

## **Metody budżetowania**

### **Wstęp**

W ogólnym rozumieniu, „metodę” definiuje się jako stosowany świadomie sposób postępowania. Każda metoda posługuje się właściwymi sobie narzędziami, a dobór metody wraz z właściwym jej instrumentarium narzędziowym jest przejawem działania celowego.

Na gruncie teorii i praktyki zarządzania, budżetowanie postrzegane jest jako metoda zarządzania, a przemawiają za tym takie cechy budżetowania jak:

- złożoność procesu, objawiająca się w realizowaniu podstawowych funkcji zarządzania, czyli planowania, organizowania, motywowania i kontroli,
- specyficzne narzędzia, których poprawne zastosowanie przybliży przedsiębiorstwo do osiągnięcia zamierzonych celów.

Należy podkreślić, iż budżetowanie nie może stać się celem samym w sobie, lecz jako metoda zarządzania, powinno prowadzić do realizacji celów. Nie ma większego uzasadnienia budżetowa metoda zarządzania, której stosowanie byłoby spowodowane modą czy tradycją. W takim przypadku pracownicy najczęściej postrzegają budżetowanie jako jeszcze jeden przejaw ograniczania ich roli, a budżety jako instrument nacisku i szybywe narzędzie represji ze strony kierownictwa. Nie może być wówczas mowy o wspólnym działaniu celowym, ani o realizowaniu funkcji motywacyjnej. Równie źle skojarzenia budzi budżetowanie narzucone administracyjnie z góry, wbrew woli i przekonaniom najwyższej kadry zarządzającej. Rzeczywiste efekty znacznie odbiegają wówczas od oczekiwań.

Cel, który powinien być osiągnięty przy zastosowaniu procedur budżetowych jest więc podstawowym czynnikiem wpływającym na sposób kształtowania procesu budżetowania. Dokładne określenie celu (celów) umożliwia takie zaprojektowanie systemu budżetowania, aby realizować zadania przy możliwie najmniejszych środkach. Cel powinien wynikać ze strategii jednostki i determinować przyjętą metodę budżetowania, a także układy (przekroje) tworzonych budżetów.

Celem niniejszego artykułu jest prezentacja metod budżetowania, która mam nadzieję przyczyni się do dokonania optymalnego wyboru metody budżetowania w jednostkach, które dopiero co będą wdrażały system budżetowania.

### **1. Klasyfikacja metod budżetowania**

Powstanie różnych metod tworzenia budżetów związane jest przede wszystkim z dążeniem do ulepszania zastosowanego po raz pierwszy na początku XX wieku przez firmę Du Pont, budżetowania opartego na systemie

---

\* Mgr, Katedra Rachunkowości Wydziału Zarządzania UG

budżetów statycznych, opracowywanych w oparciu o dane historyczne [Kaplan R.S., 1984].

Drugą metodą tworzenia budżetów opracowaną i wykorzystaną w praktyce podczas II Wojny Światowej była metoda budżetowania dynamicznego (elastycznego). Opracowanie tej koncepcji związane było z trudnościami w ocenie – a dokładniej z tzw. z błędem prognozy, w jakim stopniu zmiana poszczególnych pozycji budżetowych była spowodowana różnymi rozmiarami działalności, a w jakim stopniu była konsekwencją innych czynników.

Zupełnie odmienne źródło powstania miała zaproponowana w latach siedemdziesiątych ubiegłego stulecia – metoda budżetowania od zera. Metoda ta wywodzi się od rozwiązania przyjętego przez P.A. Pyhrra, który przekształcił dla potrzeb Texas Instruments metodę przeznaczoną pierwotnie dla jednostki budżetowej Departamentu Rolnictwa Stanów Zjednoczonych, a proponowane w niej rozwiązania przystosował do potrzeb podmiotów gospodarczych [Pyhrr P.A., 1970].

Początek lat osiemdziesiątych ubiegłego stulecia zaowocował rozwojem nowoczesnej koncepcji rachunku kosztów działań, co doprowadziło wraz z rozwojem nowoczesnej techniki informatycznej, do powstania metody budżetowania opartej na działaniach. Twórcy tej metody założyli, że budżetowanie polegać będzie na dokładnym określeniu powiązań między działaniami oraz czynnikami opisującymi wielkość tych działań, a finansowym aspektem wykorzystania zasobów jednostki. Można więc było zaobserwować odwrócenie istoty budżetowania z planowania kosztów istniejącej infrastruktury na planowanie kosztów pożądanej infrastruktury [Ashworth G., Connolly T., 1994], [Ashworth G., Morrow M., 1994].

Uzupełnieniem metody budżetowania w przekroju działań jest metoda budżetowania opartej na priorytetach. Istotą tej koncepcji jest wykorzystanie mechanizmu pozwalającego na uwzględnienie w budżecie środków na realizację działań (zadań) o najwyższym priorytecie z punktu widzenia strategii przedsiębiorstwa [Łada-Cieślak M., 2000(17)], [Szycha A., 1999].

Obecnie w praktyce próbuje się wykorzystać nowe metody budżetowania. Jedną z nich jest wdrażana w przedsiębiorstwach japońskich metoda budżetowania „kaizen”, czy też opracowana na potrzeby właścicieli firm metoda budżetowania wartości dla akcjonariuszy. Zupełnie nowatorskie podejście do budżetowania prezentuje wręcz awangardowa metoda budżetowania oparta o kontrolę produktywności.

W tablicy 1 przedstawiono klasyfikację tradycyjnych metod budżetowania ze względu na różne kryteria.

