

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 335

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza

Teoria i praktyka

Redaktor naukowy
Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska
Redaktor techniczny i korektor: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-405-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	7
Anna Balicka: Koopetycja w teorii zasobowej przedsiębiorstwa	9
Michał Biernacki: Kosztowe ujęcie opłat za składowanie odpadów	25
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Koszty w grupie finansowej	35
Michał Dyk: Outsourcing usług informatycznych	45
Anna Glińska: Ryzyko finansowe w działalności przedsiębiorstw	55
Rafał Jagoda, Mariola Stawiarska: Model sprawozdawczości finansowej według projektu IASB i FASB	68
Anna Kasperowicz: Ujmowanie przychodów w usługach budowlanych w kontekście proponowanych zmian międzynarodowego standardu rachunkowości 18 „Przychody”	77
Zdzisław Kes: Gry ekonomiczne w nauczaniu budżetowania	93
Marcin Klinowski: Ocena bieżącej i prognoza przyszłej realizacji projektu na podstawie wartości zrealizowanej	105
Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami w poprawie efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa	116
Mariola Kotłowska: Finansowe aspekty modelowania procesów w przedsiębiorstwie	126
Robert Kowaluk: Zarządzanie dokonaniem w zakładzie gospodarowania odpadami	140
Marcin Kowalewski: Analiza zmian we współczesnym podejściu do budżetowania działalności przedsiębiorstwa	152
Wojciech Dawid Krzeszowski: Problemy opodatkowania dywidend	162
Maria Nieplowicz: Funkcjonowanie zrównoważonej karty wyników w Urzędzie Miasta Tarnowa	170
Bartłomiej Nita: Niefinansowy pomiar dokonań przedsiębiorstw produkcyjnych w teorii i w praktyce	183
Edward Nowak: Proces zarządzania ryzykiem a system informacyjny przedsiębiorstwa	194
Piotr Oleksyk: Determinanty racjonalnego gospodarowania w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie pomocy społecznej	203
Michał Poszwa: Struktura kosztów uzyskania przychodów	212
Małgorzata Wasilewska: Efektywność wykorzystania kapitału intelektualnego polskich przedsiębiorstw telekomunikacyjnych w latach 2005–2009	221
Marcin Wierziński: Istota rachunku kosztów cyklu życia technologii	231

Summaries

Anna Balicka: The coopetition in the resource-based theory of enterprise ...	24
Michał Biernacki: Waste disposal charge – cost approach, presentation and records	34
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Costs in a financial group	44
Michał Dyk: Outsourcing of IT services	54
Anna Glińska: The financial risk in business operations	67
Rafał Jagoda, Mariola Stawiarska: The model of financial reporting according to the project of the IASB and FASB	76
Anna Kasperowicz: Revenue recognition in construction services in the context of the proposed amendments to International Accounting Standard 18 “Revenue”	92
Zdzisław Kes: The economic games in teaching of budgeting	104
Marcin Klinowski: Analysis of the current and forecast of the future realization of the project on the basis of earned value method	115
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management in improving the efficiency of business asset management	125
Mariola Kotłowska: Financial aspects of modeling of processes in a company	139
Robert Kowalak: Performance management for the waste disposal plants ..	151
Marcin Kowalewski: The analysis of new approaches to budgeting in enterprises	161
Wojciech Dawid Krzeszowski: The issues of taxation of dividends	169
Maria Niepłowicz: The functioning of the Balanced Scorecard in the city of Tarnów	182
Bartłomiej Nita: Non-financial measurement of performance of production companies in theory and practice	193
Edward Nowak: Risk management process and information system of a company	202
Piotr Oleksyk: Determinants of rational management in local government units on the example of social care	211
Michał Poszwa: Structure of the costs in the income tax	220
Małgorzata Wasilewska: Efficiency of intellectual capital of selected Polish telecommunications companies in 2005–2009	230
Marcin Wierzbński: The conception of costing of technology life cycle	239

Marcin Kowalewski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: marcin.kowalewski@ue.wroc.pl

