

Bartłomiej Nita

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki
i Finansów, Katedra Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej
bartlomiej.nita@ue.wroc.pl

**BUDŻETOWANIE JAKO INSTRUMENT
STEROWANIA W PRZEDSIĘBIORSTWIE**

Streszczenie: W opracowaniu wyjaśniano znaczenie sterującej funkcji budżetowania w zarządzaniu przedsiębiorstwem. W pierwszej części poddano dyskusji podejście do sterowania w obszarze rachunkowości zarządczej w ujęciu cybernetycznym według R.N. Anthony'ego, a także w ujęciu innych badaczy rachunkowości. Zwrócono uwagę na wieloaspektową istotę sterowania i szerokie rozumienie tej funkcji, wykraczające poza wąską interpretację kontroli zorientowanej na proste porównywanie wielkości rzeczywistych ze stanem wynikającym z planów. W drugiej części argumentowano, że budżetowanie jest ważnym instrumentem sterowania ukierunkowanego na osiągnięcie celów przedsiębiorstwa. Wyjaśniono bardziej szczegółowo mechanizm identyfikacji i analizy odchyłeń z uwzględnieniem budżetowania elastycznego na przykładzie budżetu wyniku ze sprzedaży.

Słowa kluczowe: sterowanie, budżetowanie, rachunkowość zarządcza.

Klasyfikacja JEL: M10, M40.

**BUDGETING AS A CONTROLLING INSTRUMENT
IN COMPANY MANAGEMENT**

Abstract: This paper discusses the control function of budgeting. The first section explains the cybernetic approach to control in the area of management accounting according to R.N. Anthony, as well as the approaches of other accounting researchers. The author highlights the multi-faceted nature of control and elaborates a broad understanding of its functions that goes beyond a narrow interpretation of the term "control" as meaning a simple comparison of the actual situation with planned outcomes. In the second part, the author argues that budgeting is an important instrument of control aimed at achieving the objectives of a company. The mechanism for the identification and analysis

of variance is also explained in relation to the concept of flexible budgeting based on the example of operating income.

Keywords: controlling, budgeting, management accounting.

Wstęp

Budżetowanie jest jednym z najważniejszych instrumentów rachunkowości zarządczej, wspomagającym osiągnięcie celów przedsiębiorstw. Budżetowanie wymaga stosowania odpowiednich zasad i procedur umożliwiających wykorzystanie zasobów jednostki w sposób spójny z jej celami. W związku z tym budżetowanie służy realizacji wszystkich funkcji zarządzania, do których tradycyjnie zalicza się planowanie, motywowanie, organizowanie i kontrolowanie. Budżetowanie wspomaga planowanie, które najogólniej obejmuje wytyczanie celów i alokację zasobów, a także obmyślanie sposobów działania tak, aby te cele osiągnąć. Wspomaganie funkcji organizowania poprzez budżetowanie sprowadza się w ujęciu czynnościowym do programowania w budżetach działań, których wykonywanie prowadzi do usprawnienia funkcjonowania przedsiębiorstwa. Ponadto budżetowanie wspomaga organizację w sensie atrybutowym, ponieważ wymusza projektowanie odpowiednich struktur organizacyjnych, w szczególności wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności tak, aby przyczyniały się do powodzenia całego przedsiębiorstwa i osiągnięcia jego celów. To właśnie z tego powodu w obszarze rachunkowości zarządczej istotną rolę odgrywa budżetowanie w przekroju ośrodków odpowiedzialności. Budżety stanowią również narzędzia motywowania pracowników do zachowania zgodnego z celami przedsiębiorstwa. Budżet zawiera bowiem wyrażone wartościowo standardy, których dotzymanie lub niedotrzymanie może wywierać wpływ na wynagrodzenia za wykonywaną pracę. Wreszcie funkcja kontrolna odnosi się do konfrontacji tych standardów z wielkościami rzeczywistymi. Jednak współcześnie wąskie ujęcie kontroli rozumianej jako porównywanie wielkości zadanych, oczekiwanych, planowanych czy też postulowanych z wielkościami rzeczywistymi jest często zastępowane podejściem szerszym, które uwzględnia sterowanie.

Niniejsze opracowanie jest skoncentrowane na sterujących aspektach budżetowania. Celem artykułu jest wyjaśnienie roli sterowania w budżetowaniu na tle teorii sterowania w zarządzaniu i rachunkowości zarządczej. W artykule uzasadniono tezę, że kontrola w ujęciu wąskim jest niewystarczająca i mechanizmy współczesnego budżetowania w znacznie większym stopniu powinny uwzględniać szersze pojmowane sterowanie.