## **2. Metody odgórną, oddolną i mieszaną**

Jedną z metod budżetowania, wyróżnioną ze względu na sposób uzgadniania budżetu w jednostce, jest metoda budżetowania od góry. Charakteryzuje się ona tym, iż budżet sporządzany jest przez najwyższy szczebel kierowniczy i narzucony zostaje niższemu szczeblom. Niewątpliwą zaletą tego sposobu budżetowania

towania jest niewielka pracochłonność i brak potrzeby integracji pracowników na różnych szczeblach. Istnieje niestety bardzo małe prawdopodobieństwo, iż tak skonstruowany budżet będzie zaakceptowany przez wszystkie szczeble kierownicze, co może spowodować trudności w realizacji zamierzonych celów. Dodatkowo budżety sporządzane ogólnie mogą ograniczyć innowacyjność i być uznawane przez podwładnych za swego rodzaju narzędzie dyscyplinujące w dyspozycji zarządu jednostki.

**Tablica 1. Klasyfikacja tradycyjnych metod budżetowania**

Kryterium podziału	Rodzaj metody budżetowania
Sposób uzgadniania budżetu	metoda „budżetowania od dołu” metoda „budżetowania od góry” metoda „mieszana”
Przesunięcia w czasie między budżetami	metoda „statyczna” metoda „dynamiczna”
Częstotliwość tworzenia budżetu	metoda „budżetowania konwencjonalnego” metoda „budżetowania kroczącego”
Podejścia do budżetowania	metoda „przyrostowa” metoda „programowania budżetu” metoda „budżetowania od zera” metoda „procentu od sprzedaży” metoda „budżetowania opartego na działaniach” metoda „budżetowania opartego na priorytetach”

Zródło: opracowanie własne.

Uważa się, że budżety sporządzane ogólnie sprawdzają się w organizacjach nowych lub bardzo małych, a także zatrudniających załogę o niskich kwalifikacjach lub kadrę kierowniczą, która nie ma odpowiedniej wiedzy z zakresu budżetowania [Barfield J., Kinney M., Raiborn C., 1993].

Dostrzeżenie wad związanych z metodą budżetowania ogólnego sprawiło, iż w połowie XX wieku pojawiły się różne propozycje uczestnictwa kierowników niższego szczebla w procesie budżetowania i ich partycypacji w podejmowaniu decyzji [Barfield J., Dalton M., Raiborn C., 1991]. Na bazie tych rozważań powstała metoda budżetowania od dołu (nazywana również metodą budżetowania partycypacyjnego), polegająca na tym, że na samym początku budżety tworzone są na najniższym szczeblu kierowniczym, a następnie są scalane na najwyższym poziomie zarządzania. Taki sposób budżetowania umożliwia wszystkim kierownikom udział w sporządzaniu budżetów co zwiększa prawdopodobieństwo zaakceptowania przez załogę celów wyznaczonych przez plany. Metoda ta jest jednak pracochłonna, gdyż proces integracji pracowników na różnych szczeblach organizacyjnych przedsiębiorstwa nie jest łatwy do zrealizowania. Praktycy ten rodzaj podejścia do budżetowania zalecają w dużych przedsiębiorstwach, o rozbudowanej i złożonej strukturze organizacyjnej. W tablicy 2 zaprezentowano wady i zalety każdej z opisanych metod.

Wymienione wady i zalety omawianych metod budżetowania od dołu i od góry skłoniły praktyków do opracowania metody mieszanej. Punktem wyjścia

tej metody budżetowania jest wstępne budżetowanie odgórne, polegające na przedstawieniu przez zarząd kierownikom niższych szczebli ogólnych celów strategicznych na następny okres planistyczny. Następnie na podstawie tych informacji opracowywane są przez kierowników budżety w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności. Ostatecznie proces budżetowania kończy się zatwierdzeniem budżetu przez zarząd lub powołaną przez niego komisję budżetową, która weryfikuje budżet przed jego ostateczną akceptacją, analizując czy pozycje przedstawione w budżecie są realne i zgodne z celami strategicznymi przedstawionymi wstępnie przez zarząd. Brak akceptacji zarządu lub komisji powoduje, iż budżet podlega korekcie zgodnie z odpowiednimi zaleceniami i wskazówkami.

**Tablica 2. Zalety i wady oddolnej i odgórnej metody budżetowania**

Metoda	Zalety	Wady
Odgórna	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) zmniejszenie prawdopodobieństwa błędów spowodowanych udziałem w budżetowaniu niedoświadczonych osób</li> <li>b) skrócenie procesu budżetowania</li> <li>c) wzmocnienie koordynacji planów operacyjnych ze strategicznymi</li> <li>d) budżety podnoszą bardziej rangę celów strategicznych niż operacyjnych</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) zmniejszenie satysfakcji osób uczestniczących w procesie budżetowania</li> <li>b) ograniczenia pracy zespołowej</li> <li>c) eliminacja procesu wewnętrznej komunikacji w jednostce</li> <li>d) zmniejszenie inicjatywy kierowników</li> </ul>
Oddolna	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) informacje pochodzą od osób, które znają uwarunkowania techniczne czy technologiczne</li> <li>b) zwiększenie poziomu akceptacji i zaangażowania osób realizujących budżet</li> <li>c) bardziej realistyczny charakter budżetu</li> <li>d) uwzględnienie specyficznych wymagań danych jednostek</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) zwiększenie prawdopodobieństwa błędów spowodowanych udziałem w budżetowaniu niedoświadczonych osób</li> <li>b) wydłużenie procesu budżetowania</li> <li>c) niebezpieczeństwo pojawienia się rozbieżności pomiędzy celami firmy a celami poszczególnych wydziałów, działów czy sekcji</li> <li>d) groźba zbyt dużej dowolności (tzw. lista życzeń) przy jego tworzeniu</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne.