ANALIZA ZMIAN WE WSPÓŁCZESNYM PODEJŚCIU DO BUDŻETOWANIA DZIAŁALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Budżetowanie w przedsiębiorstwie stanowi transformację strategii w roczny skwantyfikowany plan operacyjny. Od początku lat 90. XX w. można zaobserwować krytykę tradycyjnego podejścia do budżetowania oraz dynamiczny rozwój nowych koncepcji. Celem niniejszego artykułu jest krytyczna analiza trzech głównych trendów, które pojawiły się we współczesnym budżetowaniu. Należy do nich zaliczyć: tradycyjne budżetowanie, koncepcję *beyond budgeting* oraz budżetowanie oparte na działaniach wraz z koncepcją *better budgeting*. W artykule zaprezentowano kluczowe zasady tych koncepcji, a także odniesiono się do problematyki związanej z krytyką tradycyjnego budżetowania oraz podjęto dyskusję o możliwości zastosowania alternatywnych podejść do planowania operacyjnego w przedsiębiorstwie.

Słowa kluczowe: tradycyjne budżetowanie, *beyond budgeting*, budżetowanie oparte na działaniach, *better budgeting*.

DOI:10.15611/pn.2014.335.13

1. Wstęp

Trudno sobie wyobrazić zarządzanie przedsiębiorstwem bez budżetowania. Budżet stanowi transformację celów strategicznych w precyzyjny, skwantyfikowany roczny plan działania, który określa ramy funkcjonowania przedsiębiorstwa oraz determinuje system kontrolny i motywacyjny. Jednak od lat 90. XX w. jest ono przedmiotem poważnej krytyki. W tym czasie pojawiła się radykalna koncepcja *beyond budgeting*, która postuluje zastąpienie sztywnych zasad tradycyjnego budżetowania adaptacyjnym i zdecentralizowanym podejściem do działalności przedsiębiorstwa, szczególnie planowania i kontroli [Kowalewski 2013a]. Jednak po okresie dużego zainteresowania ze strony przedsiębiorstw koncepcją *beyond bud-*

getting, nie zyskała ona w żadnym stopniu pozycji dominującej na rynku, a jest zdecydowanie koncepcją niszową.

Krytyka tradycyjnego budżetowania oraz pojawienie się radykalnej koncepcji *beyond budgeting* spowodowały, że na rynku wykształciły się trzy podstawowe trendy we współczesnym planowaniu operacyjnym [Szychta 2008, s. 410].

1. Znakomita większość jednostek gospodarczych wykorzystuje tradycyjne podejście do budżetowania, wprowadzając do niego stopniowo różnorodne modyfikacje.

2. Niewielka liczba przedsiębiorstw (przede wszystkim skandynawskich) próbuje zastąpić tradycyjne budżetowanie koncepcją *beyond budgeting*.

3. W największych amerykańskich i zachodnioeuropejskich korporacjach wprowadza się zaawansowane, nowe koncepcje budżetowania, takie jak budżetowanie oparte na działaniach czy też koncepcja *better budgeting*.

Celem niniejszego artykułu jest krytyczna analiza trzech głównych trendów zachodzących we współczesnym budżetowaniu. W artykule skoncentrowano się na korzyściach oraz krytyce tradycyjnego podejścia do budżetowania, koncepcji *beyond budgeting*, budżetowania opartym na działaniach oraz koncepcji *better budgeting*.

2. Tradycyjne podejście do budżetowania

Planowanie jest jedną z podstawowych funkcji zarządzania. Praktycznie zarządzanie nie istnieje bez procesu planowania. Planowanie można określić jako sformalizowany proces podejmowania decyzji, w którym wypracowuje się pożądany obraz przyszłego stanu organizacji i określa sposoby jego osiągnięcia. Planowanie determinuje pozostałe funkcje zarządzania, ponieważ bez planowania trudno mówić o odpowiednim organizowaniu, skutecznym kontrolowaniu czy motywowaniu. Planowanie jest szczególnie ważne dla procesu kontroli. Działania, które nie zostały zaplanowane, nie mogą podlegać kontroli, ponieważ nie jest możliwe ustalenie odchyleń od planu i wprowadzenie ewentualnych korekt, a także wyciągnięcie odpowiednich konsekwencji [Kowalewski 2013b, s. 940, 941]. Relacje między funkcjami zarządzania a budżetowaniem zostały przedstawione na rys. 1. Planowanie w przedsiębiorstwie na poziomie operacyjnym jest realizowane poprzez budżetowanie.