1. Sterowanie a rachunkowość zarządcza

Termin „sterowanie” (*control*) został po raz pierwszy użyty w kontekście zarządzania przez F.W. Taylora. Nie podał on jednak ścisłej definicji tego terminu i nie wskazał na sterowanie jako wyodrębnioną funkcję zarządzania. W 1906 roku w swoim wystąpieniu przed Amerykańskim Stowarzyszeniem Inżynierów Mechaników (*American Society of Mechanical Engineers*) stwierdził, że „przejęcie warsztatu mechanicznego od wielu robotników i przekazanie go w całości w ręce zarządu – oto praktyczna reguła naukowego sterowania (*scientific control*)” [za: Giglioni i Bedeian 1974, s. 292]¹. Przytoczone stwierdzenie zapowiadało pojawienie się koncepcji sterowania menedżerskiego (*management control*), podkreślało znaczenie odgórnego oddziaływania na podmiot, którym jest przedsiębiorstwo przemysłowe, oraz wskazywało, że sprawcami tego oddziaływania są menedżerowie.

W 1965 roku Robert N. Anthony opublikował przełomową pracę pt. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, w której jako pierwszy szerzej wyjaśnił sterowanie menedżerskie². Według niego sterowanie menedżerskie oznacza „proces, za pośrednictwem którego menedżerowie zapewniają efektywne i wydajne pozyskiwanie zasobów przedsiębiorstwa przy osiąganiu jego celów” [Anthony 1965, s. 17]. Przez wiele lat Anthony rozwijał swoją teorię wspólnie z innymi współpracownikami i w jednej z ostatnich publikacji wyraził pogląd, zgodnie z którym sterowanie menedżerskie to „proces, za pośrednictwem którego menedżerowie oddziałują na pozostałych członków organizacji, ukierunkowując ich zachowanie na wdrażanie strategii” [Anthony i Govindarajan 2004, s. 7]. W definicji tej jednoznacznie zaakcentowano dwa istotne aspekty koncepcji *management control*. Po pierwsze wyraźnie wskazano na hierarchię układów sterującego i sterowanego, przy czym układem sterującym są menedżerowie, obiektami sterowania są natomiast procesy zachowania pracowników organizacji. Po drugie określono cel sterowania jako wdrażanie strategii. Rozwijając tę definicję, R. Anthony uzupełnił, że sterowanie menedżerskie obejmuje:

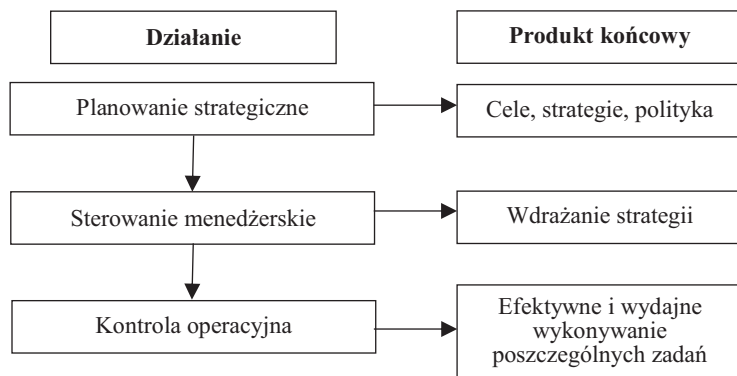
- planowanie tego, czym należy się zajmować w organizacji,
- koordynowanie działań wykonywanych w różnych obszarach organizacji,
- komunikowanie informacji,

¹ Oryginalne dzieło F.W. Taylora pochodzi z 1906 roku.

² W polskim piśmiennictwie koncepcję sterowania menedżerskiego (*management control*) na gruncie rachunkowości zarządczej rozwijała A.A. Jaruga [2001].

- ocenę informacji,
- decydowanie, jakie – jeśli w ogóle – działania powinny być podjęte,
- oddziaływanie na ludzi w celu zmiany ich zachowania [Anthony i Govindarajan 2004, s. 7].

Interesujące wydaje się usytuowanie tak rozumianego sterowania menedżerskiego w kontekście zarządzania organizacją. R. Anthony jednoznacznie bowiem oddzielił sterowanie od planowania strategicznego i kontroli operacyjnej, co przedstawiono na rysunku 1. Można więc stwierdzić, że w ujęciu R.N. Anthony'ego planowanie strategiczne jest procesem określania celów organizacji i formułowania strategii niezbędnej do osiągnięcia tych celów. Niezbędne jest zatem sterowanie menedżerskie, które ma umożliwić wdrażanie ustalonej strategii rozwoju organizacji. Z kolei kontrola operacyjna jest ogniwem uzupełniającym, ukierunkowanym na zapewnienie wykonywania określonych zadań efektywnie i wydajnie³.



