

EWELINA ZARZYCKA

Uniwersytet Łódzki

**PRZEGLĄD NAJNOWSZYCH KONCEPCJI ZASTĄPIENIA
TRADYCYJNEGO BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO
W PRZEDSIĘBIORSTWIE**

Wprowadzenie

Tradycyjny budżet operacyjny jest jednym z nielicznych elementów systemu zarządzania przedsiębiorstwem, które pomimo ciągłej krytyki są obecne praktycznie w każdym przedsiębiorstwie w niezmienionej od wielu lat formie. Krytyka tradycyjnego budżetu operacyjnego w przekroju ośrodków odpowiedzialności jest bardzo szeroka i dotyczy wielu aspektów, takich jak negatywny wpływ na decyzje menedżerów, demotywacja pracowników czy czasochłonność. Mimo to tradycyjny budżet jest niezmiennie ikoną biznesu i niewielu menedżerów wyobraża sobie funkcjonowanie przedsiębiorstwa bez niego.

Krytyka tradycyjnego budżetowania pojawiła się po raz pierwszy pod koniec lat dziewięćdziesiątych XX wieku za sprawą konsorcjum badawczego CAM-I z grupy amerykańskiej i europejskiej. Koncepcja zarządzania bez budżetowania operacyjnego szerzej została przedstawiona w 1999 roku przez J. Hope'a i R. Fräsera¹, jednakże pomimo upływu ponad 10 lat jest stosowana przez przedsiębiorstwa z dużą ostrożnością.

Artykuł ma na celu przedstawienie najnowszych trendów i propozycji zastąpienia tradycyjnego budżetowania operacyjnego innymi formami planowania działalności wraz z przykładami ich zastosowania.

¹ J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting*, „Management Accounting”, styczeń 1999.

1. Istota budżetu operacyjnego i jego krytyka

Budżet to kwantytatywne wyrażenie planu działania, mające na celu zastosowanie i koordynację założeń planistycznych. Istotne znaczenie ma powiązanie budżetu przygotowanego dla krótkiego okresu ze strategią przedsiębiorstwa i jego planami długookresowymi. Budżet główny (*master budget*) to całościowy budżet dla całego przedsiębiorstwa, będący pakietem budżetów poszczególnych obszarów i funkcji. Powinien on uwzględniać przyjęte przez kierownictwo cele działalności przedsiębiorstwa i stanowić podsumowanie wielkości planowanych w poszczególnych budżetach cząstkowych. Budżet ten pełni przede wszystkim funkcję koordynacyjną, zapewniając zbieżność celów i działań poszczególnych części składowych przedsiębiorstwa.

Podstawowe funkcje budżetu są ściśle związane z procesem zarządzania i można do nich zaliczyć:

- wspomaganie planowania,
- koordynowanie,
- komunikowanie,
- motywowanie,
- kontrolowanie,
- pomiar i ocenę dokonań.

Ch. Horngren wymienia najważniejsze zalety, jakie daje budżet. Są to²:

- redukcja niepewności, która pojawia się podczas próby przewidzenia przyszłych zdarzeń na podstawie przeszłych doświadczeń i aktualnych teraźniejszych oczekiwań,
- stworzenie planu powiązanego ze strategią firmy, który systematycznie ułatwia realizację tej strategii,
- ułatwienie osiągnięcia założonych celów, szczególnie tych ogólnych przedsiębiorstwa, a także umożliwienie pomiaru wyników działalności;
- stanowienie punktu odniesienia do kontroli wykonania założonych celów.

Określenie w budżecie kontrolowalnych i możliwych do osiągnięcia celów wyrażonych wskaźnikami finansowymi pozwala na przeniesienie odpowiedzialności za wyniki firmy na wszystkich jej pracowników, a także stanowi narzędzie kontroli osiągnięcia tych celów. Istotą sterowania budżetowego jest porównanie

² Ch. Horngren, G. Foster, S. Datar, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, New Jersey 2004.

budżetów (określających „jak powinno być”) z raportami z osiągniętych wyników (ukazującymi „jak było”). W toku tego porównania ustalane i analizowane są odchylenia, a informacje o odchyleniach są podstawą wdrożenia działań korygujących i weryfikacji budżetów, a przede wszystkim podstawą rachunku odpowiedzialności. Analiza odchyleń (ze szczególnym uwzględnieniem odchyleń niekorzystnych) jest istotą tzw. zarządzania przez wyjątki.