### 3. Metody statyczna i dynamiczna

Biorąc pod uwagę uzgadnianie w budżecie przesunięć czasowych występujących w trakcie jego realizacji wyróżnia się metodę statyczną i dynamiczną. Statyczna metoda budżetowania polega na ujęciu w budżecie wszystkich zagadnień związanych z realizacją zadań bez rozgraniczania ich według czynnika czasu. Podstawowym założeniem jest więc przyjęcie wszystkich wielkości uję-

tych w budżecie jako stałych tj. obowiązujących na dany okres, którego budżet dotyczy. W ten sposób w jednym budżecie (na ten sam okres) można otrzymać ogólny obraz budżetowanego zadania (projektu), który prezentować będzie zarówno informacje kosztowe, jak i przychodowe, co pozwoli określić rentowność zadania.

Taki sposób budżetowania charakteryzuje się tym, że planowane przychody w okresie, powodują iż w tym samym okresie planowane będą wszystkie pochodne wielkości związane z tymi przychodami (spływ należności, premie dla sprzedawców itp.) pomijając wpływ czasu na planowane pozycje. Budżety opracowywane zgodnie z założeniami metody statycznej są z reguły sporządzane w formie tabelarycznej obejmującej zestawienie ustalonych wartości poszczególnych pozycji dla danego okresu. Ze względu na istniejące powiązania pomiędzy wielkością sprzedaży jako miernika rozmiarów działalności całej jednostki, a rozmiarami działalności wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności, decydujące o przydatności sporządzanego tak budżetu, jest trafne określenie poziomu sprzedaży [Guy D.M., 1974].

Z kolei dynamiczna metoda budżetowania (nazywana również metodą elastyczną) charakteryzuje się tym, iż w budżecie odwzorowana jest zależność czasowa między zdarzeniami gospodarczymi. Uwzględnia ona wpływ czasu na poszczególne pozycje budżetowe, co sprawia, że przy tworzeniu budżetu niektóre pozycje będą „przesunięte w czasie” do okresów ich planowanej realizacji. W terminologii rachunkowości zarządczej budżetowanie dynamiczne definiowane jest jako układ budżetu w którym wielkości budżetowe mogą być dostosowywane do każdego poziomu działalności [Statement on Management Accounting No.2, 1983].

Ważne jest więc aby stosując tę metodę budżetowania określić punkt czasu zerowego dla tego planu, względem którego będą ustawiane w czasie pozostałe budżety. Przesunięcia w czasie poszczególnych pozycji może być różne i zależy od wielu czynników tj: specyfiki działalności, warunków magazynowania, warunków handlowych, długości cyklu produkcyjnego. Aby możliwe było zastosowanie tej metody budżetowania niezbędne jest spełnienie dwóch warunków [Amante J.R., Graham R.L., 1975]:

- dla każdego ośrodka odpowiedzialności musi zostać wyznaczona wielkość rozmiarów działalności,
- w powiązaniu z przyjętą miarą wszystkie pozycje kosztów muszą być podzielone na stałe i zmienne.

Budżety dynamiczne przyjmują formę tabelarycznych sprawozdań przedstawiających budżety statyczne, opracowane dla kilku poziomów z wybranych przedziałów rozmiarów działalności lub też jednego budżetu, w którym przy pozycjach kosztów zmiennych zapisane są formuły funkcji zmienności kosztów. Pomimo, że budżetowanie dynamiczne jest możliwe do zastosowania we wszystkich obszarach działalności przedsiębiorstw, najlepsze rezultaty osiąga się stosując tę metodę w jednostkach, w których prowadzone działania są po-

wtarzalne, koszty mają niejednorodny charakter, a rozmiary działalności są łatwe do zmierzenia.

#### 4. Metoda konwencjonalna a budżetowanie kroczące

Budżetowanie jest procesem, który odbywa się w określonym czasie (okresie), dla którego opracowywany jest budżet. Czas ten nazywany jest okresem budżetowym i w zależności od rodzaju działalności oraz od charakteru zadania budżetowego może przybierać różny wymiar.

Konwencjonalna metoda budżetowania zakłada przygotowanie budżetu głównego firmy na okres jednego roku, z podziałem na kwartały a nawet miesiące. Z reguły okresem budżetowym jest rok kalendarzowy lub rok podatkowy. Metoda budżetowania konwencjonalnego przyjęła w swych założeniach, iż spełnione będą dwie zasady budżetowe: okresowości i czasowości. Zasady te obligują do przygotowania budżetów dla okresów o takiej samej rozpiętości czasowej (np. styczeń–grudzień), dzięki czemu stwarza się możliwość przeprowadzenia porównań w czasie dokonań jednostki w kolejnych okresach budżetowych. Sporządzanie budżetu zgodnie z tymi zasadami powoduje, iż proces opracowywania budżetów odbywa się raz w roku w terminie określonym przez instrukcję budżetową. Oznacza to, że pod koniec danego podokresu (miesiąca, kwartału) budżet nie jest aktualizowany i nie są dodawane do niego nowe podokresy budżetowe.