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

- tworzenie budżetu,
- realizację budżetu,
- kontrolę budżetową i analizę odchyleń.

Wymienione fazy są ściśle ze sobą powiązane i generują użyteczne informacje zwrotne, tworząc z budżetowania proces ciągły. Jeżeli te trzy wymienione fazy uszczegółowić i ułożyć w logicznej kolejności wykonywanych czynności, to pro-

ces budżetowania składa się z przynajmniej dziewięciu etapów. Można do nich zaliczyć [Drury 1998, s. 375; Nowak 2013, s. 100]:

1) opracowanie założeń budżetowych na podstawie planu długookresowego i uwarunkowań sytuacyjnych oraz przekazanie ich osobom odpowiedzialnym za przygotowanie budżetu,

2) zdefiniowanie czynników ograniczających działalność przedsiębiorstwa w każdym istotnym obszarze w okresie roku budżetowego,

3) sporządzenie budżetu sprzedaży,

4) przygotowanie budżetów cząstkowych dla poszczególnych komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa,

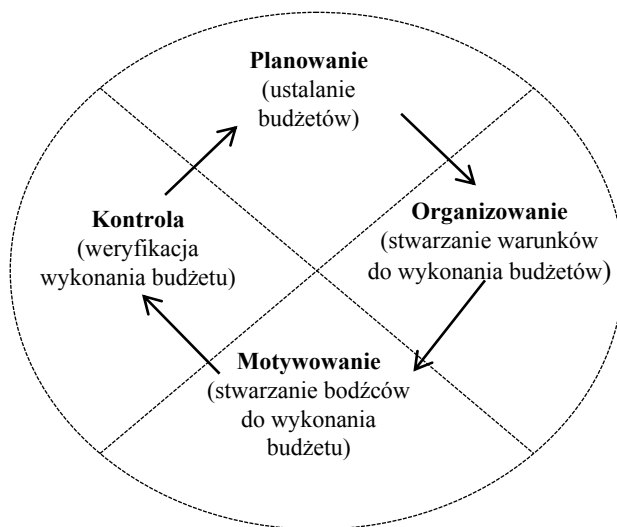
5) zorganizowanie tzw. negocjacji budżetowych pomiędzy kierownictwem przedsiębiorstwa a kierownikami poszczególnych komórek organizacyjnych,

6) koordynowanie i weryfikację budżetów,

7) ostateczne zatwierdzenie budżetu,

8) kontrolę wykonania budżetu w ujęciu całościowym i cząstkowym w trakcie jego realizacji,

9) analizę służącą weryfikacji stopnia realizacji budżetu i ustaleniu przyczyn ewentualnych odchyleń.



Rys. 1. Relacje między funkcjami zarządzania w ramach budżetowania

Źródło: [Nowak 2010, s. 16].

Warto nadmienić, że zaprezentowana procedura budżetowania powinna być dostosowana do rodzaju przedsiębiorstwa, jego struktury organizacyjnej, specyfiki branży oraz rodzajów wykonywanej działalności.

