że otrzymają wartość godziwą (*fair value*) za akcje, które sprzedają. „Fair” oznacza w tym przypadku, że cena akcji jest równa ich wartości bieżącej (*present value*). Rynek kapitałowy odpowiada natychmiast na wszystkie pojawiające się informacje, lecz pewne informacje mogą oddziaływać na ceny np. akcji szybciej niż inne dane. Jest to powodem rozróżniania trzech stopni efektywności rynku kapitałowego, por. S. A. Ross i in., *op. cit.*, s. 335–337.

²⁰ B. G. Ekholm, J. Wallin, *op. cit.*, s. 522.

²¹ M. E. Porter, *Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkurentów*, PWE, Warszawa 1996, s. 50–51.

W innej pracy Porter wyjaśnia: „Operacyjna efektywność oznacza wykonanie podobnych działań lepiej niż robią to konkurenci. [...] Strategiczna pozycja oznacza wykonywanie innych działań niż konkurenci lub wykonywanie podobnych procesów, lecz w inny sposób”²². Uważa on, że warunkiem koniecznym – ale niewystarczającym – jest, aby każde przedsiębiorstwo utrzymało swoją pozycję na granicy wewnętrznej efektywności.

Rozpatrując stwierdzenia Portera w powiązaniu z koncepcją Ohlsona dotyczącą wyceny można wywnioskować, iż ciągłe dążenia w przedsiębiorstwie do zachowania wewnętrznej efektywności mogą prowadzić tylko do utrzymania wartości netto aktywów przedsiębiorstwa, ale nie muszą zapewnić kreowania wartości dodanej dla właścicieli.

W świetle przytoczonych koncepcji Ekholm i Wallin²³ wyprowadzają konkluzję, że tradycyjne roczne budżetowanie jest potrzebne jako narzędzie zapewnienia wewnętrznej efektywności, które w długim okresie skutkuje zachowaniem wartości aktywów netto spółki. Budżetowanie zawodzi natomiast jako narzędzie pomocne przy tworzeniu wartości, opartej na zewnętrznej efektywności.

Ewolucja efektywności rynku, głównie w latach dziewięćdziesiątych, doprowadziła do sytuacji, w której strategię polegającą na przeważającej wewnętrznej efektywności (strategii przewagi kosztowej) przestały skutkować kreowaniem wartości dodanej, dlatego też budżety straciły swoją aktywną strategiczną rolę. Pozostała im natomiast rola jako instrumentu utrzymania wewnętrznej efektywności spółki i pozycji *status quo* w stosunku do wartości jej aktywów netto. Osiągnięcie tego typu efektywności jest warunkiem koniecznym do przetrwania przedsiębiorstwa, ale nie wystarczającym do jego rozwoju. Z tego powodu niektóre korporacje rozpoczęły poszukiwanie i wdrażanie alternatywnych wobec budżetowania narzędzi zarządzania. Jest to jednak ciągle niewielki odsetek przedsiębiorstw, nawet w krajach skandynawskich, w których działa stosunkowo najwięcej tego typu jednostek, jak wynika z publikacji Hope’a i Fräsera²⁴.

Potwierdzeniem tej tezy jest badanie ankietowe przeprowadzone przez Ekholma i Wallina²⁵, którego celem było m. in. określenie bieżącego statusu rocznego budżetu w fińskich przedsiębiorstwach o rocznych przychodach ze sprzedaży powyżej 100 mln Fmk (16,7 mln euro). Badaniem objęto 650 przedsiębiorstw, czyli ok. 50% całej populacji spełniających to kryterium. Odpowiedzi otrzymano od 168 przedsiębiorstw (25,8% objętych ankietą).

²² M. E. Porter, *What is Strategy?*, „Harvard Business Review”, November–December 1996; podają za: B. G. Ekholm, J. Wallin, *op. cit.*, s. 522.