Rysunek 1. Ogólne relacje między planowaniem, sterowaniem i kontrolą w ujęciu R.N. Anthony'ego

Źródło: [Anthony i Govindarajan, 2004, s. 7]

³ Warto podkreślić, że współcześnie w literaturze istnieje wiele kontrowersji odnoszących się do relacji między pojęciami: „sterowanie”, „zarządzanie” i „kierowanie”. Zdaniem autora, sterowanie w szerokim tego słowa znaczeniu jest funkcją zarządzania, czyli jest pojęciem węższym, ponieważ do podstawowych funkcji zarządzania można zaliczyć: planowanie, organizowanie, motywowanie oraz szeroko pojmowane sterowanie. W polskim piśmiennictwie w ujęciu klasycznym do funkcji zarządzania zalicza się kontrolowanie (*audit*) zamiast sterowania (*control*). Kontrolowanie w wąskim znaczeniu oznacza porównywanie wyników działania ze stanem zakładanym, postulowanym, oczekiwanym, a sterowanie obejmuje oddziaływanie na dany system, aby uzyskać określony, pożądany wynik, i jest pojęciem znacznie szerszym od kontrolowania. Natomiast kierowanie (*directing*) jest silnie zorientowane na wytyczanie kierunków działania w przedsiębiorstwie i jest związane z przewodzeniem (*leadership*).

Należy podkreślić, że przedstawione podejście wywarło duży wpływ na dalszy rozwój koncepcji sterowania menedżerskiego w przedsiębiorstwie⁴. Kolejne koncepcje intensywnie rozwijały się w obszarze rachunkowości zarządczej od lat sześćdziesiątych ubiegłego wieku do dzisiaj. W.G. Ouchi [1979], a następnie K.A. Merchant i W.A. van der Stede [2003] rozwinęli koncepcję, zgodnie z którą można wyróżnić trzy rodzaje sterowania ukierunkowanego na:

- 1) działania,
- 2) personel, kulturę i normy społeczne,
- 3) rezultaty [Drury 2012, s. 394].

Sterowanie zorientowane na działania wymaga obserwacji zachowania ludzi i takiego oddziaływania na pracowników, aby wykonywali działania uznawane za korzystane z punktu widzenia osiągania celów organizacji i jednocześnie powstrzymywali się od podejmowania działań niekorzystnych. Sterowanie ukierunkowane na normy społeczne wymaga doboru pracowników, którzy w drodze socjalizacji akceptują normy oraz wzorce zachowania obowiązujące w danym środowisku i ich przestrzegają. Sterowanie ukierunkowane bezpośrednio na personel wymaga wykształcenia w pracownikach mechanizmu samokontroli. Jest to możliwe wówczas, gdy pracownicy mają zdolności, wiedzę, umiejętności i kompetencje niezbędne do dobrego wykonywania powierzonych im zadań. Aby uzyskać takie efekty, kierownicy mogą oddziaływać na pracowników poprzez m.in. odpowiednie metody rekrutacji, programy szkoleniowe, projektowanie stanowisk pracy i zapewnienie odpowiednich zasobów. Sterowanie poprzez kulturę wymaga ustanowienia zbioru norm, zasad i wartości kształtujących kulturę organizacyjną. Kultura organizacyjna jest czynnikiem, który powoduje, że pracownicy wzajemnie monitorują swoje zachowanie i korygują odchylenia od przyjętych standardów. Wreszcie sterowanie zorientowane na rezultaty wymaga gromadzenia i raportowania informacji o wynikach pracy i dokonaniach pracowników. Oddziaływanie realizuje się poprzez wynagradzanie powiązane z wynikami.

Warto również krótko omówić jedną z najnowszych koncepcji sterowania kierowniczego, opracowaną przez R. Simonsa, który w swoich pracach wskazuje na niedoskonałości podejścia R.N. Anthony'ego. Krytyka Simonsa nawiązuje do tego, że w ujęciu Anthony'ego cele są z góry ustalone, wyniki są porównywane z obecnymi celami, a istotne odchylenia są raportowane menedżerom w związku z potrzebą podjęcia działań naprawczych. W tym ujęciu zakłada się, że strategia ogranicza sterowanie, ponieważ jest ona

⁴ Podejście to wywołało wiele dyskusji i kontrowersji, o których szerzej w pracy B. Nity [2009, s. 88–89].