Najpoważniejszą krytyką budżetowania tradycyjnego jest zarzut postawiony przez J. Hope'a i R. Fräsera, że budżety są barierą skutecznego zarządzania i należy z nich zupełnie zrezygnować³. W literaturze można znaleźć także inne wady budżetowania, wśród których wymieniane są takie zarzuty⁴:

- a) są zbyt czasochłonne i w związku z tym kosztowne, przeciętny okres budżetowania trwa od trzech do sześciu miesięcy;
- b) zachęcają do sztywnego planowania i myślenia w kategoriach przyrostowych;
- c) nie odzwierciedlają zachodzących zmian w organizacjach i procesach przedsiębiorstw;
- d) nie są powiązane ze strategią przedsiębiorstwa;
- e) często są przedmiotem manipulacji menedżerów, którzy chcą zrealizować własne zamierzenia;
- f) koncentrują się na wielkościach finansowych, a nie na tworzeniu wartości;
- g) ulegają dezaktualizacji, nawet w momencie ich zatwierdzenia, rzadko są uaktualniane w ciągu roku, są nieelastyczne i nierealne;
- h) demotywuja menedżerów i podwładnych, którzy traktują okres budżetowania jako stracony czas, a budżet jako ograniczenia dla ich działań;
- i) promują marnotrawstwo, gdyż prowadzą do wydawania całkowitych kwot budżetowanych wydatków w obawie, iż niewykorzystanie budżetu ograniczy wydatki w przyszłym roku;
- j) nie zachęcają do wprowadzania ulepszeń;

³ J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting, How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press, Boston 2003.

⁴ A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź 2007; T. Leahy, *The Top 10 Traps of Budgeting*, „Business Finance”, listopad 2001; F. Downes, *Reinventing the Budget Process*, „Controller Magazine”, wrzesień 1996.

k) tworzone są za pomocą tradycyjnych arkuszy kalkulacyjnych, nie zaś oprogramowania specjalnie przeznaczonego do tego celu i dostosowanego do specyfiki przedsiębiorstwa.

Konsekwencją wad budżetowania jest niepewność dotycząca prognoz wyników działalności przedsiębiorstwa, jaka towarzyszy menedżerom. Proces budżetowania jest wadliwy także z powodu niemożności przewidzenia przyszłości i losowości pewnych zdarzeń w rzeczywistości gospodarczej. W momencie zajścia takich zdarzeń analiza odchyleń i kontrola planowanych wielkości ustalonych w procesie budżetowania oraz wielkości rzeczywistych nie ma wartości i nie dostarcza wiadomości istotnych z punktu widzenia zarządzania przedsiębiorstwem⁵.

Niepewność przewidywań w tradycyjnym procesie budżetowania powoduje również tworzenie przez menedżerów buforów bezpieczeństwa w postaci dodatkowych rezerw na nieprzewidywane zdarzenia. Jest to szczególnie szkodliwe w przypadku budżetów przyrostowych, w których bufony zostają przenoszone z roku na rok, zniekształcając informacje o przewidywanych kosztach. Manipulacja danymi niezbędnymi do przygotowania budżetu przez poszczególnych menedżerów w celu ułatwienia osiągnięcia założeń i celów przyczynia się do jeszcze większej niepewności w prognozowaniu przyszłości. Ponadto klasyczne formy budżetowania nie ułatwiają osiągnięcia założonych celów przedsiębiorstwa, szczególnie tych ogólnych, a nawet przyczyniają się do działań szkodliwych z punktu widzenia firmy. Menedżerowie koncentrują się na wynikach swoich centrów odpowiedzialności, a nie na wyniku przedsiębiorstwa jako całości.