Odnosząc się do tradycyjnej koncepcji budżetowania w przedsiębiorstwie, warto zastanowić się nad fundamentalnymi przyczynami wykorzystywania budżetów oraz nad krytyką tego podejścia. Współcześni menedżerowie wykorzystują budżetowanie w kilku kluczowych obszarach zarządzania przedsiębiorstwem. Przede wszystkim budżet wspiera planowanie strategiczne i umożliwia wyrażenie strategii w postaci rocznego skwantyfikowanego planu, w którym są zapisane różnorodne cele do osiągnięcia dla kierowników każdego z ośrodków odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Stanowi to określenie czytelnych ram działalności przedsiębiorstwa oraz podstawę kontroli. Ponadto budżetowanie umożliwia dokładną koordynację działań realizowanych w ramach każdego z ośrodków odpowiedzialności przedsiębiorstwa, tak aby zagwarantować ich wzajemną harmonizację [Drury 1998, s. 370]. Z funkcją koordynacji łączy się funkcja komunikowania, której rolą w ramach budżetu jest efektywne dostarczenie kierownikom precyzyjnych informacji o zamierzeniach i celach do realizacji. Skuteczna realizacja zakomunikowanych kierownikom zamierzeń i celów jest jednym z fundamentów oceny ich pracy [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 76]. Warto jeszcze zwrócić uwagę na kolejną korzyść tradycyjnego budżetowania, która umożliwia zastosowanie w przedsiębiorstwie rachunku odpowiedzialności. Zastosowanie rachunku odpowiedzialności wiąże się z kontrolą realizacji zadań w ośrodkach odpowiedzialności i oceną efektywności gospodarowania [Szycha 2008, s. 411].

Wymienione korzyści sprawiają, że zdecydowana większość menedżerów jest wierna tradycyjnemu podejściu do budżetowania. Jednak należy podkreślić, że od drugiej połowy lat 90. tradycyjne budżetowanie jest przedmiotem nieustającej krytyki.

Krytyka tradycyjnego podejścia do budżetowania pojawiła się w momencie kompletnej zmiany warunków do prowadzenia działalności biznesowej, w tym możliwości jej planowania. W obliczu coraz większej dynamiki zmian na rynkach i ich nieprzewidywalności, tworzenia się gospodarki globalnej, nasilającej się konkurencji w poszczególnych branżach, skracania się cyklu życia produktów, ciągłej presji na osiągnięte wyniki oraz wprowadzanie innowacji, tradycyjne budżetowanie przestało być w wielu przedsiębiorstwach efektywną formą planowania operacyjnego. Podstawowy zarzut formułowany przez krytyków dotyczył wykorzystywania w procesie budżetowania sztywnych, przestarzałych procedur, które są za bardzo czasochłonne i kosztowne, a wynik tych procedur, czyli opracowany budżet, szybko staje się nieaktualny ze względu na dynamikę zmian w otoczeniu [Player 2007, s. 37, 38]. Ponadto cała procedura budżetowania szczególnie w dużych przedsiębiorstwach wymaga zaangażowania cennego czasu wielu wartościowych pracowników z różnorodnych komórek organizacyjnych, co przekłada się na wysokie koszty całego przedsięwzięcia.

Jednak najpoważniejszy zarzut dotyczy iluzji kontroli, jaką w przedsiębiorstwie może stwarzać opracowany według tradycyjnych procedur budżet, i powielania wzorców złych zachowań. Ta sytuacja dotyczy szczególnie przedsiębiorstw o

złożonej strukturze organizacyjnej, posiadających wiele wydziałów i dywizji, funkcjonujących na różnorodnych rynkach. W takich podmiotach proces budżetowania może trwać trzy, cztery miesiące, a jego nieodłącznym elementem są negocjacje budżetowe pomiędzy kierownictwem naczelnym a kierownikami poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Typowe negatywne wzorce zachowań powielane rokrocznie w trakcie takich negocjacji dotyczą [Hope, Fraser 2000, s. 13, 14]:

- orientacji wyłącznie na premie,
- pozostawiania rokrocznie na tym samym poziomie kosztów,
- wprowadzenia rywalizacji o podział środków finansowych pomiędzy poszczególnymi ośrodkami odpowiedzialności, co skutkuje utrudnieniami w przepływie wiedzy i zasobów w przedsiębiorstwie i nasila wewnętrzną konkurencję,
- koncentracji na celach, a nie na kliencie,
- negocjowania zawsze wyższych zasobów, niż wynika to z realnych potrzeb danego ośrodka odpowiedzialności.