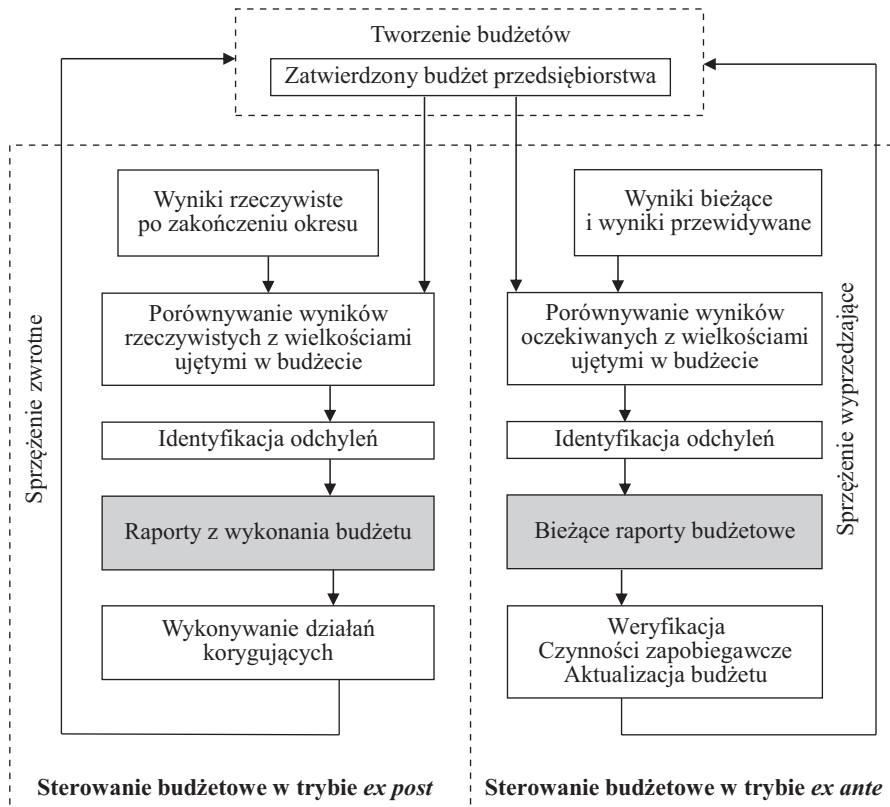
akceptowana przez menedżerów najwyższych szczebli, szczegółowe plany realizacyjne są komunikowane niższemu szczeblowi struktury organizacyjnej, a wreszcie formalne mechanizmy kontroli są wykorzystywane do informowania naczelnego kierownictwa o tym, czy wykonywane działania i uzyskiwane wyniki są zgodne z założonym planem. Podsumowaniem wieloletnich badań Simonsa było opracowanie koncepcji „dźwigni sterowania”, która stanowi oryginalną, całościową propozycję metody wdrażania strategii w przedsiębiorstwie [Simons 1995]. Za punkt wyjścia do budowy modelu Robert Simons przyjął podejście do zarządzania strategicznego, w którym wyróżnia się strategie zamierzone oraz strategie samorzutne, a także rozważył warunki realizacji tych strategii. Zgodnie z tym podejściem, strategie organizacji udaje się zrealizować na bazie wcześniej zamierzonych strategii lub strategii wyłaniających się w toku prowadzenia działalności gospodarczej. Innymi słowy, realizacja strategii stanowi w praktyce kombinację strategii zamierzonych, które rzeczywiście były wdrażane, oraz strategii, które pojawiają się spontanicznie. Takie spojrzenie na wdrażanie strategii doprowadziło Simonsa do wniosku, że sterowanie zorientowane na dokonania przedsiębiorstwa realizuje się za pomocą czterech dźwigni, które obejmują:

- 1) diagnostyczne systemy sterowania (*diagnostic control systems*),
- 2) interaktywne systemy sterowania (*interactive control systems*),
- 3) systemy przekonań (*beliefs systems*),
- 4) systemy ograniczające (*boundary systems*) [Simons 1995; Nita 2009, s. 114–124].

Wymienione dźwignie stanowią integralną całość i są ukierunkowane zarówno na wdrażanie strategii wcześniej ustalonych i zamierzonych, jak też formułowanie strategii samorzutnych. Systemy przekonań oraz systemy sterowania interaktywnego motywują członków organizacji do kreatywnego poszukiwania możliwości rozwoju. Systemy te służą wymianie informacji oraz sprzyjają organizacyjnemu uczeniu się. Systemy ograniczające oraz systemy sterowania diagnostycznego są z kolei wykorzystywane do zakreszania przestrzeni zachowania ukierunkowanego na poszukiwanie możliwości rozwoju oraz alokacji ograniczonych zasobów.