2. Propozycje zastąpienia tradycyjnego budżetowania

W literaturze pojawia się coraz więcej propozycji zastąpienia tradycyjnego budżetowania innymi formami planowania przyszłych działań przedsiębiorstwa. Żadna z propozycji nie eliminuje jednak wszystkich wad budżetowania.

R. Messer upatruje najważniejszej wady tradycyjnego budżetu w niemożności przewidzenia przyszłości i niepewności z tym związanej⁶. Proponuje więc zastąpienie tradycyjnego budżetowania wskaźnikami finansowymi i niefinan-

⁵ M. Schwitzer, L. Ordonez, *Goal Setting as a Motivator of Unethical Behaviour*, „Academy of Management Journal”, czerwiec 2004.

⁶ R. Messner, *Death of a Budget: Replacing a Business Icon*, „Cost Management”, listopad/grudzień 2009.

sowymi z poprzednich lat. Zarządzanie budżetem i jego kontrola mają polegać na porównaniu proponowanego planu finansowego opartego na danych historycznych z aktualnymi kosztami i wynikami oraz wyjaśnieniu odchyleń. Zaletą takiego planu jest prostota, łatwość przygotowania, a także możliwość wyjaśnienia powstałych odchyleń przez kierowników centrów odpowiedzialności. Eliminuje on również w pewnym stopniu manipulacje menedżerów i zniekształcanie przez nich danych budżetowych, gdyż opiera się na rzeczywistych wielkościach z poprzednich lat. Nowe podejście zapewnia również lepsze osiągnięcie celów ogólnych przedsiębiorstwa, gdyż poszczególni kierownicy centrów odpowiedzialności nie muszą już konkurować między sobą o ograniczone zasoby, które są rozdzielane przy tradycyjnym budżetowaniu. Autor koncepcji zwraca szczególną uwagę na powiązanie omawianego planu finansowego ze strategią przedsiębiorstwa, a także na ocenę, jak poniesione koszty i wypracowane przychody wpisują się w realizację tej strategii. Zwiększenia kosztów w stosunku do poprzednich lat mogą być uzasadnione przez realizację strategii przedsiębiorstwa bądź też lepsze wyniki operacyjne przedsiębiorstwa, np. zwiększenie sprzedaży. W przeciwnym wypadku nieuzasadnione zwiększenia kosztów świadczą o problemach i błędach w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Wadą tej koncepcji jest prawdopodobieństwo przenoszenia marnotrawstwa na przyszłe okresy, a także tworzenie barier we wprowadzaniu ulepszeń. Menedżerowie nie są bowiem motywowani przez plany oparte na danych historycznych do wprowadzania ulepszeń, lecz koncentrują się na utrzymaniu wyników i kosztów na historycznym poziomie.

R. Suutari proponuje zacieśnienie więzi między budżetem operacyjnym a planowaniem strategicznym⁷. W większości bowiem przedsiębiorstw plany strategiczne przygotowywane są w połowie roku, a budżet operacyjny pod koniec roku finansowego. Z powodu dużej rozbieżności czasowej wspomnianych budżetów i planów menedżerowie ostrożnie przygotowują budżet operacyjny, za to śmiało prognozują przyszłe, lecz odległe plany strategiczne. Zdają sobie bowiem sprawę, iż zazwyczaj nie dokonuje się porównań ani zestawień planów strategicznych i operacyjnych. W celu zapobieżenia brakowi spójności między planowaniem operacyjnym i strategicznym R. Suutari proponuje rezygnację z dwóch rodzajów planowania i zastąpienie ich jednym budżetem o mniejszej szczegółowości, łączącym w sobie elementy planowania operacyjnego i strategicznego, obejmującym okres od trzech do pięciu lat. Dzięki temu plany operacyjne zostaną wpisane

⁷ R. Suutari, *Rethinking Strategy*, „CMA Management”, grudzień/styczeń 2001, nr 10.