Iluzja kontroli natomiast dotyczy sytuacji sztywnego powiązania budżetu z pomiarem dokonań przedsiębiorstwa. Dzisiejsza dynamika i nieprzewidywalność rynku, na którym funkcjonuje współczesne przedsiębiorstwo, wymuszają dużo większą elastyczność i częstszą aktualizację określonych w budżecie wartości docelowych mierników, które są podstawą oceny dokonań przedsiębiorstwa. Sztywne trzymanie się rocznych, niezmiennych cykli oceny jest iluzją kontroli, ponieważ system kontrolny przedsiębiorstwa nie może opierać się na nieaktualnych informacjach.

Kolejne części niniejszego artykułu zostały poświęcone alternatywnym koncepcjom wobec tradycyjnego budżetowania, takim jak: *beyond budgeting*, budżetowaniu opartemu na działaniach oraz koncepcji *better budgeting*.

3. Koncepcja *beyond budgeting*

Koncepcja *beyond budgeting* wprowadziła dużo zamętu zarówno w praktyce gospodarczej, jak i w obszarze nauk zajmujących się budżetowaniem. Jednak ten zamęt stał się siłą sprawczą reorganizacji i uaktualnienia tradycyjnego podejścia do budżetowania. *Beyond budgeting* została opracowana w drugiej połowie lat 90. XX w. przez zespół działający w konsorcjum CAM-I, w ramach którego jest realizowany projekt badawczy *Beyond Budgeting Round Table*. Podstawowe założenia tej koncepcji sprowadzają się do reorganizacji całego systemu zarządzania przedsiębiorstwem i zmiany jego tradycyjnej filozofii funkcjonowania [Kowalewski 2013a].

Autorzy tej koncepcji postulują radykalną zmianę całego systemu zarządzania wraz z systemem planowania operacyjnego w przedsiębiorstwie. Po pierwsze, należy zrezygnować z czasochłonnej, kosztownej procedury budżetowania. Celem głównym jest spójne powiązanie planowania operacyjnego z realizowaną strategią i koncentracja na jej skutecznym wykonaniu, a nie ukierunkowanie na strukturę organizacyjną, którą przede wszystkim uwzględnia tradycyjny budżet. Z tego powo-

du do planowania wykorzystuje się prognozowanie kroczące (*rolling forecast*), które nie jest tak szczegółowe jak tradycyjny budżet, ale za to dużo bardziej elastyczne i ukierunkowane na strategię. Prognozowanie kroczące polega na prognozowaniu finansowym działalności przedsiębiorstwa najczęściej w perspektywie pięciu kolejnych kwartałów i cokwartalnej jej aktualizacji. Narzędziami wspomagającymi planowanie są system zarządzania dokonaniem (*performance management*) oraz benchmarking. Rolą systemu zarządzania dokonaniem jest określenie kluczowych obszarów, które są najważniejsze dla rozwoju przedsiębiorstwa i realizacji przyjętej strategii. Do każdego obszaru projektuje się odpowiedni zestaw mierników wraz z ich wartościami docelowymi. Ten zestaw mierników stanowi skwantyfikowany zapis kluczowych celów wynikających ze strategii i jest fundamentem systemu kontroli. Natomiast benchmarking jest źródłem zmian i aktualizacji w przedsiębiorstwie, zarówno celów strategicznych, jak i mierników dokonań. Wykorzystuje się benchmarking wewnętrzny, czyli porównania pomiędzy poszczególnymi ośrodkami odpowiedzialności przedsiębiorstwa, oraz benchmarking zewnętrzny, porównując się przede wszystkim z największymi konkurentami w branży (liderami rynkowymi). Warto wspomnieć, że autorzy koncepcji *beyond budgeting* zaproponowali elastyczne powiązanie systemu planowania oraz zarządzania dokonaniem z systemem motywacyjnym. Ustalone cele dla zespołów pracowniczych poszczególnych komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa nie są stałe (sztywne), tylko ewoluują wraz ze zmianami strategii w odpowiedzi na sygnały płynące z rynku. Ponadto autorzy *beyond budgeting* postulują wprowadzenie dużo większej autonomii dla menedżerów poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, co umożliwi bardziej efektywne zarządzanie posiadanymi zasobami w stosunku do potrzeb [Hope, Fraser 2003, s. 70; Player 2007, s. 38, 39].