2. Sterująca funkcja budżetowania

Sterująca funkcja budżetowania ma dwa zasadnicze aspekty. Pierwszy dotyczy sterowania w trybie *ex post*, a drugi odnosi się do sterowania w trybie *ex ante*. Oznacza to, że w sterowaniu budżetowym wykorzystuje się zarówno sprzężenia



Rysunek 2. Sterujący charakter budżetowania

Źródło: Na podstawie: [Nita 2010b, s. 211]

zwrotne (*feed-back*), jak i sprzężenia wyprzedzające (*feed-forward*). Podejście takie zaprezentowano na rysunku 2. W przedstawionym ujęciu sterowanie budżetowe nie może być oderwane od pozostałych faz budżetowania.

Traktując przedsiębiorstwo jako system, budżetowanie można postrzegać jako instrument sterowania jego działalnością. Sterowanie z uwzględnieniem sprzężenia zwrotnego wymaga z jednej strony określenia stanu pożądanego, z drugiej zaś ustalenia stanu faktycznego, następnie porównania obu tych stanów i przeprowadzenia wielu czynności sterujących mających na celu doprowadzenie do wyeliminowania powstawania odchyleń. Sterowanie w tym ujęciu ma zapewnić:

- ujawnienie odchyleń wielkości obecnych lub przewidywanych od wielkości założonych w budżecie,

- identyfikację miejsc powstawania odchyłeń,
- rozpoznawanie przyczyn odchyłeń,
- ustalenie osób odpowiedzialnych za powstawanie odchyłeń w trybie *ex post*,
- badanie skutków powstawania odchyłeń w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa,
- wskazywanie działań korygujących zaistniałe odchylenia,
- postulowanie czynności zaradczych eliminujących powstawanie odchyłeń w przyszłości,
- proponowanie zmian w działalności przedsiębiorstwa,
- wnioskowanie usprawnień w samym procesie budżetowania.

W sprawozdaniu z wykonania budżetu oprócz porównania danych rzeczywistych z danymi przyjętymi w budżecie zawiera się potencjalne przyczyny ich powstawania. W systemie sterowania budżetowego sprawozdania z wykonania budżetu pełnią w ramach sprzężenia zwrotnego funkcję regulacyjną. W sprzężeniu zwrotnym obliczanie oraz analiza ujawnionych odchyłeń mają doprowadzić do wykrycia przyczyn ich powstawania. Rozpoznanie tych przyczyn umożliwia:

- podejmowanie właściwych działań korygujących, które pozwolą na uniknięcie występowania w przyszłości tych czynników, które wyzwały powstawanie niekorzystnych odchyłeń w przeszłości,
- aktualizację budżetu, jeśli nastąpiła zmiana warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa oraz gdy odchylenia są dość znaczne i ich analiza wskazuje na to, że budżet przyjęty w obecnym kształcie nie może być zrealizowany.

Przedstawione podejście do sterowania budżetowego realizuje się w trybie *ex post* i wykorzystuje działanie sprzężenia zwrotnego, przy czym współczesne przedsiębiorstwa działają w otoczeniu dynamicznym. W związku z tym podejście, w którym sporządza się budżety, a następnie porównuje się z wielkościami faktycznymi, jest do pewnego stopnia statyczne i niewystarczające. Sterowanie w trybie *ex post* powinno zatem współistnieć ze sterowaniem prowadzonym w trybie *ex ante*, wykorzystującym działanie sprzężenia wyprzedzającego. W ujęciu tym nie można wyraźnie oddzielić w czasie etapu kontroli od etapu sporządzania budżetu. Sprzężenie wyprzedzające polega bowiem na przewidywaniu przyszłego stanu działalności przedsiębiorstwa poprzez konstrukcję scenariuszy problemowych w wielu obszarach działalności przedsiębiorstwa. Pozwala to na porównywanie opracowanego budżetu z prognozowanymi wynikami oraz na antycypację niekorzystnych odchyłeń, które mogą się pojawić w przyszłości. Dzięki temu możliwe jest

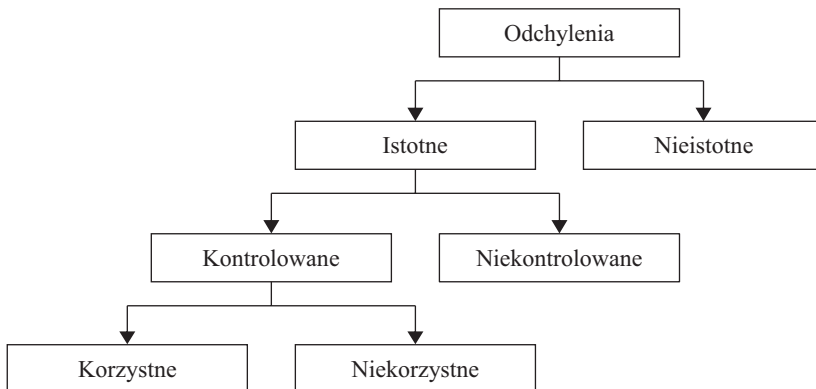
podejmowanie odpowiednich działań mających na celu uniknięcie rozbieżności jeszcze zanim one wystąpiły. Przewidywanie powstawania niekorzystnych odchyleń w przyszłości stanowi przede wszystkim podstawę do:

- wykonywania odpowiednich czynności zaradczych i zapobiegawczych, pozwalających na uniknięcie odchyleń, które jeszcze nie wystąpiły,
- weryfikacji założeń przyjętych na potrzeby sporządzenia budżetu, rewizji ustaleń oraz sporządzania kolejnych wersji budżetu.