²³ B. G. Ekholm, J. Wallin, *op. cit.*

²⁴ J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting...*

²⁵ B. G. Ekholm, J. Wallin, *op. cit.*

Na pytanie, jaki jest status rocznego budżetu, uzyskano następujące odpowiedzi:

1) w tym momencie nie planujemy rezygnacji z budżetowania – 25,0% ankietowanych;

2) zamiast rezygnować z budżetu ciągle próbujemy usprawniać go, aby spełniał nowe wymagania – 60,7%;

3) rozważamy całkowitą rezygnację z rocznego budżetu – 6,5%;

4) jesteśmy na etapie zaprzestania sporządzania budżetu – 1,8%;

5) już zrezygnowaliśmy z rocznego budżetu – 6%.

Jednostki, które odpowiedziały zgodnie z dwoma pierwszymi punktami (85,7%), przeprowadzający badanie zaliczyli do grupy przedsiębiorstw konserwatywnych, a jednostki, które zrezygnowały z tradycyjnego budżetowania lub zamierzają to uczynić (14,3%), uznali za przedsiębiorstwa radykalne.

Badania ujawniły również, że wielu praktyków, którzy nie są gotowi do zaniechania tradycyjnego budżetowania (zatrudnionych w konserwatywnych przedsiębiorstwach), zgadza się z większością krytycznych ocen pod adresem rocznego budżetu. Ekholm i Wallin²⁶ uznali, że jest to poparciem dla ich tezy, iż roczny budżet jest potrzebny dla osiągnięcia wewnętrznej efektywności przez przedsiębiorstwo, lecz nie może być narzędziem pomocnym w zdobyciu zewnętrznej efektywności, ponieważ budżet nie jest w stanie sygnalizować szybkich zmian zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstwa. Zewnętrzną efektywność jest jednak trudno osiągnąć, gdy efektywność wewnętrzna przedsiębiorstwa kształtuje się na niskim poziomie. W takiej sytuacji uzasadnione jest stosowanie tradycyjnego budżetowania, uzupełnionego o instrumenty strategicznego zarządzania, jak: kroczące prognozowanie i zbilansowana karta wyników.

Jak wynika z omawianych badań, fińskie przedsiębiorstwa stosują systemy wspomagające proces zarządzania, które można podzielić na trzy typy:

- tradycyjne roczne budżetowanie,
- system hybrydowy, składający się z budżetów, prognoz i innych nowych narzędzi zarządzania,
- prognozy, ewentualnie wraz z innymi instrumentami, jak zbilansowana karta wyników.

Choć w co czwartym ankietowanym przedsiębiorstwie uznaje się, że roczny budżet operacyjno-finansowy nie wymaga żadnych modyfikacji, to w pozostałych przedsiębiorstwach jest wyrażana gotowość do jego usprawnień lub zastąpienia go innymi instrumentami sterowania.

Roczny budżet traci powoli swoją pełną użyteczność. Jego przydatność osiąga szczyt wtedy, gdy istotą działalności zarządu jest administrowanie

²⁶ *Ibidem.*

zasobami rzeczowymi. Tradycyjne planowanie i budżetowanie skupia się głównie na zasobach, a nie na działaniach, które są najważniejsze dla tworzenia wartości. Z tego powodu niektórzy specjaliści rachunkowości zarządczej²⁷ (np. Kaplan i Cooper, Brimson i Antos) widzą alternatywę dla tradycyjnego budżetowania w budżetowaniu w przekroju działań²⁸.

Tego typu tendencje nie występują jeszcze w polskich jednostkach gospodarczych. Choć coraz większa liczba przedsiębiorstw stosuje metody rachunkowości zarządczej, to są to metody wspierające przede wszystkim zarządzanie operacyjne. Krótkookresowe (roczne, miesięczne) budżetowanie w formie budżetu globalnego (*master budget*) i w przekroju ośrodków odpowiedzialności za koszty jest najczęściej stosowaną metodą rachunkowości zarządczej w Polsce.

Jak dowodzą badania ankietowe przeprowadzone przeze mnie, roczne budżety operacyjno-finansowe dla całego przedsiębiorstwa stosuje znaczna część przedsiębiorstw, głównie jednostki produkcyjne i usługowe (80% z 60 przedsiębiorstw, które odpowiedziały na ankietę). Kompletny lub prawie kompletny budżet roczny opracowuje jednak mniejszy odsetek firm (17%). W pozostałych przedsiębiorstwach obejmuje on zróżnicowaną liczbę budżetów składowych, najczęściej budżety: sprzedaży, produkcji i kosztów. Budżetów operacyjnych nie sporządza się w jednostkach małych (handlowych i usługowych) oraz w niektórych dużych przedsiębiorstwach państwowych. W ok. 50% badanych jednostek gospodarczych tworzy się i wykorzystuje do zarządzania budżety dla centrów kosztów²⁹.