Możliwość wprowadzenia zaproponowanych zmian będzie realna dopiero po zmianie praktycznie całego systemu zarządzania przedsiębiorstwem. Celem tej koncepcji jest uczynienie z przedsiębiorstwa organizacji zdecentralizowanej z przekazaniem dużej władzy i autonomii menedżerom liniowym oraz ukierunkowanie jej na ciągłą adaptację do zmian zachodzących wewnątrz i na zewnątrz. Analizując podstawy koncepcji *beyond budgeting*, należy podkreślić, że pomimo obecności na rynku od ponad 10 lat, efektywnej promocji oraz poświęcenia jej wielu artykułów i książek, nie zdobyła popularności w przedsiębiorstwach i nie wyparła tradycyjnego podejścia do budżetowania. Krąg firm, które uczestniczą w projekcie *Beyond Budgeting Round Table* i deklarują zastąpienie tradycyjnego budżetu zasadami koncepcji *beyond budgeting*, nie przekracza 100 podmiotów. Warto zauważyć, że dominują w nim przedsiębiorstwa skandynawskie.

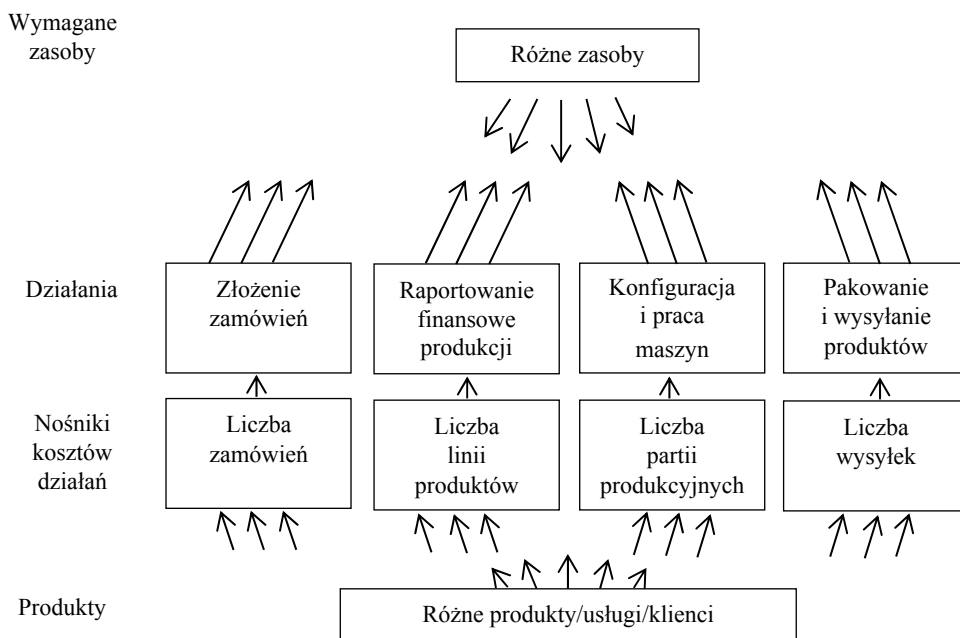
Przyczyną małej popularności tej koncepcji jest zapewne jej radykalizm. Praktycznie większość przedsiębiorstw nie jest przygotowana na tak ryzykowne zmiany całego systemu zarządzania. Większość organizacji pomimo krytyki stosuje tradycyjne podejścia do budżetowania, dokonując w nim różnorodnych modyfikacji.

Jednym z przykładów zmiany tradycyjnego podejścia do budżetowania jest budżetowanie oparte na działaniach oraz koncepcja *better budgeting*.

4. *Activity based budgeting*, czyli budżetowanie oparte na działaniach, oraz koncepcja *better budgeting*

Budżetowanie oparte na działaniach ABB (*Activity-Based Budgeting*) jest przeniesieniem idei rachunku kosztów działań (ABC, *Activity-Based Costing*) i zarządzania opartego na działaniach (ABM, *Activity-Based Management*) do budżetowania. Polega na przygotowywaniu budżetów i stosowaniu ich do działań wykonywanych w przedsiębiorstwie. Budżetowanie ABB jest zorientowane na strategię przedsiębiorstwa oraz charakteryzuje się rozpatrywaniem działań w kontekście łańcucha wartości. Koszty planowanych działań są przewidywane w tej koncepcji na podstawie wielkości prognozowanych działań i wykorzystywanych przez nie zasobów [Szychta 2008, s. 437].