Sterowanie budżetowe w trybie *ex post* jest praktycznym przykładem sterowania zorientowanego na rezultaty wg K.A. Merchanta i W.A. van der Stede'a, ponieważ można w tym ujęciu powiązać wynagrodzenia pracowników ze stopniem realizacji założeń budżetowych. Sterowanie w trybie *ex ante* wymaga antycypacji niekorzystnych odchyleń, które dopiero mogą wystąpić. W związku z tym wpisuje się w nurt sterowania zorientowanego na działania, personel, kulturę i normy społeczne.

3. Praktyczne aspekty sterowania budżetowego

Kluczową rolę w sterowaniu budżetowym odgrywa analiza odchyleń. Zarówno w trybie sprzężenia zwrotnego, jak i w trybie sprzężenia wyprzedzającego specjaliści rachunkowości zarządczej dążą do identyfikacji odchyleń i wykrywania przyczyn ich powstawania (*ex post*) lub potencjalnych czynników wyzwalających powstawanie odchyleń w przyszłości (*ex ante*). Podstawową klasyfikację odchyleń w sterowaniu budżetowym przedstawiono na rysunku 3.



Rysunek 3. Klasyfikacja odchyleń

Źródło: [Wermut 1994, s. 90]

Z punktu widzenia istotności odchyień dokonuje się podziału na odchylenia istotne i nieistotne. Odchylenia istotne to takie, które przekraczają założony, możliwy do zaakceptowania poziom tolerancji. Odchylenia nieistotne mieszczą się natomiast w przyjętych granicach i nie powinny stanowić przedmiotu analizy. Nawiązując do sterującego charakteru budżetowania, podział odchyień ze względu na istotność można odnieść do odpowiedniej reakcji kontrolera, przyjmując, że poprzez sporządzanie stosownych sprawozdań z wykonania budżetu pełni on w przedsiębiorstwie funkcję regulacyjną. W związku z tym układ sterujący budżetowania powinien być zaprojektowany w sposób zapewniający odpowiednią reakcję regulatora jedynie na odchylenia istotne. Odchylenia nieistotne powinny być jedynie zarejestrowane, przy czym regulator nie powinien wysyłać sygnałów wyzwalających podejmowanie działań. Oznacza to, że nie ma potrzeby wykonywania czynności zaradczych i korygujących [Kes 2001, s. 129].

Odchylenia istotne stanowią przedmiot szczegółowych badań analitycznych i dzieli się je na odchylenia kontrolowane i niekontrolowane. Odchylenia kontrolowane to odchylenia zależne od decyzji menedżera danego ośrodka odpowiedzialności. Za powstawanie tych odchyień kierownik tego ośrodka ponosi odpowiedzialność. Odchylenia niekontrolowane pozostają natomiast poza zakresem oddziaływania danego ośrodka. Kierownik tego ośrodka nie ma wpływu na powstawanie odchyień niekontrolowanych i nie ponosi za nie odpowiedzialności. Należy podkreślić, że odchylenia niekontrolowane na danym poziomie mogą być kontrolowane na wyższym poziomie odpowiedzialności. Przesłanką podziału odchyień ze względu na ich kontrolowalność jest potrzeba umożliwienia przyporządkowania istotnych odchyień konkretnym osobom, które są odpowiedzialne za powstawanie rozbieżności między wielkościami rzeczywistymi i wielkościami ujętymi w budżecie.

Odchylenia przypisane do danego ośrodka odpowiedzialności należy ostatecznie podzielić na korzystne i niekorzystne ze względu na ich wpływ na wyniki osiągane w przedsiębiorstwie. Odchylenia interpretuje się jako korzystne, jeżeli ich powstanie przyczynia się do poprawy wyników przedsiębiorstwa. Występują wówczas, gdy rzeczywisty poziom przychodów, wpływów i zysków jest wyższy od wielkości budżetowanych oraz gdy koszty faktycznie poniesione są niższe od ujętych w budżecie. W przeciwnej sytuacji odchylenia mają charakter niekorzystny, ponieważ powstałe rozbieżności wywierają negatywny wpływ na wyniki przedsiębiorstwa.