Z pewnością niektóre wiodące przedsiębiorstwa w Polsce wkraczają do nowej epoki zarządzania, w której liczą się przede wszystkim: szybki przepływ informacji, wiedza, inicjatywa i współdziałanie pracowników. Zarządzanie tymi jednostkami w przyszłości ujawni niedomagania krótkookresowego budżetowania. Konieczne w nich będą zmiany stylu i metod zarządzania oraz wykorzystanie także innych – poza budżetowaniem – narzędzi rachunkowości zarządczej. Dla innych przedsiębiorstw – prawdopodobnie większości – bardziej odpowiedni jest w obecnych czasach i jeszcze długo pozostanie tradycyjny model zarządzania, tj. wykorzystujący budżety do motywowania, oceny i kontroli wykonania celów przedsiębiorstwa. Warunkiem

²⁷ R. Kaplan, R. Cooper, *Cost & Effect*, Harvard Business School Press, Boston–Massachusetts 1998; J. A. Brimson, J. Antos, *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, John Wiley & Sons, Inc., New York 1999.

²⁸ Por. też A. Szychta, *Budżetowanie kosztów w przekroju działań*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” (Warszawa) 1998, nr 46.

²⁹ Obszerne omówienie wyników badań ankietowych autorki zawiera opracowanie: A. Szychta, *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2001, t. 5 (61). Badania przeprowadzono w okresie od listopada 1998 do grudnia 1999 r., kierując ankietę do 290 przedsiębiorstw. Analizie poddano 60 prawidłowo wypełnionych ankiet, tj. otrzymanych od 20,7% przedsiębiorstw objętych badaniem.

przydatności i skuteczności budżetowania operacyjnego jest m. in. przestrzeganie zasad i metod poprawnego budżetowania³⁰. Ten wymóg często nie jest jednak spełniany w rodzinnych przedsiębiorstwach.

7. PODSUMOWANIE

Turbulentne otoczenie rynkowe i związana z nim rosnąca niepewność działania jednostek gospodarczych są uznawane przez niektórych radykalnych konsultantów zarządzania, przede wszystkim wielokrotnie cytowanych Hope'a i Frasera, za czynniki powodujące, iż roczny budżet nie może sprostać niepewności otoczenia, nie odzwierciedla zmian w nim zachodzących i powinien być zastąpiony przez inne instrumenty zarządzania.

Rozumowanie tych autorów charakteryzują następujące stwierdzenia, poparte – jak podkreślają – badaniami przeprowadzonymi w dużych przedsiębiorstwach zachodnich, głównie skandynawskich:

- współcześnie przedsiębiorstwa działają w nowej epoce, zwanej erą informacji, w której liczy się głównie szybkie przetwarzanie informacji, wiedza i zarządzanie kapitałem intelektualnym;

- przedsiębiorstwa w epoce informacji muszą być zarządzane według innego modelu niż w epoce poprzedniej, tj. przemysłowej; jest nim model sieciowy, a nie – jak poprzednio – model hierarchiczny, wieloszczeblowy;

- istotą nowego modelu zarządzania jest przedsiębiorczość zatrudnionych w przedsiębiorstwie, a nie ich kontrola;

- współcześnie szczególnie liczy się prawidłowe sformułowanie strategii organizacji gospodarczej i jej przekładanie na działania operacyjne;

- roczne budżetowanie operacyjne według podejścia odgórnego i kontrola poprzez budżety nie pasują do nowego sposobu zarządzania;

- budżet roczny powinien być zastąpiony przez prognozowanie kluczowych wielkości ekonomicznych oraz planowanie procesów i operacji;

- należy stosować zestaw kluczowych wskaźników obrazujących tworzenie wartości w celu pomiaru stopnia realizacji strategii, np. w formie *balanced scorecard*;

- *benchmarking* jest zalecaną metodą pomiaru i monitorowania dokonań oraz podstawą motywowania do osiągnięcia lepszych wyników w przedsiębiorstwie.

Współcześnie jednak tradycyjny roczny budżet operacyjno-finansowy jest stosowany w większości przedsiębiorstw w różnych krajach, mimo że jest

³⁰ Zob. szerzej: A. Szycha, *Kiedy budżetowanie operacyjne przynosi korzyści*, „Rachunkowość” 2000, nr 8.

coraz bardziej krytykowany. Turbulencje rynkowe i niepewność działania są uznawane przez pewną część teoretyków i praktyków nawet za powody, aby zwiększyć rolę planowania w jednostce gospodarczej. Jak się wydaje, sądzą tak np. Horngren i in.³¹, gdy piszą: „budżet umożliwi raczej systematyczną a nie chaotyczną reakcję na zmiany”. Ezzamel³² również uważa, że zwiększone wykorzystanie kontroli budżetowej jest spowodowane rosnącym dynamizmem otoczenia. Ponadto Horngren i jego współpracownicy³³ traktują krytykę tradycyjnego budżetowania jako „wyolbrzymianie najgorszej praktyki”.

Opracowując plany kierownicy powinni jednak skupiać swoją uwagę na działaniach i projektach potrzebnych do osiągnięcia przez jednostkę gospodarczą strategicznych celów, a nie jedynie na uzgodnieniu i korekcie długich szeregów liczb w budżetach.

Niewątpliwie kierownicy wszystkich przedsiębiorstw sporządzających budżety operacyjne powinni właściwie ocenić cele, funkcje i stosowane procedury budżetowania oraz rolę i użyteczność budżetu jako instrumentu zarządzania. Może to spowodować np. zmniejszenie czasu pracy przeznaczonego na cały proces budżetowania, który – jak szacuje John Fanning, konsultant KPMG – pochłania przeciętnie 20, a w niektórych przypadkach nawet 30% czasu pracy kierowników. W znacznej części jest to czas nieefektywnie wykorzystany³⁴. Skutkiem takiej oceny mogą być decyzje o modyfikacji lub ograniczeniu zakresu budżetowania, albo uznanie za priorytetową w przedsiębiorstwie inną niż dotychczas funkcję budżetowania³⁵.

Wydaje się również, że współcześnie podstawową funkcją rocznego budżetu staje się komunikowanie informacji akcjonariuszom i innym zainteresowanym, a nie słuzenie jako narzędzie oceny, kontroli i motywowania podwładnych. Do bieżącego sterowania przedsiębiorstwem bardziej niż budżet roczny nadają się budżety kwartalne i miesięczne, sporządzane przy uwzględnieniu działań i procesów (*activity-based budgeting*). Teza ta wymaga jednak dalszych uzasadnień teoretycznych i badań empirycznych.

³¹ Ch. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Stratton, *Introduction to Management Accounting*, Prentice Hall, Upper Saddle River 1996, s. 527.

³² M. Ezzamel, *The Impact of Environmental Uncertainty, Managerial Autonomy and Size on Budget Characteristics*, „Management Accounting Research” 1990, No. 1.

³³ Ch. T. Horngren, A. Bhimani, G. Foster, S. M. Datar, *Management and Cost Accounting*, Prentice Hall Europe, London 1999, s. 510.

³⁴ *Inefficient budgeting costs companies dearly*, „Management Accounting”, February 2000.

³⁵ Zob. szerzej A. Szychta, *Kiedy budżetowanie...*

*Anna Szycha***THE ROLE OF OPERATIONAL BUDGETING IN THE INFORMATION „ERA”**

Short term budgeting has its advocates as well as opponents. In recent years there has been growing criticism especially with respect to the usefulness of the annual operating-financial budget as an instrument for business management.

The aim of this study is to present major drawbacks of traditional budgets, arguments of proponents of management without the aid of budgeting in the information era and conclusions which they formulated in the course of research activities sponsored by CAM-I. The article also discusses the role played by budgets in the creation of value based on internal (operating) efficiency of an enterprise and points out their lack of relevance to creating value for shareholders, arising from external efficiency of a business entity.