Budżetowanie ABB stanowi odwrócenie procedury stosowanej przy rachunku kosztów działań, co zilustrowano na rys. 2.



Rys. 2. Budżetowanie oparte na działaniach w kierunku od produktów do zasobów

Źródło: [Cooper, Kaplan 2000, s. 367].

Proces budżetowania opartego na działaniach składa się z następujących etapów [Cooper, Kaplan 2000, s. 366, 367]:

- 1) określenia przewidywanej w następnym okresie wielkości produkcji i sprzedaży dla poszczególnych produktów i klientów,
- 2) prognozowania zapotrzebowania na działania operacyjne,
- 3) ustalenia zapotrzebowania na zasoby niezbędne do wykonania działań,
- 4) ustalenia rzeczywistego stanu zasobów dla realizacji zapotrzebowania,
- 5) ustalenia mocy przerobowej dla działania.

Korzyści z zastosowania budżetowania ABB związane są z możliwością określania rzeczywistego zapotrzebowania zasobów na działania, a także odpowiedzialności poszczególnych pracowników i zespołów za realizowane działania. Ponadto budżetowanie ABB umożliwia tworzenie budżetów w większym stopniu opartych na faktach, a w mniejszym stopniu na krytykowanych jako nieskuteczne negocjacjach budżetowych [Nita 2009, s. 326, 327].

Rozwinięciem budżetowania opartego na działaniach jest koncepcja *better budgeting*, której założenia teoretyczne zaproponował A. Neely z zespołem. Należy się zastanowić, czy jest to rzeczywiście autonomiczna koncepcja budżetowania, czy też zmodernizowanie budżetowania opartego na działaniach oraz połączenie go z kilkoma użytecznymi narzędziami, aby uczynić z tego system ukierunkowany na silne powiązanie z realizowaną strategią i procesami tworzącymi wartość w przedsiębiorstwie oraz umożliwiający efektywne zarządzanie dokonaniem.

Nowe podejścia do budżetowania według koncepcji *better budgeting* opiera się na pięciu narzędziach [Neely i in. 2003, s. 23, 24].

1. Wykorzystanie budżetowania opartego na działaniach ABB, które umożliwia planowanie i kontrolowanie w przekroju działań i procesów tworzących wartość. Alokacja zasobów jest uzależniona od struktury organizacyjnej, ale przede wszystkim działań i procesów, co sprawia, że efektywnej w procesie budżetowania uwzględnia się potrzeby klienta i innych interesariuszy.

2. Zastosowania podejścia budżetowania od zera (*zero-base budgeting*), które każdy cykl budżetowania traktuje jako autonomiczny bez uzasadniania ponoszonych w przedsiębiorstwie wydatków danymi historycznymi. Liczą się aktualne uwarunkowania sytuacyjne.

3. Zarządzanie wartością jest kolejną koncepcją, która ma za zadanie ukierunkować system planowania na najważniejsze cele działalności przedsiębiorstwa, czyli tworzenie wartości dla właścicieli. To podejście ma ułatwić wkomponowanie w proces planowania operacyjnego celów strategicznych związanych z kreowaniem wartości dla właścicieli.

4. *Profit planning*, czyli planowanie zysku, służy prognozowaniu przepływów pieniężnych w ramach utworzonych w przedsiębiorstwie centrów zysku. Rolą tego narzędzia jest wspieranie planowania finansowego i ocena, czy przedsiębiorstwo

lub jego centrum odpowiedzialności będą w stanie generować odpowiednią ilość gotówki oraz zdobywać zasoby finansowe na planowane inwestycje.

5. Budżety kroczące i prognozowanie kroczące (*rolling budgets and forecasts*) służą wprowadzeniu bardziej efektywnego, precyzyjnego i aktualizowanego z większą częstotliwością planowania operacyjnego. To podejście zmienia sztywny tradycyjny budżet w bardziej elastyczną prognozę.