w strategiczną perspektywę, co pozwoli na ocenę wpływu bieżącej działalności na realizację celów i zamierzeń długookresowych. Taka koncepcja umożliwi również ocenę zaangażowania menedżerów w budowanie strategii przedsiębiorstwa poprzez porównanie aktualnie osiągniętych wyników z rzeczywistymi rezultatami lat poprzednich, a także z planami zawartymi w budżetowaniu obejmującym okres dłuży niż jeden rok, czyli pokazuje, jak menedżer planował aktualny rok na przykład trzy lata temu. Wadą przedstawionej metody budżetowania jest jej skomplikowanie i pracochłonności, a także trudność przewidzenia elementów rzeczywistości gospodarczej takich, jak inflacja czy oczekiwania płacowe w długim okresie. W przypadku wystąpienia kryzysu lub zajścia innych nieprzewidywalnych zdarzeń budżet może być zupełnie nieaktualny, a więc nieużyteczny.

Nieelastyczności i szybka dezaktualizacja tradycyjnego budżetu może zostać zredukowana poprzez integrację budżetu operacyjnego z procesem prognozowania. System taki stosuje firma IBM Printing Systems Co., w której budżetem na nowy rok staje się prognoza zamknięcia bieżącego roku przygotowywana w październiku. Prognozy w IBM przygotowywane są w każdym kwartale, a więc daje to możliwość uaktualniania budżetu co cztery miesiące w oparciu o nową prognozę. Taki system uaktualniania budżetowania w oparciu o prognozy nazywany jest prognozowaniem krocącym. Prognozowanie kroczące daje menedżerom możliwość lepszego przewidywania przyszłości na skutek szybkiego dostarczania danych rzeczywistych, prognoz i informacji rynkowych, a także pozwala na dostosowanie się przedsiębiorstwa do zmieniającego się otoczenia⁸.

Także przedsiębiorstwa stosujące szczupłe zarządzanie (*lean management*) wykazują odmienne od tradycyjnego podejście do kwestii budżetowania. Szczupłe firmy nie muszą przeprowadzać analiz odchyleń, aby dokonać oceny działalności przedsiębiorstwa. Analizy odchylenia dostarczane po zakończeniu miesiąca są nieużyteczne, trudne do interpretacji dla pracowników i nie zachęcają do ulepszeń, lecz jedynie do osiągania zaplanowanego poziomu. Zbyt szczegółowy proces budżetowania i analizy odchyleń jest z punktu widzenia szczupłych przedsiębiorstw uważany za marnotrawstwo.

Tradycyjne formy budżetowania zostały zastąpione w szczupłych przedsiębiorstwach planowaniem sprzedaży, działalności operacyjnej i finansów (*Sales, Operations Financial Planning* – SOFP). SOFP jest przeprowadzane zazwyczaj raz w miesiącu i koncentruje się na krótko- i średnioterminowym planowaniu

⁸ F. Downes, *op.cit.*

każdego wyodrębnionego strumienia wartości. Działy sprzedaży i marketingu dostarczają informacji o planowanej sprzedaży produktów wytworzonych w ramach każdego strumienia wartości w ciągu najbliższych 12 miesięcy, a działy produkcyjne informują o zdolnościach produkcyjnych strumieni wartości. W ramach spotkań przedstawicieli wymienionych działów zostaje ustalony „plan działania” mający pogodzić oczekiwania klientów i możliwości produkcyjne strumieni wartości oraz jednocześnie dostarczyć informacji o zapotrzebowaniu na zasoby ludzkie w każdej komórce produkcyjnej, wielkości poszczególnych zamówień w ramach systemu *Kanban*⁹, a także o potrzebach zakupów środków trwałych. SOFP jest tworzone przy współdziałaniu najważniejszych menedżerów zarządzających przedsiębiorstwem (często nawet CFO bądź CEO), ale niezwykle istotna przy ich opracowaniu jest kooperacja pracowników wszystkich szczebli, co oznacza, że praktycznie każdy może się włączyć w proces planowania.

Planowanie finansowe w ramach SOFP wymaga uaktualniania budżetów co miesiąc w związku ze zmianami w prognozach dotyczących sprzedaży i produkcji. Bieżące uaktualnianie budżetów oznacza rezygnację z czasochłonnych procedur budżetowania rocznego i zapewnia aktualność planów. Prosta struktura budżetu i niewielka liczba pozycji, które podlegają planowaniu, powodują zmniejszenie zasobów zaangażowanych w proces budżetowania, a więc niższe koszty tego procesu.

W literaturze pojawiają się również koncepcje maksymalnego uproszczenia procesu budżetowania poprzez redukcję szczegółowych analiz i pozycji podlegających budżetowaniu. Najradykalniejsze koncepcje nawiązują do budżetowania jedynie pięciu pozycji: wielkości i wartości sprzedaży, poziomu zysku i inwestycji oraz liczby pracowników. Ponieważ jednak wymienione wielkości są wypadkową wielu czynników, ich określenie może być stosunkowo skomplikowane. W szwedzkim banku Svenska Handelsbanken zrezygnowano z przygotowywania krótkookresowych budżetów, a oceny wyników działalności poszczególnych filii lub oddziałów regionalnych dokonuje się przy użyciu jednego, dwóch wskaźników finansowych. Ocena ma charakter zbiorowej gry, w której konkurują między sobą zespoły z poszczególnych oddziałów i regionów, a wyniki są dostępne dla wszystkich jej uczestników. Jedenaście filii regionalnych banku walczy o wypracowanie jak najwyższego wskaźnika stopy zwrotu z zaangażowanego kapitału,

⁹ System *Kanban* to sposób sterowania produkcją, dzięki któremu produkcją steruje bezpośrednio klient, a nie planista. Za pomocą kart *Kanban* pozwala on na niemal całkowitą eliminację zapasów, gdyż jest znakiem, że można przystąpić do produkcji kolejnej partii w systemie ssącym.

zaś 550 oddziałów konkuruje o miano najlepszego pod względem wypracowania wskaźników: koszty do przychodów i zysku przypadającego na jednego pracownika. System stosowany przez Svenska Handelsbank pozwala nie tylko na ocenę wyników przedsiębiorstwa, ale także na motywowanie menedżerów i pracowników do wprowadzania usprawnień i aktywnego działania. Znają oni bowiem wyniki działania innych filii i oddziałów, a więc podlegają ciągłej presji konkurencji¹⁰.

M.C. Jensen ostrzega jednak przed zastąpieniem budżetu trzema–czterema wskaźnikami, gdyż taki system może uprościć procedurę budżetowania, nie ograniczy jednak skłonności menedżerów i pracowników do oszust i manipulacji danymi w celu uzyskania lepszych rezultatów¹¹. Według M.C. Jensena sposobem na uniknięcie tych problemów jest niewiązanie budżetów z oceną pracowników i menedżerów, a także niewypłacanie większych premii za osiągnięcie kolejnych poziomów wskaźników określonych w budżecie¹².

Całkowita rezygnacja z budżetu operacyjnego nie oznacza braku kontroli nad wynikami działalności przedsiębiorstwa i niemożności dokonania oceny menedżerów. Firmy nieprzygotowujące budżetów jako punkt odniesienia w kontroli wyników działalności wykorzystują wyniki konkurencji, przedsiębiorstw siostrzanych lub średnie standardy branży (*benchmarking*). Zastosowanie *benchmarkingu* działa motywująco na menedżerów i pracowników oraz skłania ich do wprowadzania ciągłych ulepszeń w celu zmniejszenia negatywnych odchyłeń między wynikami własnej jednostki a wielkościami będącymi wzorcem. Firma CIBA Vision zrezygnowała z przygotowania budżetu, wykorzystując jako wzorzec trzy wskaźniki swoich największych konkurentów: wzrost sprzedaży, zysk generowany przez sprzedaż oraz ekonomiczną wartość dodaną (EVA)¹³.

W ankiecie przeprowadzonej przez T. Reasona aż 67% badanych firm różnej wielkości przyznało się do stosowania arkuszy kalkulacyjnych w procesie budżeto-

¹⁰ G. Loren, *Breaking the Budget Impasse*, „Harvard Management Update”, Harvard Business School Publishing Corporation, maj 2003.

¹¹ M.C. Jensen, *Corporate Budgeting is Broken – Let’s Fix It*, „Harvard Business Review”, listopad 2001.

¹² Szersze informacje o powiązaniach systemów motywacyjnych pracowników z celami zawartymi w budżecie można znaleźć, w: M.C. Jensen, *Paying People to Lie: The Truth About the Budgeting Process*, Working Paper Harvard Business School, kwiecień 2001; M. Schwitzer, L. Ordóñez, *op.cit.*

¹³ G. Loren, *op.cit.*

wania¹⁴. Wykorzystywanie arkuszy kalkulacyjnych takich jak Microsoft Excel jest niezwykle ryzykowne z punktu widzenia ochrony danych oraz możliwości popelnienia błędów przy konstrukcji formuł i konsolidacji danych w celu stworzenia budżetu głównego. Proces budżetowania w dużym przedsiębiorstwie produkcyjnym przy wykorzystaniu jedynie arkusza kalkulacyjnego jest niezwykle mozolny, długotrwały i obciążony prawdopodobieństwem manipulacji danymi, a także popelnienia błędów. Przygotowanie budżetu za pomocą arkusza kalkulacyjnego zabiera średnio 30 dni więcej niż sporządzenie go za pomocą specjalistycznego programowania przeznaczonego do budżetowania. Zastosowanie nowoczesnych technologii informatycznych jest więc formą skrócenia, ale także ułatwienia procesu budżetowania. Coraz częściej stosowane są specjalistyczne programy przeznaczone do budżetowania, na przykład Hyperion Planning, Adaytum e.Planning, Cognos Finance, posiadające *layout* zbliżony do arkuszy kalkulacyjnych, lecz zapewniające lepszą kontrolę i organizację procesu budżetowania, a także szybki przepływ danych między oddziałami, wydziałami i centralą. Dzięki specjalistycznemu oprogramowaniu wprowadzenie modyfikacji i aktualizacja danych budżetowych nawet w największych firmach to czynności niezwykle proste i bezpieczne z punktu widzenia ochrony danych. Przykładem wykorzystania interesującego narzędzia informatycznego może być budżetowanie za pomocą strony internetowej. Jest to niezwykle korzystne rozwiązanie dla firm mających dużą liczbę filii i oddziałów rozproszonych terytorialnie, które zapewnia standaryzację informacji podlegających budżetowaniu, natychmiastowy wgląd do budżetowanych danych wszystkich filii oraz globalnych całego przedsiębiorstwa. Standaryzacja umożliwia szybkie porównywanie budżetowanych danych, najważniejszych wskaźników i kosztów między poszczególnymi filiami i oddziałami. Rozwiązanie takie daje możliwość stosowania budżetowania od dołu, z aktywnym uczestnictwem i współpracą menedżerów, pracowników i zarządu w tym procesie.

Wadą rozwiązań informatycznych jest ich wysoki koszt związany nie tylko z zakupem oprogramowania, jego implementacją, ale także zapewnieniem odpowiednich zasobów, aby oprogramowanie działało sprawnie i szybko.

¹⁴ T. Reason, *Budgeting in the real world*. „CFO”, lipiec 2005.

Uwagi końcowe

Pomimo nieustającej krytyki budżetowanie operacyjne jest nadal szeroko stosowane przez przedsiębiorstwa. Wady związane z tą formą planowania działalności sprawiają, iż coraz częściej przedsiębiorstwa poszukują alternatywnych sposobów zastąpienia tradycyjnego budżetowania operacyjnego. Tradycyjne sposoby budżetowania nie odpowiadają bowiem potrzebom przedsiębiorstw działających w zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej. Czynniki charakteryzujące tę rzeczywistość to między innymi coraz większa dynamika zmian prowadząca do skrócenia cykli życia produktów oraz hiperkonkurencja wyrażająca się stosowaniem strategii konkurencyjnych zorientowanych na potrzeby klientów, jakość, czas, ceny produktów¹⁵. (A. Szychta, 2007). Przedsiębiorstwa ukierunkowane na tworzenie wartości dla klienta oraz utrzymanie przewagi konkurencyjnej coraz częściej będą stosować innowacyjne rozwiązania informatyczne ułatwiające proces budżetowania oraz zapewniające bezpieczeństwo i sprawny przepływ informacji.

Przywiązanie do tradycyjnych form budżetowania sprawia, że przedsiębiorstwa nie wybiorą skrajnego rozwiązania polegającego na całkowitej rezygnacji z przygotowań budżetów. Najbardziej prawdopodobna jest opcja, że czasochłonne, coroczne budżetowanie zostanie zastąpione miesięcznymi prognozami powiązаныmi z celami strategicznymi firmy. Zakres przygotowywanych prognoz może zależeć od indywidualnych potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa, lecz będzie się zapewne koncentrował na najważniejszych wskaźnikach finansowych i niefinansowych. Tak alternatywna forma budżetowania ograniczy czas przygotowania oraz koszty zaangażowanych w ten proces zasobów, będzie jednak spełniała wszelkie funkcje systemu budżetowania niezbędne dla menedżerów w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Uproszczenie procesu budżetowania odpowiada również idei i logice szczupłego zarządzania nakierowanego na proces ciągłych ulepszeń i redukcji wszelkiego marnotrawstwa.

¹⁵ A. Szychta, *op.cit.*

Literatura

- Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm*, Institute of Management Accountants 2006.
- Downes F., *Reinventing the Budget Process*, „Controller Magazine”, wrzesień 1996.
- Fearon C., *The Budgeting Nightmare*, „CMA Management”, maj 2000.
- Hope J., Fraser R., *Beyond Budgeting*, „Management Accounting”, styczeń 1999.
- Hope J., Fraser R., *Beyond Budgeting, How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press, Boston 2003.
- Hope J., Fraser R., *Who Needs Budgets?*, „Harvard Business Review”, styczeń 1999.
- Hornigren Ch., Foster G., Datar S., *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, New Jersey 2004.
- Jensen M.C., *Paying People to Lie: The Truth About the Budgeting Process*, Working Paper Harvard Business School, kwiecień 2001.
- Jensen M.C., *Corporate Budgeting is Broken – Let’s Fix It*, „Harvard Business Review”, listopad 2001.
- Leahy T., *The Top 10 Traps of Budgeting*, „Business Finance”, listopad 2001.
- Loren G., *Breaking the Budget Impasse*, „Harvard Management Update”, Harvard Business School Publishing Corporation, maj 2003.
- Maskell B.H., Baggley B.L., *Lean accounting: What’s It All About?*, „Target Volume” nr 22, 2006.
- Messer R., *Death of a Budget: Replacing a Business Icon*, „Cost Management” listopad/ grudzień 2009.
- Michalak J., *Szczupła rachunkowość w zarządzaniu wartością przedsiębiorstwa*, w: *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, red. I. Sobańska, T. Wnuk-Pel, WUŁ, Łódź 2009.
- Reason T., *Budgeting in the real world*, „CFO”, lipiec 2005.
- Schwitzer M., Ordonez L., *Goal Setting as a Motivator of Unethical Behaviour*, „Academy of Management Journal”, czerwiec 2004.
- Suutari R., *Rethinking Strategy*, „CMA Management” 2001.
- Sobańska I., *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Sobańska I., *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UE, Łódź 2007.

Wnuk-Pel T., *Budżetowanie kosztów, przychodów i wyników*, w: *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2010.

dr Ewelina Zarzycka
Uniwersytet Łódzki
Wydział Zarządzania
Katedra Rachunkowości
ul. Matejki 22/26, 90-237 Łódź
ezarzycka@uni.lodz.pl

MODERN FORMS OF PLANNING ACTIVITIES OF THE COMPANIES

Summary

The aim of the article is to present the latest trends in budgeting process in modern companies as well as to discuss the alternative forms for traditional operating budgeting with examples of application. The author discusses the advantages and disadvantages of rolling forecasts, benchmarking, as well as Sales, Operations Financial Planning applied by lean companies.

Translated by Ewelina Zarzycka