Innym sposobem budżetowania ze względu na częstotliwość sporządzania budżetu głównego jest metoda budżetowania kroczącego, polegająca na utrzymywaniu ciągle takiego samego przedziału czasu (np. 12 kolejnych miesięcy lub 4 kolejnych kwartałów), na który przygotowujemy jest budżet. Oznacza to, że pod koniec danego podokresu (miesiąca, kwartału) budżet jest aktualizowany poprzez oszacowanie danych na taki sam podokres następnego roku. Proces kroczącego budżetowania powoduje ciągle tworzenie budżetu, dodawanie nowych okresów budżetowych, kiedy mija kolejny okres.

Do zalet sporządzanego w ten sposób budżetu należy zaliczyć to, że [Nowak E., 2002]:

- poprzez dokonywanie ciągłej kontroli wykonania budżetu, oraz sporządzanie budżetów kolejnych podokresów rozwija się w jednostce tzw. „myślenie budżetowe”,
- następuje obniżenie stopnia niepewności,
- wyłania się stanowiska pracy na bieżąco zajmujące się budżetowaniem.

Do najistotniejszych wad tej metody praktycy zaliczają:

- angażowanie większej ilości czasu ze względu na częstotliwość przygotowywania budżetu,
- możliwość „znużenia” uczestników procesu budżetowania ciągłym tworzeniem budżetów,
- potrzebę zwiększania nakładów na utworzenie stanowisk pracy dla osób zajmujących się ciągłym budżetowaniem.

## 5. Metody przyrostowa, programowania, od zera i procentu od sprzedaży

Tradycyjną i najczęściej stosowaną metodą sporządzania budżetu jest metoda przyrostowa (nazywana metodą liniową lub inkrementalną). Polega ona na tym, że wartości budżetu poprzedniego okresu koryguje się o odchylenia powstałe w trakcie jego realizacji oraz aktualizuje się o dodatkowe informacje dotyczące okresów przyszłych. Największą zaletą tej metody jest jej stosunkowo mała pracochłonność i prostota polegająca praktycznie na powielaniu schematu budżetu poprzedniego okresu. Budżetowanie przyrostowe cieszy się szczególną popularnością w jednostkach sektora publicznego, gdzie organy stanowiące przyznają często środki na zadania publiczne w stały, stosunkowo łatwy do przewidzenia sposób. Przyrostowe podejście do wydatków publicznych opiera się często na założeniu, że konstruowanie nowego budżetu rozpoczyna się od gwarantowanej podstawy określonej kwotami, jakie zostały zaakceptowane w budżecie roku poprzedniego. Takiemu inkrementalnemu podejściu do procesu budżetowania w jednostkach publicznych sprzyjają jego cechy: złożoność procesu ustalania budżetów publicznych instytucji, powtarzalności tych procesów oraz stały charakter budżetowanych pozycji [Peters B.G., 1999].

Stosowanie budżetu przyrostowego posiada jednak wiele wad, do których zalicza się [Gist J.R., 1977]:

- istnienie problemu ustalenia stopy wzrostu pozycji budżetowych,
- marnotrawstwo zasobów firmy spowodowane uwzględnieniem w budżecie kosztów związanych ze zbędnymi czynnościami lub czynnościami, które mogą zostać wykonane bardziej efektywnie; ustalony w ten sposób budżet nie pozwala na eliminację takich czynności,
- dążenie kierowników do wykorzystania wszystkich zasobów pieniężnych z obawy przed zmniejszeniem budżetu w następnym okresie, niezależnie od celowości i zasadności tych wydatków,
- nieobiektywny charakter budżetu; wielkość budżetu jest w dużej mierze zależna od wpływów i układów kierownika co nie zawsze odzwierciedla prawdziwe potrzeby; prowadzi to do nieefektywnego podziału zasobów, marnotrawstwa i tym samym do obniżenia poziomu zyskowności.

Wady budżetowania liniowego zostały również opisane przez praktyków sektora publicznego, którzy wprost stwierdzili, że budżet przyrostowy stosowany w sektorze publicznym jest [Wildawsky A., 1978]:

- nieracjonalny, gdyż skoncentrowany jest głównie na dochodach a nie na wydatkach,
- fragmentaryczny, bowiem dobrze opisuje jedynie zmiany, a te z natury samej metodologii są niewielkie,
- określający zbyt krótki okres budżetowy, bo prezentuje plan na zaledwie jeden rok, czyli okres zbyt krótki dla realizacji wielu projektów i programów społecznie użytecznych,
- konserwatywny, w sensie niechęci do podejmowania odważniejszych decyzji.

Alternatywną w stosunku do inkrementalizmu, metodę kształtowania budżetu jednostki publicznej stworzoną i szeroko stosowaną w sektorze publicznym Stanów Zjednoczonych stanowi tzw. „programowanie budżetu” (z ang. PPBS – Planning Programming Budgeting Systems). Programowanie budżetowe jest metodą, która integruje ze sobą trzy podstawowe funkcje gospodarki podmiotów sektora publicznego tj. planowanie, programowanie i budżetowanie, w jeden zwarty system. Planowanie jest rozumiane w tej koncepcji jako określenie celów działania jednostki w bliższej lub dalszej przyszłości, programowanie jako organizacja działań zmierzających do osiągnięcia celów (zdefiniowanie programów, projektów, zadań), a budżetowanie oznacza ogół czynności związanych z realizacją tych działań [Shick A., 1973].