Identyfikację odchyień w sterowaniu budżetowym można przedstawić na przykładzie budżetu wyniku ze sprzedaży, który stanowi podstawowy

budżet operacyjny w wielu jednostkach. Identyfikacja i analiza odchyleń zgodnie z zasadami rachunku kosztów zmiennych standardowych obejmuje cztery podstawowe etapy:

- 1) porównanie wyjściowego, statycznego budżetu wyniku ze sprzedaży z rzeczywistym rachunkiem wyników,
- 2) sporządzenie budżetu przeliczonego (elastycznego) dostosowanego do zmian rozmiarów działalności,
- 3) przeprowadzenie odpowiednich porównań i kalkulacja odchyleń,
- 4) przygotowanie raportu z wykonania budżetu wraz z interpretacją odchyleń.

Punktem wyjścia analizy odchyleń jest porównanie budżetu rachunku wyników przygotowanego w trybie *ex ante* z rzeczywistym rachunkiem wyników sporządzanym w trybie *ex post*. Taka konfrontacja dotyczy wszystkich kategorii ekonomicznych składających się na wynik ze sprzedaży. W tej fazie porównuje się budżet statyczny – sporządzony dla jednego z góry założonego na początku okresu budżetowego poziomu działalności przedsiębiorstwa, wyrażanego wielkością produkcji i sprzedaży – z wielkościami rzeczywistymi. Uzyskana w wyniku porównania różnica stanowi odchylenie od standardów umieszczonych w budżecie statycznym:

$$\begin{array}{ccccc} \text{odchylenie całkowite} & & & & \\ \text{od sztywnego budżetu} & = & \text{rzeczywisty} & - & \text{budżet sztywny} \\ \text{rachunku wyników} & & \text{rachunek wyników} & & \text{rachunku wyników} \end{array}$$

Należy podkreślić, że bezpośrednie porównywanie zagregowanych wielkości rzeczywistych z wielkościami ujętymi w budżecie statycznym jest niewystarczające z punktu widzenia kontroli, ponieważ rzeczywisty poziom produkcji może odbiegać od zakładanego. Oznacza to, że odniesienie całkowitych rzeczywistych kosztów i przychodów do odpowiadających im pozycji budżetu statycznego ma ograniczone walory informacyjne. Może się bowiem okazać, że całkowity poziom kosztów produkcji mniejszy się w porównaniu z kwotą kosztów zawartych w budżecie, co nie musi oznaczać poprawy efektywności prowadzenia działalności gospodarczej, ponieważ w okresie budżetowym rzeczywista wielkość produkcji i sprzedaży również mogła ulec redukcji w stosunku do poziomu zakładanego. Z drugiej strony koszty faktycznie poniesione mogą przewyższać koszty zawarte w budżecie wyjściowym, co nie musi oznaczać obniżenia efektywności, ale może wynikać ze zwiększenia popytu na produkty i tym samym większej ilości produkcji i sprzedaży. Takie możliwości implikują potrzebę

odpowiedniego przeliczania wielkości ujętych w budżetach statycznych i konstrukcji tzw. budżetów elastycznych [Nita 2010a].

Budżet elastyczny w ujęciu najbardziej ogólnym oznacza budżet sporządzony dla różnych rozmiarów działalności. Na potrzeby sterowania pod koniec okresu budżetowego sporządza się budżet elastyczny przeliczony dla rzeczywistych rozmiarów działalności. Taki budżet ukazuje poziom kosztów, które byłyby poniesione, oraz wielkość sprzedaży, która byłaby uzyskana, przy założeniu rzeczywistych rozmiarów działalności. Innymi słowy, taki budżet można interpretować jako budżet, który byłby sporządzony na początku okresu budżetowego, jeśli osoby odpowiedzialne za jego konstrukcję przewidziałyby bezbłędnie rzeczywiste rozmiary działalności przedsiębiorstwa.

Mając zatem na względzie ograniczenia informacyjne porównywania rzeczywistego rachunku wyników z budżetem rachunku wyników, należy dokonać dezagregacji całkowitego odchylenia od budżetu statycznego. Oznacza to z jednej strony porównanie budżetu elastycznego z budżetem statycznym, z drugiej zaś konfrontację wielkości rzeczywistych z budżetem elastycznym. Pierwszy rodzaj porównania prowadzi do kalkulacji odchylenia wyniku ze sprzedaży z tytułu zmiany rozmiarów sprzedaży:

$$\begin{array}{lcl} \text{odchylenie z tytułu zmia-} & = & \text{budżet elastyczny} \\ \text{ny rozmiarów sprzedaży} & & \text{rachunku wyników} \quad - \quad \text{budżet statyczny} \\ & & \text{rachunku wyników} \end{array}$$