5. Zakończenie

Budżetowanie stanowi istotny element systemu zarządzania każdym przedsiębiorstwem. Tradycyjne podejście do budżetowania jest od lat 90. XX w. przedmiotem poważnej krytyki. W odpowiedzi na krytykę pojawiły się koncepcje zmieniające tradycyjne podejście, takie jak *beyond budgeting*, budżetowanie oparte na działaniach czy koncepcja *better budgeting*. Jednak większość przedsiębiorstw nie jest gotowa na radykalne zmiany, które są niezbędne, aby wdrożyć alternatywne podejścia do planowania operacyjnego.

Warunki funkcjonowania współczesnych przedsiębiorstw skrajnie się zmieniły, co powinno skutkować również modernizacją tradycyjnego modelu zarządzania. Celami niniejszego artykułu są uwypuklenie i krytyczna analiza trzech głównych trendów, które zachodzą we współczesnym budżetowaniu. Pierwszy dotyczy wykorzystania tradycyjnego budżetowania w zarządzaniu przedsiębiorstwem – to podejście stosuje najwięcej przedsiębiorstw. Drugi trend to radykalna zmiana całego systemu zarządzania i zastosowanie wytycznych koncepcji *beyond budgeting*. Natomiast trzeci stosowany w największych światowych korporacjach to wykorzystywanie budżetowania opartego na działaniach i rozwijanie tego podejścia o narzędzia proponowane przez koncepcję *better budgeting*. Warto na koniec zauważyć, że zaprezentowane trendy to wyraźne wyznaczenie kierunków nadchodzących zmian w planowaniu operacyjnym współczesnego przedsiębiorstwa.

Literatura

- Cooper R., Kaplan R.S., 2000, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków.
- Drury C., 1998, *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hope J., Fraser R., 2000, *Beyond budgeting*, Strategic Finance, October.
- Hope J., Fraser R., 2003, *Beyond Budgeting How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kowalewski M., 2013a, *Controlling a zarządzanie dokonaniem*, [w:] Nowak E. (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa.
- Kowalewski M., 2013b, *Ewolucja czy rewolucja we współczesnym budżetowaniu. Koncepcja beyond budgeting a tradycyjne budżetowanie*, [w:] Karmańska A. (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa.

- Lamoreaux M.G., 2011, *Planning for uncertainty*, Journal of Accountancy, October.
- Neely A., Bourne M., Adams Ch., 2003, *Better budgeting or beyond budgeting?*, Measuring Business Excellence, vol. 7, no. 3.
- Nita B., 2009, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak M., 2010, *Budżetowanie jako instrument zarządzania*, [w:] Nowak E. (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Nowak E., 2013, *Instrumenty controllingu operacyjnego*, [w:] Nowak E. (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa.
- Player S., 2003, *Why some organizations go „beyond budgeting”*, The Journal of Corporate Accounting & Finance, March/April, Wiley Periodicals.
- Player S., 2007, *New paths to dramatically improve your planning and control processes*, The Journal of Corporate Accounting & Finance, March/April, Wiley Periodicals.
- Rickards R.C., 2006, *Beyond budgeting: Boon or boondoggle?* Investment Management and Financial Innovations, vol. 3, no. 2.
- Sierpińska M., Niedbała B., 2003, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Szychta A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki rozwoju metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

THE ANALYSIS OF NEW APPROACHES TO BUDGETING IN ENTERPRISES

Summary: For many years organizations have used budgeting for planning and controlling performance. Since the 1990s researchers and managers have announced their dissatisfaction with traditional budgeting. There are four main concepts: traditional budgeting, beyond budgeting, activity based budgeting and better budgeting. These concepts emphasize changes in budgeting during last 20 years. This article offers critical evaluation of main rules of traditional budgeting, beyond budgeting, activity based budgeting and better budgeting. There are also discussed advantages and disadvantages of applying these different approaches to budgeting.

Keywords: traditional budgeting, beyond budgeting, activity based budgeting (ABB), better budgeting.