W stosunku do metody przyrostowej kolejna koncepcja wprowadziła programowanie jako element łączący planowanie z budżetowaniem. Wprowadzenie tego elementu spowodowało szczegółową alokację zasobów do wcześniej zatwierdzonych programów. Budżety programów stały się rezultatem perspektywicznej wizji rozwoju poszczególnych obszarów działania jednostki sektora publicznego.

Z kolei metodą, która pozwala na wyeliminowanie wad budżetowania przyrostowego przyjęta na grunt jednostek gospodarczych, jest metoda budżetowania od zera. W podejściu tym przyjmuje się założenie, że tworzy się budżet, odrzucając informacje historyczne, tak jakby działalność dopiero się rozpoczynała. Podstawową ideą tej metody jest więc coroczne przygotowanie od podstaw pozycji budżetowych. Radykalne zerwanie z informacją historyczną i coroczne definiowanie zadań wymusza racjonalizację wydatków, co powoduje że każdy ich rodzaj powinien zostać osobno wykazany i uzasadniony. W ten sposób dla określonych celów podmiotu gospodarczego formułuje się zadania nakierowane na ich realizację, z wytyczonymi niezbędnymi działaniami oraz kosztami z nimi związanymi, określając dla nich limity wydatków. Przy budżetowaniu od zera rekonstruuje się przyszłe procesy od poziomu zerowego oraz rozważa się wariantowe sposoby ich wykonywania, kierownicy systematycznie rozważają priorytety jednostki oraz alternatywne sposoby ich wykonywania.

Zastosowanie metody budżetowania od zera wymaga przestrzegania odpowiedniej procedury [Ayyoub S., Nahotko S., 2002], [Czubakowska K., 1999], którą można przedstawić w formie tablicy 3.

Do zalet sporządzanego w ten sposób budżetu należy przede wszystkim zaliczyć [Łada-Cieślak M., 2000(16)]:

- przypisanie priorytetu działaniom, które najlepiej przyczyniają się do osiągnięcia celów przedsiębiorstwa,
- ciągłą ocenę przydatności i rozważanie możliwych usprawnień oraz eliminację zbędnych, nieefektywnych działań wykonywanych w poszczególnych ośrodkach decyzyjnych.

Kierownictwo musi być jednak świadome także wielu niebezpieczeństw związanych z przygotowywaniem budżetu „od zera”, takich jak:



- możliwość zlekceważenia przez kierownictwo dużego obszaru decyzji związanych z nieprzewidzianymi zdarzeniami,
- trudności w oszacowaniu alternatywnych rozwiązań (działań),
- potencjalna niechęć pracowników do zmiany sposobu pracy,
- trudności w poprawnym określeniu ważności poszczególnych działań.

**Tablica 3. Etapy sporządzania budżetu metodą „od zera”**

Etap	Nazwa etapu	Charakterystyka etapu
I	Identyfikacja obszarów decyzyjnych (ośrodków odpowiedzialności)	Stosując odpowiednie kryteria dokonuje się podziału jednostki na centra odpowiedzialności
II	Wyznaczenie celów i zadań ośrodków odpowiedzialności	Za pomocą pakietów decyzyjnych opisuje się charakter działalności każdego ośrodka odpowiedzialności – wyznacza się cele ośrodka oraz jego zadania
III	Nadanie priorytetów odpowiednim celom i zadaniom	Poszukuje się odpowiednich wariantów realizacji poszczególnych zadań i celów, poszukuje się nowych sposobów działania i dokonuje się wyboru najlepszego z nich
IV	Wykonanie wybranych pakietów decyzyjnych	Następuje podział określonych zasobów finansowych i niefinansowych w celu wykonania wybranych pakietów decyzyjnych
V	Przygotowanie budżetu	Sporządzany jest budżet w podziale na poszczególne pakiety decyzyjne oraz budżet zbiorczy danego ośrodka odpowiedzialności

Źródło: opracowanie własne.

Koncepcja budżetowania od podstaw jest przeznaczona przede wszystkim dla jednostek usługowych oraz pomocniczych wydziałów produkcyjnych, gdzie występują duże trudności w określeniu powiązań między kosztami a korzyściami, a ponadto ponoszone koszty w większości zaliczane są do kosztów stałych.

Zupełnie inne podejście do opracowywania budżetu przedstawia metoda „procentu od sprzedaży”, która opiera się na następujących założeniach:

- wszystkie składniki aktywów i pasywów dzieli się na składniki zależne i niezależne od zmian w wielkości sprzedaży,
- wartość składników zależnych od sprzedaży jest liniową funkcją tej sprzedaży, to znaczy że pozycje te rosną lub maleją w stałej proporcji do sprzedaży,
- poziom oraz struktura aktywów i pasywów w okresie bazowym są uznawane przez zarząd jednostki za optymalne.

Metoda „procentu od sprzedaży” jest metodą, która od osób budżetujących wymaga dużej znajomości zagadnień ekonomicznych, a jej realizacja służy przede wszystkim trzem podstawowym celom [Wędzki D., 2000]:

- planowaniu finansowemu podstawowych wielkości bilansowych – majątku i źródeł jego finansowania (czasem tylko danych rachunku wyników),

- wspieraniu kontroli realizacji zadań przez kierownictwo wobec określonego wzorca poziomu i struktury wielkości bilansowych,
- ustalaniu niedoboru bądź nadwyżki kapitału obrotowego oraz wstępnej ocenie możliwości pokrycie niedoboru lub zagospodarowania nadwyżki.