Z kolei różnicę między wielkościami rzeczywistymi i wielkościami wynikającymi z budżetu elastycznego określa się jako odchylenie budżetowe, czyli odchylenie od budżetu przeliczonego:

$$\begin{array}{lcl} \text{odchylenie budżetowe} & = & \text{rzeczywisty rachunek} \\ & & \text{wyników} \quad - \quad \text{budżet elastyczny} \\ & & \text{rachunku wyników} \end{array}$$

Suma odchylenia z tytułu zmiany rozmiarów sprzedaży i odchylenia od budżetu elastycznego stanowi całkowite odchylenie wielkości rzeczywistych od wielkości zawartych w budżecie statycznym. Ostatni etap analizy odchyleń sprowadza się do badania odchyleń szczegółowych powstałych z tytułu zmiany przychodów ze sprzedaży oraz z tytułu zmiany kosztów działalności operacyjnej. Warto podkreślić, że odchylenie całkowite z jednej strony jest różnicą między danymi rzeczywistymi i budżetem statycznym, z drugiej zaś jest sumą wszystkich odchyleń kosztowo-przychodowych.

Podsumowanie

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że budżetowanie można postrzegać jako instrument sterowania działalnością przedsiębiorstwa, przy czym sterowanie jest postrzegane w szerokim zakresie. Istotną rolę w sterowaniu budżetowym powinny odgrywać zarówno sprzężenie zwrotne, jak i sprzężenie wyprzedzające. Sterowanie w trybie *ex ante* jest nieodłącznie powiązane ze sterowaniem w trybie *ex post*, ponieważ przewidywanie niekorzystnych odchyleń, które mogą wystąpić w przyszłości, pozwala ich uniknąć już na etapie sporządzania budżetu. Sterowanie wykorzystujące sprzężenie zwrotne nie pozwala na wyeliminowanie odchyleń, które już wystąpiły, jest bowiem ukierunkowane na formułowanie wniosków wynikających z analizy odchyleń stanu rzeczywistego od stanu opisanego w budżecie. Sterującą funkcję budżetowania wzmacnia tworzenie budżetów elastycznych lub tzw. budżetów przeliczonych, co wyjaśniono na przykładzie budżetowania wyniku ze sprzedaży. Generowanie budżetów elastycznych jest w praktyce możliwe nie tylko w trybie *ex post*, ponieważ można tworzyć scenariusze dla różnych rozmiarów działalności przedsiębiorstw również w trybie *ex ante*. Dzięki temu budżetowanie można wykorzystać dla każdego z omówionych w opracowaniu rodzajów sterowania, czyli sterowania ukierunkowanego na działania, personel, kulturę i normy społeczne, a także rezultaty.

Bibliografia

- Anthony, R.N., 1965, *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business School Press, Boston.
- Anthony, R.N., Govindarajan, V., 2004, *Management Control Systems*, McGraw-Hill, New York.
- Drury, C., 2012, *Management and Cost Accounting*, Cengage Learning, Hampshire.
- Giglion, G.B., Bedeian, A.G., 1974, *A Conspectus of Management Control Theory: 1900–1972*, Academy of Management Journal, vol. 17, no. 2.
- Jaruga, A.A., *Rola rachunkowości zarządczej*, w: Jaruga, A.A., Nowak, W.A., Szychta, A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, 2001, SWSPiZ, Łódź.
- Kes, Z., 2001, *Analiza odchyleń jako narzędzie oceny wykonania budżetów*, w: Nowak, E. (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Koontz, H., 1959, *Management Control: A Suggested Formulation of Principles*, California Management Review, vol. 1, no. 1.

- Merchant, K.A., Stede, W.A. van der, 2003, *Management Control Systems*, Prentice Hall, Harlow.
- Nita, B., 2009, *Rachunkowość zarządcza we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nita, B., 2010a, *Budżetowanie w warunkach rachunku kosztów standardowych*, w: Nowak, E., Nita, B. (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Organizacja, procedury, zastosowanie*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Nita, B., 2010b, *Kontrola wykonania budżetów*, w: Nowak, E., Nita, B. (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Organizacja, procedury, zastosowanie*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Ouchi, W.G., 1979, *A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms*, *Management Science*, vol. 25, no. 9.
- Simons, R., 1995, *Levers of Control: How Managers Use Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston.
- Taylor, F.W., 1906, *On the Art of Cutting Metals*, *Transactions, American Society of Mechanical Engineers*, Paper no. 1119, vol. 27.
- Wermut, J., 1994, *Rachunkowość zarządcza. Rachunek kosztów i wyników w podejmowaniu decyzji*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk.