PRACE NAUKOWE AKADEMII EKONOMICZNEJ WE WROCŁAWIU
Nr 1085 — 2005
Rachunkowość a controlling

Małgorzata Krysik
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

RELACJE MIĘDZY TEORIĄ A PRAKTYKĄ BUDŻETOWANIA W POLSCE W ASPEKCIE STANDARDÓW EDUKACYJNYCH RACHUNKOWOŚCI

1. Wstęp

Koncepcja zarządzania jednostką gospodarczą oparta na budżecie głównym i jego kontroli, zwana też często w kategoriach czynności budżetowaniem, to jedno z istotnych zagadnień z zakresu rachunkowości zarządczej, controllingu i rachunku kosztów, będące przedmiotem zainteresowania nie tylko ze strony nauki, ale także ze strony praktyki gospodarczej.

W USA, Niemczech czy Wielkiej Brytanii teoria i praktyka budżetowania mają długą tradycję, liczącą blisko sto lat. W ciągu tego czasu prowadzone w tych krajach badania teoretyczne (modyfikowane przez praktykę) pozwoliły wypracować określone rozwiązania w zakresie budżetowania. Rozwiązania te od lat osiemdziesiątych XX w. są przedmiotem zainteresowania również polskich przedsiębiorstw.

Mimo iż budżetowanie wkroczyło do polskiej praktyki gospodarczej znacznie później, niż miało to miejsce w krajach Europy Zachodniej czy w USA, wkrótce stało się narzędziem wykorzystywanym w wielu przedsiębiorstwach. W 1998 r. odsetek przedsiębiorstw zarządzających na podstawie budżetów i ich kontroli przekroczył 70% i był dwukrotnie wyższy niż w 1989 r. [10]. Zainteresowanie budżetowaniem przejawiają w zasadzie wszystkie przedsiębiorstwa, a więc państwowe i prywatne, krajowe i zagraniczne, małe i duże, produkcyjne i nieprodukcyjne. Między teorią budżetowania a stosowanymi w praktyce rozwiązaniami istnieje jednak wiele rozbieżności. Celem artykułu jest wskazanie na podstawie wyników badań ankietowych, przeprowadzonych przez autorkę w przedsiębiorstwach działających

w Polsce[1], w jakich obszarach budżetowania nie są zachowywane właściwe relacje między teorią a praktyką i co może być tego przyczyną. Analizie poddano relacje w obszarach:

- powiązań między planowaniem a budżetowaniem,
- metodologii sporządzania budżetów,
- organizacji procesu budżetowania,
- struktury budżetu podstawowego,
- powiązań między rachunkiem kosztów a prezentacją informacji kosztowych w budżecie głównym,
- wykorzystania budżetu jako narzędzia kontroli, motywowania i oceny pracowników.

2. Powiązania między planowaniem a budżetowaniem

W celu zbadania, czy w praktyce zachowane są relacje między celami strategicznymi, planami długookresowymi i krótkookresowymi oraz budżetowaniem, w ankiecie umieszczono pytania dotyczące występowania planowania strategicznego i znajomości celów strategicznych wśród pracowników. Na pytanie, czy w przedsiębiorstwie prowadzone jest planowanie strategiczne, 74% ankietowanych udzieliło odpowiedzi twierdzącej, 17,8% udzieliło odpowiedzi przeczącej, a 8,2% nie udzieliło żadnej odpowiedzi. Wśród przedsiębiorstw nie stosujących planowania strategicznego znalazło się 10% przedsiębiorstw, które swoją działalność opierają na budżetach. Oznacza to, że część przedsiębiorstw w Polsce planuje swoją działalność z uwzględnieniem wyłącznie krótkiego horyzontu czasowego. Badanie wykazało również, że występowanie planowania strategicznego nie jest równoznaczne ze znajomością celów strategicznych wśród pracowników. Spośród wypełniających ankiety znajomość celów strategicznych potwierdziły tylko 43 osoby, tj. 58,9% populacji, 24 osoby przyznały, że nie znają celów strategicznych, a 6 osób nie udzieliło żadnej odpowiedzi. Wynika z tego, że nawet gdy w firmie występuje planowanie strategiczne i budżetowanie, pracownicy nie zawsze są informowani o celach strategicznych firmy. W ankietowanej próbie znalazło się tylko 39 przedsiębiorstw (55,7%), które tworzyły plany strategiczne i stosowały budżetowanie, ich pracownicy znali zaś cele strategiczne i roczne.

3. Wybór metod sporządzania budżetów

W teorii prezentowane są różne metody tworzenia budżetów. Ich wybór wpływa na zakres i jakość informacji uzyskiwanych w procesie budżetowania. Niektóre z

[1] Szczegółowy opis badania ankietowego zaprezentowano w [9; 12].

metod są przez teorię określane jako „lepsze". Są to m.in. budżetowanie: „kroczące", partycypacyjne, „od zera", elastyczne. W polskiej praktyce gospodarczej jednakże stosowane są przede wszystkim takie metody, które można określić jako „najstarsze spośród tradycyjnych", nie zaliczane do tzw. najlepszych praktyk. Tak więc w przeważającej liczbie podmiotów odbywa się budżetowanie roczne (88,2%), a nie budżetowanie kroczące (11,8%). Dwa razy więcej przedsiębiorstw ustala budżet metodą przyrostową (66,7%) a nie „od zera" (33,3%). W połowie przedsiębiorstw budżety są tworzone w sposób odgórny. 71,1% podmiotów sporządza budżet główny dla jednego przewidywanego poziomu działalności. Wyniki badania wskazują jednakże, że zakres stosowania metod budżetowania partycypacyjnego, kroczącego, elastycznego, i „od zera" jest wciąż stosunkowo niewielki.

4. Organizacja procesu budżetowania

Ponieważ budżetowanie to nie tylko kwestie związane z opracowywaniem, zatwierdzaniem i realizacją budżetów, ale także kwestie uprawnień i odpowiedzialności w zakresie kontroli wykonania budżetów, przeto w badaniu ankietowym zawarte zostały pytania dotyczące ośrodków odpowiedzialności. W teorii podkreśla się, że brak ośrodków odpowiedzialności jest poważną przeszkodą w wypełnianiu funkcji kontrolnej, jeśli zaś budżety nie spełniają tej funkcji, to ich przydatność jest niewielka [5; 7; 11].

Na pytanie, czy w przedsiębiorstwie są wydzielone centra odpowiedzialności, a jeśli tak, to jakie, odpowiadały zarówno te przedsiębiorstwa, które prowadziły budżetowanie, jak i te, które nie stosowały tego narzędzia. Wyniki badania pokazały, że ośrodki odpowiedzialności wyodrębniane są w 61,7% badanej populacji, 20,5% respondentów nie ma w swojej strukturze ośrodków odpowiedzialności, a 17,8% nie udzieliło odpowiedzi na to pytanie.

Z analizy udzielonych odpowiedzi wynika, że do najczęstszych praktyk współcześnie działających firm należy wydzielanie dwóch lub więcej typów ośrodków odpowiedzialności. Takiej odpowiedzi udzieliło 75,6% ankietowanych z grupy firm mających ośrodki odpowiedzialności.

Niepokojące jest jednak zjawisko braku ośrodków odpowiedzialności w podmiotach, które stosują budżetowanie. Przypadków takich w ankietowanej próbie było 9 (12% całej populacji).

5. Struktura budżetu wiodącego

Kolejne pytanie badawcze, koncentrujące się wokół elementów budżetu głównego, miało na celu ustalenie, jakie budżety cząstkowe są sporządzane w przedsię-

biorstwach w ramach tego budżetu. Badanie wskazało m.in. że nie wszystkie przedsiębiorstwa sporządzają budżet środków pieniężnych, który w literaturze jest uznawany za jeden z głównych elementów budżetu głównego. W praktyce budżet ten jest często utożsamiany z rachunkiem przepływów pieniężnych. Okazuje się, że przedsiębiorstwa tworzą budżety dotyczące działalności operacyjnej (84,6% ankietowanych), a budżety nakładów kapitałowych najprawdopodobniej mylnie utożsamiają z budżetami strategicznymi.

6. Powiązania między rachunkiem kosztów a prezentacją informacji kosztowych w budżecie głównym

Model budżetu głównego zawiera m.in. budżety cząstkowe o charakterze kosztowym. Szczegółowe informacje prezentowane w tych budżetach, które zależą jednakże od rodzaju działalności, są efektem stosowania przez dane przedsiębiorstwo określonych klasyfikacji kosztów i rozwiązań z zakresu kalkulacji kosztów. Rachunek kosztów wykorzystywany na potrzeby budżetowania ma szczególny wpływ na zakres i jakość uzyskiwanych informacji. W przeprowadzonym badaniu ankietowym zostały zatem zadane dwa pytania z zakresu rachunku kosztów. Pytanie pierwsze miało na celu zbadanie:

- czy budżety kosztów są tworzone w przedsiębiorstwach na podstawie układu rodzajowego kosztów,
- czy wyodrębniane są koszty stałe i zmienne,
- czy w komórkach produkcyjnych budżety uwzględniają podział kosztów na bezpośrednie i pośrednie produkcji,
- czy do budżetowania stosowany jest rachunek kosztów działań,
- czy stosowane są inne rozwiązania z zakresu rachunku kosztów.

Większość przedsiębiorstw (66,7%), udzielając odpowiedzi, zaznaczyła, że do budżetowania kosztów w ośrodkach odpowiedzialności wykorzystuje układ rodzajowy kosztów. Trzy przedsiębiorstwa wykazały, że stosują koszty według rodzaju, z uwzględnieniem stopnia ich zmienności. Dwa podmioty zaznaczyły, że używane są w budżetowaniu koszty według rodzaju, z wyodrębnieniem kosztów bezpośrednich i pośrednich w komórkach produkcyjnych – były to duże przedsiębiorstwa prywatne. Wykorzystanie trzech klasyfikacji kosztów, według: rodzaju, stopnia zmienności oraz według pozycji kalkulacyjnych w komórkach produkcyjnych, miało miejsce także w dwóch przedsiębiorstwach. W badanej populacji nie znalazły się przedsiębiorstwa stosujące budżetowanie oparte na koncepcji rachunku kosztów działań (*acivity based budgeting* – ABB).

Uzyskane informacje świadczą o tym, iż przedsiębiorstwa w Polsce stosują tzw. tradycyjne budżetowanie, którego koncepcja została stworzona w erze przemysło-

wej, od lat osiemdziesiątych XX w. stanowiące przedmiot krytyki w wielu krajach wysoko rozwiniętych.

W tradycyjnym budżetowaniu zastosowanie znajdują systemy rachunku kosztów określane umownie mianem tradycyjnych. Do tradycyjnych rozwiązań zaliczane są:
- sprawozdawczy rachunek kosztów (rachunek kosztów pełnych),
- rachunek kosztów zmiennych,
- rachunek kosztów standardowych,

w odróżnieniu od nowoczesnych systemów rachunku kosztów, takich jak np. rachunek kosztów procesów, rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych [11]. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na to, że tradycyjny roczny budżet od strony wykorzystywanych modeli kosztów to budżet oparty na układzie funkcjonalnym i kalkulacyjnym kosztów, wykorzystujący w ich ramach podział kosztów na stałe i zmienne [3; 4; 8]. W praktyce okazuje się, że przedsiębiorstwa produkcyjne np. nie tylko nie mają informacji o kosztach stałych i zmiennych, ale także w wielu przypadkach bazują wyłącznie na układzie rodzajowym kosztów, co jeszcze bardziej ogranicza użyteczność tradycyjnego budżetowania.

Rozbieżności między teorią a praktyką w zakresie prezentacji informacji kosztowych ujawniły się także przy odpowiedzi na kolejne pytanie, dotyczące obiektów kosztów występujących w budżetowaniu. Wśród najczęściej wymienianych obiektów znalazły się miejsca powstawania kosztów (66,7% ankietowanych) i produkty (50% ankietowanych). Taka struktura obiektów kosztów jest następstwem stosowania tradycyjnych rozwiązań w zakresie budżetowania kosztów. Okazuje się jednak, że w grupie obiektów, których koszty są budżetowane, występują klienci, odbiorcy, działania (procesy) czy też zasoby złożone. Udzielanie takich odpowiedzi może oznaczać, że w niektórych przedsiębiorstwach są stosowane inne rozwiązania niż tradycyjne rachunki kosztów, jednakże nie znajdują one zastosowania przy tworzeniu budżetów kosztów. Nasuwa się wniosek, że wśród badanej populacji są przedsiębiorstwa, które stosują np. rachunek kosztów działań (ang. *activity based costing*), jednakże nie wykorzystują go do budżetowania kosztów.

7. Budżet jako narzędzie kontroli, motywowania i oceny pracowników

Scharakteryzowanie procesu kontroli wykonania budżetu w ankietowanych przedsiębiorstwach polegało na określeniu, czy – tak jak zalecane jest to w teorii:
- budżety podlegają rewizji i zmianom w ciągu roku,
- w ramach kontroli budżetów przygotowywane są raporty kontrolne,
- prowadzona jest analiza odchyleń budżetowych,
- następuje szybka reakcja na wyniki odchyleń.

Badanie wykazało, że 60% podmiotów stosujących budżetowanie rewiduje i zmienia budżety w ciągu roku, 18,3% nie stosuje takich praktyk, 16,7% responden-

tów nie udzieliło żadnej odpowiedzi. Wyniki badania wskazały również, że raporty kontrolne i analiza odchyleń należą do stosowanych form kontroli, ale nie zawsze. Dwa przedsiębiorstwa przyznały (3,3%), że nie tworzą raportów kontrolnych i nie prowadzą analizy odchyleń. Tworzenie raportów kontrolnych jest przy tym domeną raczej specjalnych komórek (najczęściej działów rachunkowości), a nie kierowników ośrodków odpowiedzialności.

Z przeglądu ankiet wynika, że w 37,7% przedsiębiorstw podstawą oceny pracowników jest stopień wykonania zadań zawartych w indywidualnych budżetach. Badanie wskazało, że wykorzystanie miar niefinansowych do oceny pracowników jest w Polsce rzadkością. Wiele przedsiębiorstw nie stosuje też zalecanego podziału kosztów na kontrolowane i niekontrolowane, co dodatkowo ogranicza funkcje budżetowania jako narzędzia służącego do kontrolowania, motywowania i oceny pracowników.

8. Wnioski

Analiza wybranych obszarów, w jakich występują rozbieżności między teorią a praktyką budżetowania w Polsce, pozwala sądzić, że do ich powstania przyczyniły się w znacznym stopniu różnice w definiowaniu pojęć podstawowych (takich jak: budżet, budżetowanie, interpretowanie dokonywanych podziałów, np. na budżetowanie tradycyjne i nowoczesne, przyrostowe oraz „od zera"), a także to, iż okres wykorzystywania tego narzędzia przez polskie przedsiębiorstwa jest stosunkowo krótki. Co zatem należy zmienić w relacjach między teorią a praktyką budżetowania w Polsce?

Istotna wydaje się potrzeba zwrócenia większej uwagi na kwestie przede wszystkim edukacji. Rozbieżności, które pojawiają się w praktyce, często wynikają z nieznajomości bądź niezrozumienia ogólnej metodologii budżetowania. Ze strony nauki szczególnie istotne jest uświadomienie przedsiębiorstwom popełnianych błędów, wskazanie konieczności ich eliminowania. Z punktu widzenia teorii istotne jest jednak przede wszystkim poszukiwanie nowych rozwiązań w zakresie budżetowania dla polskich przedsiębiorstw, nie zaś powielanie, modyfikowanie tych, które się nie sprawdziły w innych krajach lub które są niedostosowane do współczesnych warunków działania. Pewnych wad tradycyjnego budżetowania nie da się uniknąć, nawet gdy znikną rozbieżności między standardami edukacyjnymi i praktyką w tym zakresie. Wiele wad występujących w tradycyjnych budżetach może zostać usuniętych tylko wówczas, gdy zmieniony zostanie m.in. system rachunku kosztów wykorzystywany na potrzeby budżetowania.

W dobie wysokiej konkurencji, gdy zarządzanie działaniami i klientami oraz tworzenie wartości dodanej są najważniejszymi celami strategicznymi, przed nauką stoi konieczność wypracowania nowych rozwiązań w zakresie budżetowania. To

zaś wymaga skierowania większej uwagi z jednej strony na prowadzenie prac naukowo-badawczych, z drugiej na propagowanie (wprowadzanie do standardów edukacyjnych) już wypracowanych w środowisku naukowym pewnych nowatorskich rozwiązań. Tymczasem powszechność stosowania modelu tradycyjnego budżetowania w praktyce wpływa na kształt procesu dydaktycznego i często badawczego – metodologia tradycyjnego budżetowania jest standardem w polskich uczelniach, można ją zaliczyć do kanonu wiedzy absolwenta studiów ekonomicznych. Jednakże prawidłowe relacje między teorią a praktyką budżetowania w Polsce nie powstaną, jeżeli w procesie edukacji nowe trendy światowe, a także nowatorskie rozwiązania polskich ośrodków naukowych w obszarze budżetowania będą sprowadzane na dalszy plan.

LITERATURA

[1] Banham R., Better Budgets, *Management Accounting*, February 2000.

[2] Diamond M., Hansen D., Murphy D., *Financial and Management Accounting*, South Western Publishing Co., Ohio 1994.

[3] Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995.

[4] Drury C., *Management and Cost Accounting*, Business Press by Thomson Learning 2000.

[5] Gierusz J., Ossowski M., *Kryteria i etapy wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, cz. II, Kraków 2001.

[6] Gierusz J., *Ograniczenia systemu budżetowania*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza" 2000 nr 11.

[7] Hansen D., Mowen M., *Management Accounting*, South-Western Publishing Co. 1994.

[8] Horngren C.T., Foster G., Datar S., *Cost Accounting. A managerial Emphasis*, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs 1994.

[9] Krysik M., *Budżetowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwami działającymi w otoczeniu konkurencyjnym w Polsce*, praca doktorska, SGH, 2004.

[10] Radek M., Schwarz R., *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego na podstawie badań empirycznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 1 (57), SKwP, Warszawa 2000.

[11] Świderska G.K. (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, MAC, Difin, Warszawa 2003.

[12] Świderska G.K., Krysik M., Pielaszek M., Rybarczyk K., Dżurak P., *Wpływ obiektowego rachunku kosztów na proces budżetowania. Badanie statutowe*, SGH, Warszawa 2003.

[13] Wnuk-Pel T., *Budżetowanie kosztów, przychodów i wyników*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.

RELATIONS BETWEEN THE THEORY AND THE PRACTICE OF BUDGETING IN POLAND FROM ASPECT OF EDUCATION STANDARDS OF ACCOUNTING

Summary

There are many differences between the theory and solutions used in the practice in the field of budgeting. The author showed the areas of no suitable relations between the theory and the practice of budgeting and the reasons of existing them. This was shown by presenting the investigation of the

author conducting in Polish enterprises. There is the analysis of relations in areas of links between the planning and the budgeting, methods of preparing budgets, the system of the budgeting, the structure of the master budget, links between the cost accounting and presenting cost information in the master budget, using the budget as a tool of control, motivating and evaluation of employees.

Differences between the theory and the practice often result from unknowing and misunderstanding general methodology of the budgeting and this is the main reason why the education should focus on them. New worldwide and Polish innovative solutions should be implemented to the education standards.