## **6. Metoda budżetowania oparta na działaniach i priorytetach**

Dynamiczny rozwój technik komputerowych, zmiany w sposobie działania przedsiębiorstw oraz nowe instrumenty rachunkowości zarządczej wpłynęły na zmianę metod budżetowania. Jednakże zdaniem wielu praktyków największy wpływ na koncepcje budżetowania miał realizowany przez międzynarodowe konsorcjum skupiające przedstawicieli przodujących przedsiębiorstw różnych branż (Consortium for Advanced Manufacturing International - CAM-I) projekt badawczy pod nazwą „Advanced Budgeting Study Group”, który w całości poświęcony został opracowaniu nowych koncepcji budżetowania [Bunce P., Fraser R., Woodcock L., 1995].

Podstawą przeprowadzonych badań stała się lista wymagań, jakie musi spełniać system budżetowania, aby odpowiadać oczekiwaniom współczesnego (na tamten czas) systemu budżetowania. Do tych wymagań zaliczono [Newing R., 1994]:

- 1) uwzględnienie w systemie budżetowania konieczności realizacji całościowej strategii, a więc zapewnienie osiągnięcia celów w różnych aspektach działalności, a nie tylko w aspekcie finansowym,
- 2) ściśle powiązanie wielkości wykorzystywanych zasobów z efektami jakie są w ten sposób uzyskiwane,
- 3) wspomaganie procesu ciągłych zmian poprzez zmniejszenie stopnia w jakim wykorzystywane są dane historyczne, a skoncentrowaniu się na szukaniu coraz lepszych i bardziej efektywnych sposobów realizacji wymagań otoczenia,
- 4) wzmacnianie zachowań pracowników w kierunku realizacji przyjętych celów całego przedsiębiorstwa, a nie poszczególnych obszarów działalności,
- 5) realizacja budżetowania w sposób zapewniający uzyskanie wartości dodanej, czyli korzyści z budżetowania muszą przewyższać koszty związane z działaniem tego systemu.

Na bazie tych wymogów w ramach prowadzonego projektu CAM-I opracowane zostały dwie koncepcje budżetowania wbudowane w całościowy system zarządzania: budżetowania w przekroju działań oraz budżetowania opartego na priorytetach.

Podstawowym założeniem metody budżetowania opartej na działaniach jest rozpatrywanie działań, ich kosztów i efektów jakie przynoszą, niezależnie od jednostek organizacyjnych, które są odpowiedzialne za ich wykonanie. W ten sposób znacznie upraszcza się analizę wpływu konkretnych decyzji na różne aspekty i obszary działalności jednostki jako całości. Praktyczna procedura konstruowania budżetu w przekroju działań wymaga stworzenia i ciągłego uak-

tualniania szczegółowej mapy (modelu) działań istniejących w jednostce. Mapa (model) działań powinna zawierać [Hazell M., Morrow M., 1992]:

- opis każdego z działań,
- przyczyny występowania,
- mechanizmy konsumpcji zasobów,
- powiązania z innymi działaniami,
- rolę działania w tworzeniu wartości.

Mając przygotowaną mapę (model) działań można przystąpić do procesu tworzenia budżetu zgodnie z następującą procedurą:

Etap 1 – sformułowanie funkcji kosztów poszczególnych działań jako funkcji miernika wielkości danego działania

Etap 2 – określenie na bazie zakładanych rozmiarów działalności wielkości zapotrzebowania na poszczególne działania

Etap 3 – ustalenie przewidywanego kosztu każdego działania

Etap 4 – zestawienie kosztów działań w formie budżetu

Metoda budżetowania oparta na działaniach podobnie jak metoda budżetowania od zera znajduje zastosowanie przede wszystkim przy konstruowaniu budżetów kosztów tradycyjnie uznanych za stałe, szczególnie w zakresie kosztów pośrednich wytwarzania. Należy jednak podkreślić, iż niezbędnym warunkiem zastosowania tej metody jest przede wszystkim uprzednie zastosowanie w jednostce ewidencji i rozliczania kosztów według zasad rachunku kosztów działań [Ossowski M., 2004].

Drugą koncepcją opracowaną przez CAM-I, stanowiącą uzupełnienie do budżetowania opartego na działaniach, jest metoda budżetowania oparta na priorytetach. Istota tej metody sprowadza się do wykorzystania mechanizmu pozwalającego na uwzględnienie w budżecie środków na realizację działań o najwyższym priorytecie z punktu widzenia strategii jednostki. Tym samym budżet dostosowany będzie nie tylko do strategii ale również do poziomu finansowych możliwości jednostki.

Koncepcja budżetowania opartego na priorytetach zakłada następującą procedurę budżetową:

Etap 1 – określenie działań jakie mogą (czy też powinny) być realizowane w jednostce

Etap 2 – wyznaczenie wysokości kosztów poszczególnych działań

Etap 3 – przeprowadzenie analizy pakietów decyzyjnych (zestawienie efektów jakie wystąpią w sytuacji uruchomienia określonego pakietu oraz konsekwencji w przypadku nie przyznania środków danemu pakietowi) oraz dokonanie oceny pakietów decyzyjnych i nadanie im priorytetów (rang w odpowiedniej skali np.: od 1 do 10)

Etap 4 – wybór odpowiednich pakietów na podstawie przyznanego limitu środków (poziomu możliwości)

Etap 5 – sporządzenie zestawienia pakietów objętych finansowaniem (przygotowanie budżetu) oraz przygotowanie zestawienia pakietów odrzuconych

Metoda budżetowania oparta na priorytetach ma wiele podobieństw do metody budżetowania od zera. Jednak podstawowym elementem różniącym te dwa podejścia jest podstawowe założenie przyjęte w metodzie budżetowania od zera, mówiące o ustalaniu wielkości budżetowych od podstaw bez powiązania z wielkościami historycznymi, gdy tymczasem koncepcja oparta na priorytetach zakłada wykorzystanie informacji historycznej przy tworzeniu pakietów decyzyjnych.

Metoda budżetowania oparta na priorytetach znajduje zastosowanie przy konstruowaniu budżetów działań nie wpływających w znacznym stopniu na wypracowanie wartości dodanej. Twórcy tej metody do działań o których mowa zaliczyli: obsługę administracyjną i prawną, prowadzenie spraw kadrowych i szkoleniowych, przetwarzanie i archiwizację danych.

## 7. Współczesne metody budżetowania

Współczesne metody budżetowania w istotny sposób różnią się od tradycyjnych podejść. Nowatorstwo tych metod dotyczy przede wszystkim sposobu patrzenia na określone w budżetach wielkości jako nie związane bezpośrednio z działalnością poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, ale przede wszystkim jako odzwierciedlenie wysiłków całej organizacji skierowanych na generowanie wartości dodanej niezbędnej do realizacji strategii jednostki.

Wśród współczesnych metod budżetowania wyróżnia się metoda budżetowania kaizen, w której punktem wyjścia jest określenie docelowej wielkości budżetu wiodącego, czyli wielkości jaka powinna być zgodnie z założeniami strategicznymi. Następnie wielkość ta jest rozdzielana na docelowe wielkości cząstkowe. Porównanie docelowej wielkości budżetowej z wielkością możliwą do realizacji w przypadku kontynuacji działalności w dotychczasowy sposób pokazuje istniejącą lukę, która powinna być w procesie budżetowania usunięta. Japońska filozofia ciągłego doskonalenia – kaizen [Jarugowa. A., Nowak W. A., Szychta A., 1997], znajduje odzwierciedlenie w budżetowaniu poprzez zamianę tradycyjnie przyjętej kolejności etapów budżetowania. W praktyce przedsiębiorstw japońskich w proces ten zaangażowani są wszyscy pracownicy, a ilość zgłaszanych sugestii usunięcia luk jest jednym z podstawowych mierników ich oceny. Poza Japonią w Stanach Zjednoczonych niektóre środowiska propagują zbliżone podejście do budżetowania pod własną nazwą result-driven planning [Schaffer R.H., Thomson H.A., 1992].

Zupełnie nowy kierunek w podejściu do budżetowania przedstawiają dwie współczesne metody:

- 1) budżetowania wartości dla akcjonariuszy oraz
- 2) budżetowania kontrolowanego poziomu produktywności.

Metoda budżetowania wartości dla akcjonariuszy opracowana została na podstawie założenia, mówiącego o tym, że podstawowym celem prowadzenia działalności jest maksymalizacja wartości dla właścicieli [Burton A., 1996], [Mills R., 1995]. Przy zastosowaniu tej metody, budżetowanie nabiera cech

analizy wartości dla akcjonariuszy, której podstawą są [Day G.S., Fahey L., 1990]:

- przepływy pieniężne,
- weryfikacja budżetu wykonania na poziomie ośrodka odpowiedzialności za inwestycje.

Zmiennymi decyzyjnym są przede wszystkim wielkości finansowe, a funkcją celu pozostaje maksymalizacja obecnej wartości przepływów pieniężnych netto w długim okresie.

Z kolei metoda budżetowania oparta o kontrolę produktywności odnosi się do perspektywy krótkookresowej. Budżet skonstruowany według tej koncepcji, to budżet którego zatwierdzenie uzależnione jest od wykazania, czy zakłada on poprawę produktywności wymaganą przez zatwierdzającego [Northridge R.L., 1993]. Obowiązek określenia produktywności wymaga dokładnego zidentyfikowania produktów tworzonych przez poszczególne jednostki organizacyjne lub nawet przez poszczególnych pracowników. Dlatego też dla każdego produktu musi zostać ustalony czynnik produkcji, dla którego produktywność będzie mierzona. Wartość tego miernika ustalana jest na podstawie założeń budżetowych i analizowana w porównaniu z określoną wielkością:

- w czasie – z produktywnością z poprzednich okresów,
- w przestrzeni – z produktywnością osiąganą przez konkurencję,
- w porównaniu z planem – z produktywnością docelową zakładaną w budżecie.

Wynik przeprowadzonej analizy spodziewanej produktywności powinien udzielić odpowiedzi na pytanie, czy założona zmiana produktywności jest w danych warunkach działania jednostki wystarczająca, czy też należy procedurę budżetową przeprowadzić raz jeszcze, aż w budżecie osiągnięty zostanie poziom oczekiwanej produktywności. Jak łatwo zauważyć koncepcja ta, w głównej mierze powinna przynieść oczekiwane rezultaty w odniesieniu do czynników produkcji, które stanowią rzadkie zasoby i tam gdzie w jednostce występują ograniczenia produkcyjne (tzw. „wąskie gardła”).

Współczesne metody budżetowania oczekują takiego zwiększenia efektywności działania procedur budżetowych, aby zrekompensowane zostało związane z ich realizacją zaangażowanie czasu i energii pracowników oraz poniesione nakłady finansowe. W tym celu podkreśla się potrzebę zredukowania biurokracji, uproszczenia całego systemu, przeniesienia nacisku z kontroli wykonania na zapobieganie.

### **Zakończenie**

Na budżetowanie jako metodę zarządzania jednostką gospodarczą wpływa wiele czynników zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych. Mogą nimi być: cele przedsiębiorstwa, styl zarządzania, złożoność struktury organizacyjnej, różnorodność oferowanych produktów czy też postawa pracowników. Wymienione czynniki sprawiają, że w praktyce można spotkać różne rozwiązania proceduralne w zakresie budowy i realizacji systemu budżetowania. Oznacza to, że

nie ma jednego typowego schematu budżetowania, możliwego do zastosowania w każdej jednostce. Aby jednak budżetowanie stanowiło skuteczną metodę zarządzania przedsiębiorstwem konieczne jest dokonanie odpowiedniego doboru metody budżetowania. Dobór tej metody powinien być dokonany z punktu widzenia realizacji celów strategicznych jednostki.

### Literatura

1. Amante J.R., Graham R.L. (1975), Flexible budgeting: a defense industry approach, „The Accounting Digest” nr 9
2. Ashworth G., Connolly T. (1994), An integrated activity-based approach to budgeting, „Management Accounting” nr 3
3. Ashworth G., Morrow M. (1994), An evolving framework for activity-based approaches, „Management Accounting” nr 2
4. Ayyoub S., Nahotko S. (2002), Budżetowanie operacyjne i finansowe w przedsiębiorstwie – metody i przykłady, Ośrodek Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz
5. Barfield J., Dalton M., Raiborn C. (1991), Cost Accounting. Traditions and Innovations, West Publishing Company
6. Barfield J., Kinney M., Raiborn C. (1993), Managerial Accounting, West Publishing Company
7. Bunce P., Fraser R., Woodcock L. (1995), Advanced budgeting: a journey to advanced management systems, „Management Accounting Research” nr 6
8. Burton A. (1996), Shareholder value budgeting, „Management Accounting” nr 6
9. Czubakowska K. (1999), Pojęcie i zasady budżetowania, Prace Naukowe AE we Wrocławiu nr 831, Wrocław
10. Day G.S., Fahey L. (1990), Putting strategy into shareholder value analysis, „Harvard Business Review” nr 3-4
11. Gist J.R. (1977), Increment and Base in the congressional Appropriations Process, „American Journal of Political Science” nr 21
12. Guy D.M. (1974), Sales forecasting and budgeting, „Managerial Planning” nr 7-8
13. Hazell M., Morrow M. (1992), Activity mapping for business process redesign, „Management Accounting” nr 1
14. Jarugowa A., Nowak W. A., Szychta A. (1997), Zarządzanie kosztami w praktyce światowej, ODDK, Gdańsk
15. Kaplan R.S. (1984), The evolution of management accounting, „The Accounting Review” nr 7
16. Łada-Cieślak M. (2000), Koncepcja budżetowania od zera, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” nr 12
17. Łada-Cieślak M. (2000), Współczesne podejście do budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie, „Zeszyty Teoretyczne Rady Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” nr 55

18. Mills R. (1995), Strategic value analysis: linking finance and strategy, „Management Accounting” nr 4
19. Newing R. (1994), Advanced budgeting requires an advanced management system, „Management Accounting” nr 12
20. Northridge R.L. (1993), Productivity-controlled budgets, „Management Accounting” nr 2
21. Nowak E. (2002), Zasady i metody budżetowania kroczącego, Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka, Kraków
22. Ossowski M. (2004), Rachunkowość zarządcza, WSFiR, Sopot
23. Peters B.G. (1999), Administracja publiczna w systemie politycznym, Scholar, Warszawa
24. Pyhrr P.A. (1970), Zero-base budgeting, „Harvard Business Review” nr 11-12
25. Schaffer R.H., Thomson H.A. (1992), Successful change programs begin with result, „Harvard Business Review” nr 1-2
26. Shick A. (1973), A Death in the Bureaucracy: The Demise of Federal PPB, „Public Administration Review” nr 3-4
27. Statement on Management Accounting No.2 (1983), Management Accounting Terminology, The National Association of Accountants
28. Szychta A. (1999), Współczesne tendencje w zakresie budżetowania operacyjnego, „Zeszyty Teoretyczne Rady Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” nr 50
29. Wędzki D. (2000), Budżetowanie metodą procentu od sprzedaży, „Rachunkowość” nr 4
30. Wildawsky A. (1978), A budget for all seasons? Why the traditional budget lasts, „Public Administration Review” nr 38

### **Streszczenie**

Dobrowolność stosowania systemu budżetowania sprawia, że w praktyce zakres jego wykorzystania oraz stosowane metody budżetowania są bardzo różne. Celem artykułu jest przedstawienie stosowanych w praktyce gospodarczej metod budżetowania. Zaprezentowany w artykule podział na metody tradycyjne i współczesne jest podziałem umownym. Autor prezentując współczesne kierunki rozwoju metod budżetowania chciał podkreślić, że zmiany w otoczeniu przedsiębiorstw jak i zmiany zachodzące w samych przedsiębiorstwach powodować będą, że proces budżetowania w sposób ciągły będzie się zmieniał i udoskonalał.

### **Methods of budgeting (Summary)**

Budgeting is an effective method of management which can be successfully applied in enterprises. There are many factors which decide that the implementation of this system works. One of the most significant problem which should be solved before the system is implemented, is the choice of the most proper method of budgeting. The paper presents methods of budgeting which can be used in the enterprises.