UNIWERSYTET ŁÓDZKI

WYDZIAŁ ZARZĄDZANIA

**Paweł Michał Pawlak**

Rozprawa doktorska

# Hybrydowy model budżetowania operacyjnego w wydawnictwie

Promotor: **dr hab. Anna Szychta, prof. UŁ**

ŁÓDŹ 2016

# Spis treści

**Wprowadzenie** ..... **5**

**Rozdział 1. Budżetowanie operacyjne w ujęciu tradycyjnym jako narzędzie wspierające zarządzanie przedsiębiorstwem** ..... **13**

1.1. Miejsce budżetowania w rachunkowości zarządczej ..... 13

1.1.1. Definicje rachunkowości zarządczej, budżetowania oraz budżetu ..... 13

1.1.2. Rozwój rachunkowości zarządczej oraz budżetowania operacyjnego ..... 18

1.1.3. Perspektywy badawcze oraz teoria uwarunkowań sytuacyjnych w odniesieniu do budżetowania operacyjnego ..... 21

1.1.4. Cele stosowania budżetowania operacyjnego ..... 28

1.2. Proces budżetowania operacyjnego ..... 34

1.2.1. Przebieg procesu budżetowania operacyjnego ..... 34

1.2.2. Struktura głównego budżetu przedsiębiorstwa ..... 46

1.2.3. Rodzaje budżetów i metody ich sporządzania ..... 50

1.3. Krytyka budżetowania operacyjnego ..... 63

**Rozdział 2. Koncepcja *Beyond Budgeting* jako alternatywa dla budżetowania operacyjnego** ..... **75**

2.1. Założenia i zasady koncepcji *Beyond Budgeting* ..... 75

2.2. Narzędzia wspierające zrządzanie przedsiębiorstwem według koncepcji *Beyond Budgeting* ..... 107

2.2.1. System informacyjny przedsiębiorstwa i prognozowanie kroczące ..... 107

2.2.2. Zbilansowana karta wyników ..... 113

2.2.3. Zarządzanie na podstawie działań ..... 120

2.2.4. Modele wartości dla akcjonariuszy ..... 125

2.2.5. *Benchmarking* ..... 129

2.2.6. Zarządzanie relacjami z klientami ..... 133

2.3. Jednoczesne stosowanie budżetowania operacyjnego i narzędzi wspierających zarządzanie przedsiębiorstwem według koncepcji *Beyond Budgeting* ..... 136

**Rozdział 3. Wyniki badania empirycznego wydawnictw książkowych w Polsce w zakresie stosowania budżetowania operacyjnego** ..... **145**

3.1. Pytania i hipotezy badawcze oraz wybór metod badania ..... 145

3.2. Obserwacja uczestnicząca – opis badania i rezultaty ..... 151

3.3. Badanie ankietowe – opis badania oraz jego rezultatów ..... 159

3.3.1. Organizacja badania ..... 159

3.3.2. Analiza informacji o wydawnictwach oraz o ich systemach budżetowania operacyjnego ... 163
3.3.3. Weryfikacja hipotez badawczych ... 195
**Rozdział 4. Hybrydowy model budżetowania operacyjnego dla wydawnictw książkowych ... 209**
4.1. Przebieg budżetowa operacyjnego w typowym edukacyjnym wydawnictwie książkowym ... 209
4.2. Identyfikacja kluczowych mankamentów budżetowania operacyjnego w wydawnictwach ... 222
4.3. Hybrydowy model budżetowania operacyjnego dla wydawnictw książkowych – proces, reguły, wdrożenie ... 225
4.3.1. Narzędzia hybrydowego modelu budżetowania ... 225
4.3.2. Zasady koncepcji hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego oraz wdrożenie modelu ... 271
4.4. Podstawy koncepcyjne oprogramowania wspierającego system informacyjny wydawnictwa zarządzanego zgodnie z hybrydowym modelem budżetowania operacyjnego ... 282
**Zakończenie ... 291**
**Załącznik 1. Kwestionariusz ankiety ... 295**
**Wykaz literatury ... 303**
**Źródła internetowe ... 315**
**Spis tabel ... 317**
**Spis rysunków ... 319**
**Spis wykresów ... 321**

# Wprowadzenie

Budżetowanie operacyjne jest narzędziem rachunkowości zarządczej powszechnie znanym i stosowanym w licznych przedsiębiorstwach na całym świecie. Publikacje na jego temat są dostępne w wielu językach. W literaturze przedmiotu wskazuje się jednak na liczne mankamenty stosowania tego instrumentu. Co więcej, została opracowana koncepcja zarządzania bez budżetów, którą nazwano *Beyond Budgeting* (BB). Jest to idea bardzo radykalna, zakłada zmianę nie tylko podstawowych narzędzi wspomagających zarządzanie, ale również struktury oraz kultury organizacyjnej podmiotu gospodarczego.

Zdaniem autora niniejszej pracy, koncepcja BB nakłada na przedsiębiorstwo konieczność przeprowadzenia zbyt drastycznych zmian. W warunkach nieustannych i trudno przewidywalnych przemian w otoczeniu przedsiębiorstw na całym świecie (zarówno w skali mikro, jak i makro) proponowane w tej koncepcji radykalne zmiany dotyczące niemal każdego istotnego elementu funkcjonowania jednostki gospodarczej wydają się zbyt ryzykowne. Może się bowiem zdarzyć, że podczas wdrażania zasad i narzędzi proponowanych przez koncepcję *Beyond Budgeting* (kiedy przedsiębiorstwo nie będzie w pełni stabilne) nastąpią nieprzewidziane wcześniej istotne transformacje warunków funkcjonowania danego podmiotu. W takiej sytuacji jednostka gospodarcza może być zagrożona, w związku z trwającym procesem wewnętrznej przemiany. Należy przy tym podkreślić, że ze względu na złożoność i wieloaspektowość tego procesu nigdy nie będzie on krótki.

Warto jednak zauważyć, że koncepcja *Beyond Budgeting* stanowi zbiór interesujących pomysłów na usprawnianie zarządzania przedsiębiorstwem. Autor rozprawy postanowił połączyć ideę budżetowania operacyjnego oraz *Beyond Budgeting* i opracować hybrydowy model budżetowania operacyjnego. Model ten został stworzony dla wydawnictw książkowych (stanowiących podmiot badań empirycznych opisanych w niniejszej pracy). Wybór takiego obiektu nie był przypadkowy. Branża ta jest w Polsce i na świecie bardzo interesująca, można w niej bowiem zaobserwować postępującą konsolidację podmiotów na rynku, czego konsekwencją jest stale rosnąca konkurencja między poszczególnymi przedsiębiorstwami. Coraz częściej polskie wydawnictwa przejmowane są przez duże spółki zagraniczne, z rozwiniętymi działami controllingu. Narastająca rywalizacja wymusza używanie nowych narzędzi, które

umożliwiają skuteczne docieranie do klientów. Interesujący jest także fakt, iż proces produkcyjny w wydawnictwach książkowych przebiega zazwyczaj podobnie. Trudno zaproponować wprowadzenie w nim znaczącej innowacji. Proces ten nie ma istotnego wpływu na kształt budżetowania, nie jest czynnikiem, który może decydować o uzyskaniu przewagi konkurencyjnej. Warto także dodać, że w większości wydawnictw, niezależnie od produkcji książek, funkcjonują działy promocji oraz działy handlowe, które wspierają (lub prowadzą) sprzedaż zarówno detaliczną, jak i hurtową. W wydawnictwach można zatem często zaobserwować szerokie spektrum różnego typu aktywności, które wymagają odpowiednio skonstruowanego systemu wspierających je narzędzi rachunkowości zarządczej.

W niniejszej rozprawie uwzględniono dorobek naukowy związany z omawianymi zagadnieniami obejmujący prace napisane po 1966 roku, ze szczególnym uwzględnieniem prac opublikowanych od końca lat 90. XX wieku. W tym bowiem okresie zaczęła narastać krytyka budżetowania operacyjnego. Należy także podkreślić, że badania empiryczne przeprowadzone przez autora rozprawy dotyczyły wyłącznie polskich wydawnictw[1]. W ramach metody ekspertów częściowo korzystano z wiedzy przedstawiciela niemieckiego wydawnictwa edukacyjnego (który był jednocześnie w zarządzie polskiego przedsiębiorstwa z analizowanej branży).

Celem głównym rozprawy jest opracowanie i prezentacja założeń i struktury hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego dla potrzeb zarządzania (m.in. finansami) w wydawnictwach książkowych, stanowiącego połączenie zmodyfikowanego klasycznego budżetowania operacyjnego z innymi metodami rachunkowości zarządczej oraz uwzględniającego czynniki warunkujące ustalone w przeprowadzonych badaniach empirycznych, którego wdrożenie pozwoli na ograniczenie części wad zastosowania budżetowania operacyjnego.

Wyznaczono także trzy szczegółowe cele pracy:

1) syntetyczny opis cech i ocena budżetowania operacyjnego w ujęciu tradycyjnym w świetle dokonanego przeglądu i krytycznej analizy literatury przedmiotowej, ze szczególnym uwzględnieniem prac z nurtu teorii uwarunkowań sytuacyjnych;
2) charakterystyka koncepcji *Beyond Budgeting* i ocena przydatności jej narzędzi w hybrydowym modelu budżetowania operacyjnego;

[1] W tym sensie, że prowadzą działalność na terenie Polski, mogą mieć jednak zagranicznych właścicieli.

3) przedstawienie wyników przeprowadzonych badań empirycznych na temat stosowania i uwarunkowań budżetowania operacyjnego przez polskie wydawnictwa książkowe.

Podstawowym problemem badawczym pracy są sposoby ograniczenia wad tradycyjnego budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie, tak aby było możliwe m.in. zwiększenie jego przydatności w zarządzaniu finansami w przedsiębiorstwach. Opracowany przez autora hybrydowy model budżetowania ma być pomocny w osiąganiu jak najlepszych wyników finansowych przez wydawnictwa książkowe.

Teza główna rozprawy została sformułowana następująco: integracja budżetowania operacyjnego z innymi wybranymi instrumentami rachunkowości zarządczej oraz zastosowanie oprogramowania komputerowego, opartego na hybrydowym modelu budżetowania, warunkują wyeliminowanie lub przynajmniej ograniczenie wpływu na funkcjonowanie wydawnictwa niektórych wad zastosowania klasycznego budżetowania operacyjnego.

Sformułowano łącznie 17 hipotez badawczych:

H1. W większości wydawnictw o średnich rocznych przychodach ze sprzedaży powyżej 1 mln złotych stosowane jest budżetowanie operacyjne.

H2. Wszystkie najistotniejsze wady budżetowania operacyjnego stosowanego w wydawnictwach książkowych należą do zbioru powszechnie znanych, wymienianych w literaturze przedmiotu niezależnie od branży, mankamentów budżetowania operacyjnego.

H3. We wszystkich podmiotach stosujących budżetowanie operacyjne system premii pracowników oparty jest wyłącznie albo przynajmniej częściowo na analizie odchyleń od budżetów.

H4a. Czas trwania opracowywania budżetu głównego (od momentu rozpoczęcia prac budżetowych do zatwierdzenia budżetu głównego) jest zależny od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).

H4b. Stosowanie partycypacyjnej metody budżetowania zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).

H4c. Liczba narzędzi wspomagających zarządzanie, proponowanych w ramach koncepcji *Beyond Budgeting*, które są stosowane w wydawnictwie (lub planowane do wdrożenia) zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).

H4d. Zakres planowanych zmian w procesie budżetowania operacyjnego zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).

H4e. Poziom jawności danych budżetowych zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).

H4f. Umożliwianie tworzenia zespołów zadaniowych z odrębnymi budżetami (w trakcie roku budżetowego) zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).

H5. W wydawnictwach edukacyjnych postrzegana niepewność otoczenia jest większa niż w pozostałych wydawnictwach.

H6. Poziom jawności danych budżetowych zależy od postrzeganej niepewności otoczenia.

H7a. Zakres planów wprowadzania zmian w procesie budżetowania operacyjnego zależy od postrzeganej niepewności otoczenia.

H7b. Częstotliwość dokonywania korekt w zatwierdzonym budżecie (w trakcie jego realizacji) zależy od postrzeganej niepewności otoczenia.

H8a. We wszystkich wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje, stosowane jest budżetowanie operacyjne.

H8b. We wszystkich wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje, nie ma planów rezygnacji ze stosowania budżetowania operacyjnego.

H8c. W wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje, poziom jawności danych budżetowych jest niższy niż w pozostałych wydawnictwach.

H9. Czas trwania opracowywania budżetu głównego (od momentu rozpoczęcia prac budżetowych do zatwierdzenia budżetu głównego) jest zależny od postrzeganej niepewności otoczenia.

Hipotezy H4, H7 oraz H8 mają dalszą numerację z użyciem liter. Wynika to z faktu, że hipotezy te tworzą grupy odnoszące się do określonych zagadnień, związanych z wpływem poszczególnych czynników warunkujących (teoria uwarunkowań sytuacyjnych) na m.in. właściwości budżetowania operacyjnego. Z grup tych wyłączono hipotezy H6 oraz H9. Autor pracy uznał, że weryfikacja obu powyższych hipotez może być szczególnie istotna dla późniejszego opracowania hybrydowego modelu budżetowania, stąd też przypisano im osobne oznaczenia. Planowano bowiem opracowanie modelu dla wydawnictw edukacyjnych, toteż należało się spodziewać w tego typu podmiotach stosunkowo wysokich wartości postrzeganej

niepewności otoczenia m.in. z powodu bardzo często pojawiających się zapowiedzi reform szkolnictwa w Polsce (faktycznie często realizowanych później przez kolejne rządy). W hybrydowym modelu ważną rolę odgrywa szeroki dostęp pracowników do danych planistycznych (poziom jawności danych budżetowych) oraz wszelkich informacji na temat działalności przedsiębiorstwa. Co więcej, literatura przedmiotu z zakresu koncepcji *Beyond Budgeting* wskazuje na fakt, iż w wielu przedsiębiorstwach czas sporządzania budżetów jest relatywnie bardzo długi. Wydawało się zatem również szczególnie ważne, by sprawdzić, czy w polskich wydawnictwach będzie istniała zależność między postrzeganą niepewnością otoczenia a czasem sporządzania planów operacyjnych.

W niniejszej rozprawie zastosowano następujące metody badawcze:

1) studia literaturowe;
2) obserwacja uczestnicząca;
3) badanie ankietowe.

W ramach pierwszej z powyższych metod dokonano krytycznej analizy literatury przedmiotu (polsko- oraz anglojęzycznej) z zakresu: budżetowania operacyjnego; koncepcji *Beyond Budgeting*; teorii uwarunkowań sytuacyjnych; sposobów informatycznego wspierania zarządzania przedsiębiorstwem; zarządzania finansami. W wyniku przeprowadzonych studiów literaturowych stwierdzono istnienie luki badawczej m.in. w odniesieniu do stosowania narzędzi rachunkowości zarządczej, w tym budżetowania operacyjnego w wydawnictwach.

Obserwację uczestniczącą przeprowadzono w Res Polona Wydawnictwo Edukacyjne Sp. z o.o. Celem jej realizacji była identyfikacja czynników warunkujących (teoria uwarunkowań sytuacyjnych) potencjalnie wpływających m.in. na proces budżetowania w wydawnictwach, jak również pogłębiona analiza przebiegu i wyznaczników procesu budżetowania operacyjnego w tego typu podmiocie.

Przeprowadzenie badań ankietowych pozwoliło przede wszystkim na weryfikację hipotez badawczych z wykorzystaniem szeregu narzędzi statystycznych, takich jak np. testy: t-Studenta; Shapiro-Wilka; chi-kwadrat; U Manna-Whitneya, jak również analizy: regresji liniowej; współczynnika korelacji liniowej Pearsona; współczynnika korelacji rang Spearmana; współczynnika zbieżności V-Cramera.

Praca składa się z czterech rozdziałów i zakończenia.

W pierwszej części rozdziału pierwszego przedstawiono definicje rachunkowości zarządczej, budżetowania oraz budżetu, opisano rozwój rachunkowości zarządczej oraz budżetowania operacyjnego, scharakteryzowano perspektywy badawcze oraz teorię uwarunkowań sytuacyjnych w odniesieniu do budżetowania operacyjnego, jak również omówiono cele stosowania tego instrumentu w podmiotach gospodarczych. W części drugiej rozdziału skoncentrowano się na objaśnieniu procesu budżetowania operacyjnego (jego przebiegu, struktury budżetu głównego, rodzajów budżetów i metod ich sporządzania). Zaprezentowano także mankamenty budżetowania operacyjnego.

Rozdział drugi poświęcono koncepcji *Beyond Budgeting*. Przedstawiono przede wszystkim założenia i zasady tej idei. Następnie wyszczególniono i syntetycznie scharakteryzowano narzędzia wspomagające zarządzanie, które są zalecane do stosowania w ramach podejścia BB. Omówiono także wstępnie problematykę jednoczesnego stosowania budżetowania operacyjnego z tymi instrumentami.

W rozdziale trzecim zaprezentowano wyniki badania empirycznego wydawnictw książkowych w zakresie stosowania budżetowania operacyjnego. Rozpoczęto od przedstawienia pytań badawczych, hipotez oraz zastosowanych metod badawczych. Następnie omówiono wyniki obserwacji uczestniczącej (wraz z opisem jej przeprowadzenia). W kolejnej części rozdziału opisano badanie ankietowe – jego organizację, przebieg oraz wyniki. Na podstawie uzyskanych rezultatów zweryfikowano hipotezy badawcze.

Rozdział czwarty stanowi aplikację wiedzy i ustaleń trzech poprzednich rozdziałów pracy. Przedstawiono w nim bowiem opracowany przez autora rozprawy hybrydowy model budżetowania operacyjnego dla potrzeb zarządzania wydawnictwem. W pierwszej części rozdziału zaprezentowano przebieg procesu budżetowa operacyjnego w typowym edukacyjnym wydawnictwie książkowym. Następnie zidentyfikowano kluczowe mankamenty procesu budżetowania operacyjnego. Dwa powyższe podrozdziały stanowiły podstawę do prezentacji cech i zasad hybrydowego modelu. Przedstawiono także praktyczne propozycje dotyczące funkcjonowania oprogramowania wspierającego system informacyjny wydawnictwa zarządzanego zgodnie z omawianą ideą.

W zakresie badań literaturowych wykorzystano zarówno źródła pierwotne, jak i wtórne. Do tych pierwszych zaliczyć można prace, w których przedstawiono oryginalne wyniki badań ich autorów (przykład tego typu publikacji stanowi Sharma,

2002). Źródłami wtórnymi były np. podręczniki akademickie (Atkinson i in., 2007)[2]. Podczas przeprowadzania obserwacji uczestniczącej posługiwano się przede wszystkim informacjami wewnętrznymi generowanymi na potrzeby przeprowadzania budżetowania operacyjnego przez jednostkę gospodarczą będącą podmiotem badania, jak również przez przedsiębiorstwo będące większościowym udziałowcem tego wydawnictwa. Zastosowano także metodę ekspertów, w jej ramach informacje pozyskiwane były w sposób nieformalny, trudno wówczas o weryfikację nabywanej wiedzy.

W celu identyfikacji jednostek gospodarczych, z którymi potencjalnie warto było kontaktować się w sprawie wypełnienia kwestionariusza ankiety, posłużono się źródłami informacji, takimi jak rankingi wydawnictw, czy też listy wydawnictw należące do stowarzyszeń branżowych. Dane (o charakterze pierwotnym) uzyskane od respondentów badania posłużyły do weryfikacji hipotez badawczych.

[2] Niektórzy badacze uznają całą literaturę jako źródło o charakterze wtórnym (zob. Sławińska, Witczak, 2012, s. 154-155). Wydaje się jednak zasadne, by wyodrębnić te źródła (i oznaczyć je jako pierwotne), które mogą stanowić podstawę do tworzenia innych opracowań.

# Rozdział 1. Budżetowanie operacyjne w ujęciu tradycyjnym jako narzędzie wspierające zarządzanie przedsiębiorstwem

## 1.1. Miejsce budżetowania w rachunkowości zarządczej

### 1.1.1. Definicje rachunkowości zarządczej, budżetowania oraz budżetu

Budżetowanie jest bardzo często opisywaną i poddawaną badaniom empirycznym metodą rachunkowości zarządczej. Wynika to przede wszystkim z faktu, iż stosowane jest w podmiotach gospodarczych na całym świecie[3]. Zdaniem K. Winiarskiej (1999, s. 155), „*brak umiejętności budżetowania oznacza brak możliwości myślenia perspektywicznego, co stwarza barierę dla dalszego rozwoju firmy*". O znaczeniu tego instrumentu we współczesnym świecie świadczą także następujące słowa W. Nowaka (2001, s. 67): „*budżetowanie odgrywa zasadniczą rolę w zarządzaniu przedsiębiorstwami w krajach wysokorozwiniętych*", co podkreślają także I. Sobańska i in. (2009, s. 287) stwierdzając: „w *warunkach gospodarki rynkowej planowanie i kontrola działalności przedsiębiorstwa na podstawie budżetów jest koniecznością i jednym z podstawowych elementów prawidłowego zarządzania*".

W celu właściwego zrozumienia istoty budżetowania, a w szczególności budżetowania operacyjnego, warto najpierw zdefiniować pojęcie rachunkowości zarządczej. Opracowano wiele definicji tego terminu. Najogólniej, za C. Drury (1996, s. 22) można powiedzieć, że „*rachunkowość zarządcza zajmuje się dostarczaniem informacji wewnętrznej grupie użytkowników, mając na celu pomoc w podejmowaniu trafnych decyzji*". W tabeli 1.1 przedstawiono wybrane definicje rachunkowości zarządczej, przedstawione w literaturze polskiej i światowej.

**Tabela 1.1. Zestawienie wybranych definicji rachunkowości zarządczej**

| Źródło | Definicja |
|---|---|
| **Jaruga i in., 2010, s. 808** | „*Zakres rachunkowości jednostki gospodarczej (proces) zapewniający pomiar i prezentację informacji finansowych i niefinansowych, ułatwiających kierownikom różnych szczebli wytyczanie i osiąganie celów organizacji*". |
| **Foster, Young, 1997, s. 64, za Szychta, 2008, s.** | „*Rachunkowość zarządcza jest procesem planowania, projektowania, dokonywania pomiaru oraz obsługiwania systemów informacji finansowych i niefinansowych, który ukierunkowuje działania zarządu,* |

[3] W niektórych krajach budżetowanie operacyjne jest bardzo rozpowszechnione w praktyce, czego przykład stanowią Stany Zjednoczone, gdzie część osób prywatnych oraz większość organizacji korzysta z tej metody w różnych odmianach (Szychta, 1998b, s. 78).

| | |
|---|---|
| **126 (definicja IMA[4])** | *motywuje zachowania, wspiera i tworzy wartości kulturowe konieczne do osiągnięcia strategicznych, taktycznych i operacyjnych celów organizacji. Jest to proces ciągłego usprawniania, dodający wartość*". |
| **Raiborn i in., 1996, s. 914** | „*Proces identyfikowania, mierzenia, gromadzenia, przygotowywania, interpretowania i komunikowania informacji finansowych, wykorzystywanych przez zarządzających do planowania, oceniania i kontroli w organizacji oraz do zapewniania odpowiedniego wykorzystania i odpowiedzialności za zasoby*[a]". |
| **Horngren i in. 1999, s. 879** | „*Mierzenie i raportowanie informacji finansowych, jak również innych typów informacji, które pomagają menedżerom w wypełnianiu celów organizacji*[a]". |

Źródło: Opracowanie własne, a – przekład autora pracy.

Poniższa definicja stanowi subiektywną syntezę przedstawionych wyżej sformułowań, do której dodano sugestie autora pracy: rachunkowość zarządcza to nieustannie trwający proces, rozpoczynający się od identyfikowania, a następnie pomiaru, gromadzenia oraz analizy danych i informacji, pochodzących ze źródeł wewnętrznych oraz zewnętrznych, którego efektem są istotne informacje dostarczane odpowiednim osobom w organizacji, w odpowiednim czasie, pozwalające na wytyczanie i skuteczną realizację celów przedsiębiorstwa oraz optymalne wykorzystywanie dostępnych zasobów, niezależnie od horyzontu czasowego podejmowanych decyzji.

Podsumowując, warto przytoczyć następujące zdanie, autorstwa Ch. Horngrena (Horngren, 1986, s. 42, za Szychta, 2008, s. 23): „*w swoim najpełniejszym sensie rachunkowość zarządcza jest dobrze nazwana. Łączy ona zarządzanie z rachunkowością*".

Budżetowanie stanowi właśnie taką metodę, w której wyraźnie następuje połączenie rachunkowości oraz zarządzania. Definiując pojęcia budżetowania oraz budżetu, należy wziąć pod uwagę następujące zagadnienia, które wynikają z analizy definicji prezentowanych w literaturze światowej (Łada-Cieślak, 1999, s. 28):

- czy proces budżetowania kończy się po sporządzeniu (zatwierdzeniu) budżetów, czy też powinien obejmować również kontrolę wykonania?
- czy w poszczególnych budżetach znajdują się zadania, które są zatwierdzone, czy jedynie planowane do wykonania?
- czy w budżetach powinny znajdować się wyłącznie wielkości wartościowe?

[4] IMA to skrót od *Institute of Management Accountants – Instytut Specjalistów ds. Rachunkowości Zarządczej*.

Istotne jest w tym miejscu zwrócenie uwagi na różne podejścia do budżetowania, wśród których znajdują się podejście podmiotowe i przedmiotowe (Nahotko, Ayyoub, 2002, s. 59). Pierwsze z nich charakteryzuje się tym, iż najmniejsze jednostki rozliczeniowe (np. produkt, miejsce powstawania kosztów) stanowią podstawę do sporządzania budżetów, tymczasem przy podejściu przedmiotowym najistotniejszym elementem budżetu globalnego jest budżet sprzedaży (realizujący przedmiot działalności jednostki), który warunkuje budżet produkcji, na podstawie którego tworzone są kolejne budżety (Nahotko, Ayyoub, 2002, s. 59-60).

W tabeli 1.2 przedstawiono wybrane definicje budżetowania, które jak twierdzą W. Krawczyk oraz J. Maćkowski (2000, s. 447) „*w warunkach ciągłego usprawniania firmy (...) należy rozumieć jako metodę zarządzania przedsiębiorstwem umożliwiającą tworzenie warunków niezbędnych do kształtowania ekonomicznie najkorzystniejszego rozwoju firmy w warunkach narzucanych przez otoczenie*".

**Tabela 1.2. Zestawienie wybranych definicji budżetowania**

| Źródło | Definicja |
|---|---|
| **Nowak, 2000, s. 413** | „*Proces formalizacji planów oraz translacji narracji kwalitatywnych na kwantytatywny format pisemny, z wykorzystaniem jednostki pieniężnej, jako miary*". |
| **Szczęsny, Śliwa, 2010, s. 13** | Budżetowanie jest „*skwantyfikowaną formą planowania finansowego*". |
| **Nowak, 2011, s. 267** | „*Budżetowanie jest procesem, w trakcie którego dokonuje się rozpisania nadrzędnych planów przedsiębiorstwa między jego wewnętrzne jednostki organizacyjne*". |
| **Łada-Cieślak, 1999, s. 30** | „*Budżetowanie (z punktu widzenia zakresu czynności) obejmuje wszystkie czynności niezbędne do przygotowania, zatwierdzenia i kontroli budżetów (...) jest instrumentem zarządzania, wspomagającym efektywną alokację zasobów, przede wszystkim finansowych, w sposób zapewniający realizację strategii przyjętej przez przedsiębiorstwo*". |
| **Buk, 1997, s. 15** | „*Budżetowanie jest to proces tworzenia budżetów, czyli zestawień w wyrażeniu ilościowym (np. jednostki sprzedaży, godziny pracy) i/lub finansowym planowanej alokacji i zastosowania zasobów organizacji (np. koszty sprzedaży, dochody ze sprzedaży)*". |
| **Raiborn i in., 1996, s. 528** | „*Proces ustalania planów finansowych dla przyszłych działań*[a]". |

Źródło: Opracowanie własne, a – przekład autora pracy.

Jak przedstawiono w tabeli 1.2, istnieje wiele ujęć budżetowania, które różnią się istotnie, ważne jest zatem przyjęcie dla potrzeb niniejszego opracowania jednej definicji, proponowanej przez autora pracy: budżetowanie to zestaw

usystematyzowanych czynności oraz procedur właściwych dla danego podmiotu gospodarczego, polegający na transformowaniu planów przedsiębiorstwa (strategicznych, taktycznych lub operacyjnych) w zrozumiałe dla członków organizacji obowiązujące budżety (wraz z późniejszą kontrolą ich wykonania), które umożliwiają realizację wszystkich założonych celów, przy wykorzystaniu zasobów, które będą w okresie budżetowym w dyspozycji przedsiębiorstwa. Definicja ta zakłada, że budżety są specyficznymi planami zatwierdzonymi do wykonania, nie ogranicza ona ujmowania wielkości wyłącznie w sposób wartościowy, jak również zakłada późniejszą kontrolę wykonania powierzonych zadań. Warto także podkreślić, że powyższa definicja może być inaczej sformułowana w odniesieniu do jednostek, które nie stosują budżetowania operacyjnego (np. podmioty, operujące w sferze finansów publicznych), nie są one jednak przedmiotem rozważań w niniejszej pracy.

W literaturze przedmiotu można znaleźć wiele opracowań dotyczących budżetowania w aspekcie finansów publicznych. Warto zwrócić uwagę na fakt, że część zagadnień jest podobna do tych znanych z jednostek gospodarczych. Przykład stanowi wybór metody sporządzania budżetu (sposoby tworzenia budżetów zostały przedstawione w podrozdziale 1.2.3). Budżetowanie (w odniesieniu do finansów publicznych) może być sformułowane jako (Ehrhart i in., 2007, s. 279) „*system zasad regulujących podejmowanie decyzji, które prowadzą do budżetu, od jego sformułowania, poprzez legislacyjne zatwierdzanie, do jego wykonania*”. Z oczywistych politycznych względów akcent jest tu położony na zasady, z nich dopiero wynikają poszczególne czynności. W przypadku definicji budżetowania w przedsiębiorstwach najistotniejsze są już same czynności, mające w dużej mierze źródło w harmonogramie, który jest częścią instrukcji budżetowej.

W tym miejscu warto także zdefiniować pojęcie samego budżetu. W języku starofrancuskim słowo „*bougette”* oznaczało woreczek, natomiast w języku angielskim oraz francuskim budżet to *budget* i stąd właśnie pochodzi polski wyraz (Szczęsny, Śliwa, 2010, s. 11). Ogólnie można powiedzieć, że ze względu na złożoność działalności jednostek gospodarczych, plan ogólny funkcjonowania przedsiębiorstwa składa się z planów szczegółowych, czyli budżetów (Sadowska, 1999, s. 127). W tabeli 1.3 przedstawiono różne propozycje zdefiniowania tego pojęcia.

**Tabela 1.3. Zestawienie wybranych definicji budżetu**

| Źródło | Definicja |
|---|---|
| **Jaruga i in., 2010, s. 464** | Budżet, będący wynikiem procesu budżetowania: „*jest kwantytatywnym (liczbowym) wyrażeniem planu działania, służącym zastosowaniu oraz koordynacji założeń i zamierzeń planistycznych danego podmiotu gospodarczego*”. |
| **Penc, 1997, s. 48** | Budżet to: „*wyrażony w jednostkach ilościowych i wartościowych plan przydzielony określonej jednostce decyzyjnej w danym okresie rozrachunkowym z odpowiednim zakresem obowiązku realizacji (...) dostarcza najważniejszych informacji finansowych potrzebnych do kontroli prowadzonej działalności*”. |
| **Sobańska i in., 2009, s. 287** | „*Budżet jest finansowym wyrazem planowanych działań przedsiębiorstwa w nadchodzącym okresie (...) Budżet stanowi plan poświęcenia określonych zasobów dla realizacji krótkookresowych celów przedsiębiorstwa*”. |
| **Czubakowska, 2004, s. 74** | „*W sensie mikroekonomicznym termin “budżet” oznacza plan jednostki gospodarczej, wyrażony w kategoriach ilościowych i wartościowych, sporządzony na przyszłe okresy*”. |
| **Szczęsny, Śliwa, 2010, s. 11** | „*Budżet przedsiębiorstwa jest zbiorczym planem finansowym, który grupuje wszystkie odcinkowe plany dochodów z własnych i obcych źródeł oraz wydatki związane z działalnością przedsiębiorstwa warunkujące uzyskanie przychodów*”. |
| **Raiborn i in., 1996, s. 528** | „*Ilościowy wyraz zaangażowania organizacji w realizację założonych działań oraz w pozyskiwanie zasobów i ich wykorzystywanie*[a]”. |
| **Sawicki, 2007, s. 78** | „*Kwantytatywne i skoordynowane wyrażenie planu działania*”. |
| **Surmacz i in., 2010, s. 40** | „*Budżet jest planem działania całego przedsiębiorstwa oraz poszczególnych jednostek organizacyjnych (ośrodków odpowiedzialności) w ustalonym okresie*”. |
| **Drury, 1996, s. 28** | „*Budżet jest to plan finansowy wprowadzenia w życie decyzji podjętych przez zarząd*”. |
| **Nowak, 2011, s. 268** | „*Budżet jest wyrażonym w jednostkach wartościowych, a niekiedy także ilościowych, planem przydzielonym poszczególnym ośrodkom odpowiedzialności w danym okresie budżetowym z odpowiednim zakresem odpowiedzialności*”. |

Źródło: Opracowanie własne, a – przekład autora pracy.

Budżet będzie w dalszej części pracy rozumiany jako: plan działania dla całego przedsiębiorstwa lub dla wydzielonej jego części, wyrażony w sposób wartościowy, ilościowy bądź też wartościowo-ilościowy, dotyczący wyznaczonego okresu czasu, z przypisanymi zakresami odpowiedzialności za osiągnięcie określonych w danym planie celów.

Należy raz jeszcze podkreślić, że - jak zauważają Sobańska i in. (2009, s. 285) - budżety stanowią rezultat „*procesu planowania działalności przedsiębiorstwa jako całości oraz jego subpodmiotów*”. Innymi słowy budżety, w tym całościowy budżet

działalności, który jest swego rodzaju przewodnikiem po różnych działaniach przedsiębiorstwa (pozwala także na łączenie tych działalności w plan całościowy), są efektem planowania działalności przedsiębiorstwa w ujęciu kompleksowym, jak również w odniesieniu do poszczególnych podmiotów wewnętrznych (Wnuk, 2000, s. 273).

### 1.1.2. Rozwój rachunkowości zarządczej oraz budżetowania operacyjnego

W celu właściwego przedstawienia budżetowania warto wcześniej przeanalizować rozwój rachunkowości zarządczej, ze szczególnym uwzględnieniem roli, jaką odegrało w nim budżetowanie. Już w starożytnym Egipcie, jak również w Grecji oraz w Rzymie, znano kategorię budżetu (Dylewski i in., 2010, s. 9). Początek rozwoju rachunkowości zarządczej datowany jest na pierwszy okres lat 20. XX wieku, a miejscem jego powstania są Stany Zjednoczone (Sobańska i in., 2009, s. 73). Pierwsi controllerzy zajmowali się wtedy przede wszystkim koordynacją prac (Sobańska i in., 2009, s. 73). Inni autorzy wskazują, że w XVI wieku we Włoszech oraz w XVII wieku w Hiszpanii stosowane były pewne rozwiązania, które można uznać za elementy współcześnie rozumianej rachunkowości zarządczej (Carmona, 2007, za Szychta, 2012b, s. 112). Można wyróżnić kilka faz rozwoju rachunkowości zarządczej. Poszczególni autorzy spierają się co do ich liczby. W niniejszej pracy przedstawiona zostanie koncepcja czterech faz (zaproponowana przez *International Federation of Accountants* (*IFAC*), czyli przez Międzynarodową Federację Księgowych), która jest zaprezentowana w tabeli 1.4.

**Tabela 1.4. Cztery fazy rozwoju rachunkowości zarządczej**

| Faza | Krótka charakterystyka |
|---|---|
| **Pierwsza** | Czas trwania: do lat 50. XX wieku. W trakcie jej przebiegu rozwinęły się tradycyjne rachunki kosztów (najpierw rachunek kosztów pełnych rzeczywistych, następnie rachunek kosztów pełnych standardowych, później rachunek kosztów zmiennych), jak również budżetowanie operacyjne. Budżet w zbliżonej do współczesnej formie, jako zestawienie podatków i innych wpływów oraz wydatków, pojawił się w XIX wieku w Anglii. Na początku wieku XX, w latach 20. zaczęto wykorzystywać budżety jako instrument wspomagający zarządzanie (w przedsiębiorstwie Pierra du Pont, który był m.in. autorem wskaźnika *Return On Investment* (*ROI*), stosowano budżetowanie operacyjne). Lata 30. XX wieku to czas dynamicznego rozwoju idei budżetowania zarówno w Europie, jak i w USA. W polskiej literaturze w latach 50. |

| | |
|---|---|
| | termin „budżetowanie”, odnosił się przede wszystkim do kwestii finansów publicznych. W 1942 r. opublikowano pierwszy tekst związany z zagadnieniami, które obecnie należą do zainteresowań rachunkowości zarządczej, był to rozdział książki Johna Neunera pod tytułem *Cost Accounting*, którego autorem był W. Vatter. W pierwszych latach po ukończeniu II Wojny Światowej, *Harvard Business School* jako pierwsza uczelnia wprowadziła do programu nauczania przedmiot nazwany *control*, który dotyczył zagadnień związanych z rachunkowością zarządczą. |
| **Druga** | Czas trwania: od lat 50. XX wieku do połowy lat 70. XX wieku. Po raz pierwszy pojawił się w użyciu termin *management accounting* (książka *Managerial accounting* autorstwa W. Vattera, wprowadzająca ten termin, została opublikowana w 1950 r., czyli na przełomie fazy pierwszej i drugiej). Zaczęto m.in. stosować modele optymalizacyjne, jak również rachunek *cash flow*. W fazie tej nastąpił także rozwój koncepcji rachunkowości odpowiedzialności, czego konsekwencją był rozwój zarządzania przez cele. Warto także zwrócić uwagę na narzędzia informatyczne, których zastosowanie pozwoliło na jeszcze lepsze wykorzystywanie instrumentów rachunkowości zarządczej, w tym także budżetowania. W 1969 r. w przedsiębiorstwie produkcyjnym *Texas Instruments* po raz pierwszy w praktyce zastosowano metodę budżetowania zerowego (ang. *Zero-Based Budgeting*). W latach 50. i 60. tacy autorzy, jak C. Argyris i A. C. Stedry analizowali m.in. interakcje, które zachodzą pomiędzy zarządzającymi a procedurami budżetowania. W latach 70. koncentrowano się na badaniach dotyczących sposobów, w jakich budżety są stosowane w jednostkach gospodarczych. W tym dziesięcioleciu początek miały badania dotyczące budżetowania w świetle *contingency theory* (teoria uwarunkowań sytuacyjnych). |
| **Trzecia** | Czas trwania: od lat 80. XX wieku do połowy lat 90. XX wieku. Coraz większa konkurencja w wielu branżach, postępujące procesy globalizacyjne, rozwój technologii wymusiły zmiany również w zakresie wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczej. Wprowadzono m.in. rachunek kosztów działań (ang. *Activity-Based Costing - ABC)*, budżetowanie kosztów działań (ang. *Activity-Based Budgeting - ABB*), zaczęto coraz chętniej wykorzystywać mierniki takie jak ekonomiczna wartość dodana (ang. *Economic Value Added - EVA*), czy też rynkowa wartość dodana (ang. *Market Value Added - MVA*). W fazie tej nastąpił także wzrost zainteresowania ze strony państw zachodnich metodami rachunkowości stosowanymi w Japonii. Od połowy lat 80. można zaobserwować zmianę roli, jaką w zarządzaniu odgrywała rachunkowość zarządcza, która stała się bardzo ważnym, integralnym elementem tego procesu. |
| **Czwarta** | Czas trwania: od połowy lat 90. XX wieku do teraz. Najważniejszym celem rachunkowości zarządczej jest współcześnie przyczynianie się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa oraz zaspokajanie potrzeb informacyjnych menedżerów zwłaszcza dotyczących strategicznego zarządzania. Faza ta charakteryzuje się m.in. krytyką budżetowania (w szczególności budżetowania przyrostowego). W niektórych przedsiębiorstwach stosowana jest koncepcja szczupłej rachunkowości biznesu (ang. *Lean Accounting*). Jest to czas niezwykle szybkiego rozwoju rachunkowości zarządczej w praktyce oraz jako działu nauki rachunkowości (w latach 90. często badano przełożenie teorii z zakresu zarządzania kosztami na praktykę). |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Anthony (1989, s. 2), za Szychta (2012b, s. 112); Ashton i in. (1995, s. 25); Jaruga (1997, s. 129); Nahotko, Ayyoub (2002, s. 36-38); Szychta, (2008, s. 26, 66, 191, 409); Sobańska i in. (2009, s. 74-93); Jaruga i in. (2010, s. 42-44), Sobańska i in. (2010b, s. 59); Szadziewska (2003, s. 54).

Rachunkowość zarządcza ewoluuje nieustannie. Już w latach 90. ubiegłego wieku dostrzeżono, że tradycyjna rachunkowość zarządcza nie może zaspokajać zapotrzebowania na informacje kadry zarządzającej (Szychta, 1999, s. 155). Szerzej problem ten zostanie objaśniony w rozdziale 2.

W Polsce swobodne stosowanie rachunkowości zarządczej, a tym samym budżetowania, stało się możliwe dopiero od początku lat 90. XX w. W tym bowiem czasie opublikowano Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (z dnia 15 stycznia 1991 r., Dz.U. z 1991 r. nr 10, poz. 35), które znosiło bezpośrednie regulacje rządowe związane z zakładowym planem kont, jak również z rachunkiem kosztów przedsiębiorstwa (Sobańska i in., 2010a, s. 617). M.in. plany kont, instrukcje dotyczące rachunku kosztów, wymagania sprawozdawcze były wcześniej szczegółowo określane przez Ministerstwo Finansów, jak również stosowane były specjalne instrukcje wydawane przez zjednoczenia branżowe, które związane były np. z kalkulacją kosztów (Jaruga i in., 2010, s. 60). Jako ciekawostkę historyczną można uznać fakt, iż Stocznia Szczecińska SA była pierwszym polskim przedsiębiorstwem, które wdrożyło budżetowanie. Należy dodać, że metoda ta przyniosła tej jednostce wymierne korzyści (Nahotko, Ayyoub, 2002, s. 38).

Warto także nadmienić, że na kształt rachunkowości zarządczej w Polsce mają wpływ koncepcje ukształtowane w krajach anglojęzycznych (rachunkowość zarządcza - ang. *management accounting*), jak również niemiecki wariant - *controlling* (Jaruga i in., 2010, s. 61). Wielu autorów spiera się obecnie na temat różnic między *controllingiem* a rachunkowością zarządczą. Należy zwrócić uwagę na fakt, że współcześnie obydwie te koncepcje nie różnią się od siebie (zob. Sobańska i in., 2010b; Dobroszek, Szychta, 2009, s. 21-22).

W tym miejscu warto odpowiedzieć na pytanie, jaki jest główny cel stosowania rachunkowości zarządczej na początku XXI wieku. Wydaje się, że - jak piszą I. Sobańska i in. (2009, s. 68) - jest nim przede wszystkim „*dostarczanie informacji odpowiadających specjalnym potrzebom formułowanym przez menedżerów wszystkich poziomów zarządzania wyróżnionych w podmiocie gospodarczym i pracowników (lub zespołów), decydujących o jego przyszłości oraz pomiar dokonań, wykorzystywany do szacowania i oceny realizacji celu pomiotu, a także motywowania pracowników*".

Najchętniej stosowanym narzędziem rachunkowości zarządczej w Polsce jest budżetowanie operacyjne, wraz z analizą odchyleń (Jaruga i in., 2010, s. 62), które

służy przede wszystkim koordynacji działań przedsiębiorstwa (Jaruga i in., 2010, s. 464).

Budżetowanie operacyjne było jedną z metod rachunkowości zarządczej stosowaną w przedsiębiorstwach Du Pont oraz General Motors, po tym jak spółka Du Pont przejęła kontrolę nad tą firmą (Łada-Cieślak, 1999, s. 25), jeszcze przed 1925 rokiem (Szychta, 2008, s. 40). Od tego czasu można datować erę budżetowania operacyjnego jako jednego z ważniejszych narzędzi wspomagających zarządzanie, stosowanych w wielu przedsiębiorstwach na całym świecie.

Współcześnie duży wpływ na budżetowanie (w tym na budżetowanie operacyjne) ma fakt rozwoju informatyki, zarówno w odniesieniu do sprzętu komputerowego, jak również do oprogramowania. Dzięki temu możliwe do zastosowania stają się coraz bardziej wyrafinowane rozwiązania algorytmiczne, co równolegle ze stale zwiększającymi się mocami obliczeniowymi komputerów przyczynia się do tworzenia lepszych programów wspomagających budżetowanie. Istotny jest także masowy dostęp do komputerów w społeczeństwach wysoko rozwiniętych. Już w latach 90. XX wieku doceniano rolę nowoczesnych systemów informacyjnych wspartych rozwiązaniami internetowymi w zasilaniu narzędzi rachunkowości zarządczej (zob. Kogan i in., 1997).

### 1.1.3. Perspektywy badawcze oraz teoria uwarunkowań sytuacyjnych w odniesieniu do budżetowania operacyjnego

Wraz z postępem rachunkowości zarządczej, następował rozwój badań związanych z tą tematyką. Początkowo rachunkowość zarządcza, w tym budżetowanie, które było przedmiotem badań od lat 50. XX wieku (Łada-Cieślak, 1999, s. 25), była analizowana pod kątem aspektów ekonomicznych, następnie wprowadzone zostały aspekty behawioralne (Łada-Cieślak, 2000b, s. 123). W 1967 roku S. W. Becker wprowadził termin rachunkowość behawioralna (ang. *behavioral accounting*), który oznaczał stosowanie metod znanych z psychologii oraz socjologii do badania związków pomiędzy procedurami i informacjami rachunkowości a postępowaniem decydentów i innych osób pracujących w przedsiębiorstwie (Szychta, 2008, s. 59). W kontekście rozważań nad budżetowaniem, interesujące są prace C. Argyrisa, który analizował m.in. wpływ, jaki ma budżetowanie na zachowania pracowników (Szychta, 2008, s. 59-60). Aspekt ekonomiczny związany był z badaniem i opracowywaniem nowych rozwiązań

budżetowych (Nahotko, Ayyoub, 2002, s. 37). Budżetowanie badane było również w świetle teorii agencji. Koncentrowano się głównie na rozważaniach dotyczących przedsiębiorstw zdecentralizowanych, w których analizowano stosowanie budżetowania jako narzędzia wspomagającego dokonywanie oceny pracy kadry, jak również motywowania (Łada-Cieślak, 2000b, s. 127). W tabeli 1.5 przedstawiono główne perspektywy naukowe (ekonomiczną, psychologiczną oraz socjologiczną) badań budżetowania operacyjnego.

**Tabela 1.5. Perspektywy naukowe badania budżetowania operacyjnego**

| Perspektywa | Główne pytanie | Krótka charakterystyka |
|---|---|---|
| **Ekonomiczna** | „*Jaka jest ekonomiczna wartość stosowania budżetowania dla właścicieli oraz pracowników?*” | Budżetowanie postrzegane jest jako część systemu rachunkowości zarządczej organizacji. Badania koncentrują się przede wszystkim na poszukiwaniach odpowiedzi na pytania o ekonomiczne skutki stosowania budżetowania oraz na stanie „równowagi budżetowej”, która ma zapewnić jednoczesną maksymalizację często sprzecznych ze sobą interesów właścicieli oraz menedżerów. Istotna jest tu komunikacja pomiędzy kierownikiem a podwładnym, duże znaczenie ma zakres informacji przekazywanych w obie strony. Przedmiotem analizy jest m.in. luz budżetowy. W badaniach wykorzystywana jest często teoria agencji (ang. *agency theory)*. |
| **Psychologiczna** | „*Jaki jest wpływ stosowania budżetowania na samopoczucie, zachowanie oraz pracę osób w organizacji?*” | W ramach tej perspektywy analizuje się np. efekty budżetowania, które są inne w odniesieniu do różnych osobowości. Badane są zatem zachowania i postawy jednostek, które dążą do uzyskania stanu równowagi wewnętrznej, ale zazwyczaj znajdują się w stanie nierównowagi. Analizowany jest m.in. proces podejmowania decyzji budżetowych (sposób dokonywania wyboru spośród alternatywnych możliwości). W zakresie tej perspektywy badaniom podlega także wpływ stresu na działania związane z budżetowaniem, jak również stosowanie gier budżetowych, procesy motywacyjne. Badania budżetowe opierają się na tzw. spójności poznawczej (ang. *cognitive consistency).* |
| **Socjologiczna** | „*Jak budżetowanie wpływa na podejmowanie decyzji oraz na procesy* | Nacisk położony jest na dostosowywanie celów i zachowań poszczególnych osób do celów i zamierzeń organizacji (gdyż cele te |

| | | |
|---|---|---|
| | *negocjacyjne wobec zróżnicowanych interesów dotyczących planowania i sterowania zasobami społecznymi oraz organizacyjnymi?*” | nie muszą być zbieżne), jak również na roli, jaką członkowie organizacji odgrywają w kształtowaniu tych ogólnych celów poprzez budżetowanie. W badaniach stosowana jest m.in. teoria uwarunkowań sytuacyjnych (ang. *contingency theory*). Analizowana jest np. rola budżetowania w relacjach pomiędzy różnymi częściami organizacji (subjednostkami). |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Covaleski i in. (2003, s. 8-33) oraz Szychta (2008, s. 408).

Widać zatem wyraźnie, iż budżetowanie operacyjne jest analizowane wieloaspektowo. Warto również zaznaczyć, że istotne miejsce w badaniach zajmuje teoria uwarunkowań sytuacyjnych (*contingency theory*)[5]. Jak podkreślają J. Islam oraz H. Hu (2012, s. 5159) „*teoria uwarunkowań sytuacyjnych jest podejściem do badania zachowań organizacyjnych, w którym wyjaśnienia przedstawiają, w jaki sposób warunkujące czynniki takie jak technologia, kultura i zewnętrzne otoczenie wpływają na budowę oraz funkcje organizacji*”. Dwa ostatnie czynniki warunkujące mogą być rozumiane intuicyjnie, wyjaśnienia natomiast wymaga aspekt związany z technologią. R. H. Chenhall (2003, s. 139) tłumaczy, że „*ogólnie technologia odnosi się do tego, w jaki sposób funkcjonują w organizacji procesy pracy (sposób w jaki zadania przekształcają wejścia w wyjścia), wraz ze sprzętem (np. maszyny i narzędzia), materiałami, ludźmi, oprogramowaniem i wiedzą*”. Istnieją trzy główne typy zagadnień, które rozważane są w ramach teorii uwarunkowań sytuacyjnych, w kontekście badań nad rachunkowością zarządczą (Islam, Hu, 2012, s. 5161):

- „*dopasowywanie sterowania organizacją oraz jej struktury;*
- *wpływ powyższych dopasowań na wyniki działalności;*
- *analiza wielu czynników warunkujących, wraz z wpływem, jaki mają one na budowę organizacji*”.

Podsumowując, badania w nurcie teorii uwarunkowań sytuacyjnych zakładają, iż nie istnieje jeden, właściwy dla wszystkich podmiotów model zarządzania przedsiębiorstwem, gdyż wpływ na niego wywierają odmienne dla różnych podmiotów czynniki warunkujące o charakterze zarówno zewnętrznym, jak i wewnętrznym. Trudno

[5] Jak podkreśla B. Nita (2013, s. 194) nurt sytuacyjny „*jest do dzisiaj jednym z dominujących podejść badawczych w rachunkowości zarządczej*”. W artykule tym autor dokonał wyczerpującego przeglądu najważniejszych zagadnień związanych z teorią uwarunkowań sytuacyjnych (w kontekście rozważań nad rachunkowością zarządczą).

zatem mówić o jednej teorii uwarunkowań sytuacyjnych, raczej o zbiorze teorii, które sprawdzają się tylko w określonych, specyficznych warunkach (Chenhall, 2003, s. 157, por. Nita, 2013, s. 195). Jak zauważa T. Pock (2007, s. 19), „*można postawić hipotezę, że lepsze dopasowanie systemu sterowania przedsiębiorstwem do zmiennych warunkujących (contingency variables) powoduje zwiększenie dokonań, zarówno organizacyjnych, jak i indywidualnych*". W szczególności dotyczy to sterowania jednostką za pomocą budżetowania operacyjnego, czemu poświęconych jest wiele prac badawczych. Wskazywane jest to, iż różne czynniki mają wpływ na proces budżetowania operacyjnego, który to proces pod ich wpływem nabiera pewnych cech i w ten sposób lepiej dostosowuje się do warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa, co z kolei ma wpływ na osiągane wyniki (Lavarda, 2012, s. 5)[6].

Książka pod tytułem „*The Game of Budget Control*", autorstwa G. H. Hofstede (1968), jest uważana za jedną z pierwszych prac poświęconych zagadnieniom rachunkowości zarządczej (w szczególności budżetowaniu), która uwzględniała perspektywę warunkową (Islam, Hu, 2012, s. 5160).

Istotne jest także zwrócenie uwagi na fakt, iż czynniki, które oddziaływają na organizację wpływają także wzajemnie na siebie, co oznacza, że zmiana któregokolwiek z nich może prowadzić do zmian w pozostałych (Lavarda, 2012, s. 3). Świadczy to o stopniu skomplikowania analiz, które muszą być przeprowadzane w ramach omawianych badań.

Ważne jest podkreślenie, iż wyniki badań na temat wpływu różnych czynników na system kontroli kierowniczej (SKK, ang. *management control system - MCS*), którego elementem często jest budżetowanie operacyjne, mogą być odmienne w różnych podmiotach. Jak zwraca uwagę R. H. Chenhall (2003, s. 127) „*przeprowadzanie badań opartych na analizie uwarunkowań ma długą tradycję w badaniach nad systemami kontroli kierowniczej. Naukowcy próbowali wyjaśnić efektywność SKK analizując jego struktury, które najlepiej pasują do istoty otoczenia, stosowanej technologii, wielkości przedsiębiorstwa, jego struktury, przyjętej strategii oraz kultury narodowej*". Podsumowując, kontekst, w jakim funkcjonuje system kontroli kierowniczej, ma istotne znaczenie dla jego poprawnej budowy (Chenhall, 2003, s. 128).

[6] Przegląd czynników sytuacyjnych (w odniesieniu do rachunkowości zarządczej) znajduje się w Nita (2009, s. 265, za Nita, 2013, s. 200).

Jak już wcześniej wspomniano, istotnym elementem *SKK* jest często budżetowanie operacyjne, którego cechy, podobnie jak inne właściwości *SKK*, są badane w ramach analizowanej teorii. Wśród nich wymienić można m.in. partycypację w budżetowaniu, luz budżetowy, czy też przykładaną wagę do wykonywania budżetów (Chenhall, 2003, s. 129).

XXI wiek charakteryzuje się potęgującymi się procesami globalizacyjnymi, można obserwować wiele fuzji i przejęć, czego konsekwencją w wielu branżach jest nasilona konkurencja między coraz większymi podmiotami. Interesujące jest, że w większości badań nad *SKK* obiektami analiz są duże organizacje, wielkość przedsiębiorstw[7] rozpatrywana jest często jednocześnie z innymi czynnikami (Chenhall, 2003, s. 148). Wydaje się jednak, że wobec tak licznych konsolidacji podmiotów, czynnik ten będzie coraz częściej analizowany samodzielnie.

W kontekście rozważań nad kształtem *SKK* istotne znaczenie ma również kultura narodowa. Badania jej związków z budową *SKK* mają wymiar raczej socjologiczny, stanowią niejako rozszerzenie, rozbudowę badań przeprowadzanych na gruncie teorii organizacji (Chenhall, 2003, s. 152).

Warto podkreślić raz jeszcze, że analiza wyników badań związanych z teorią uwarunkowań sytuacyjnych skłania do wniosku, że powinny być stosowane odmienne strategie sterowania różnymi przedsiębiorstwami (Burns, Waterhouse, 1975, s. 178). Prowadzi to do konkluzji, że także konstrukcja budżetowania operacyjnego w różnych podmiotach powinna być odmienna. Ścisłe kopiowanie rozwiązań opracowanych dla innych jednostek może prowadzić do niewłaściwej implementacji tego narzędzia, z powodu nieuwzględniania czynników, które powinny wpływać na jego budowę i stosowane procedury. Można stwierdzić ogólnie, iż budżetowanie w różnych przedsiębiorstwach może być stosowane odmienne, co wynika z wpływu czynników zewnętrznych, jak również wewnętrznych (Merchant, 1981, s. 814; Sharma, 2002, s. 105).

Duży wkład w dorobek badań nad budżetowaniem operacyjnym mają zatem analizy wpływu na to narzędzie różnych elementów z otoczenia przedsiębiorstwa, jak również np. jego struktury, czy wielkości. Potwierdziło to badanie przeprowadzone w odniesieniu do brazylijskiego przedsiębiorstwa włókienniczego, które wykazało, że zarówno środowisko, jak i struktura podmiotu, jego wielkość, przyjęta strategia oraz

[7] Mierzona zazwyczaj liczbą pracowników (Chenhall, 2003, s. 149).

stosowna technologia mają wpływ na system budżetowania (Lavarda, 2012, s. 16). Niektórzy autorzy wskazują, że podstawowym czynnikiem, analizowanym w ramach badań opartych na analizie uwarunkowań jest otoczenie zewnętrzne (Chenhall, 2003, s. 137). Tymczasem wielu badaczy zwracało uwagę, że najistotniejszym czynnikiem, wpływającym m.in. na charakterystyki budżetowania (wśród których wymienić można np. częstotliwość prognozowania, czy sposób oceny osiągnięć), jest wielkość przedsiębiorstwa[8] (Sharma, 2002, s. 105).

Poniżej przedstawione są przykładowe wyniki badań nad budżetowaniem z zakresu teorii uwarunkowań sytuacyjnych. Analizy przeprowadzone przez D. S. Sharma w 106 hotelach wykazały m.in., że (2002, s. 119):

- rosnąca wielkość jednostki jest dodatnio skorelowana z szerszym stosowaniem budżetów do: komunikacji[9]; sterowania przedsiębiorstwem; oceny osiągnięć;
- rosnąca zmienność otoczenia jest pozytywnie skorelowana z: szerszym stosowaniem budżetów do komunikacji oraz do prognozowania; częstszym stosowaniem budżetów do prognozowania;
- nieprzewidywalność otoczenia jest ujemnie skorelowana z szerszym stosowaniem budżetów do komunikacji;
- nasilenie konkurencji jest dodatnio skorelowane z częstszym i szerszym stosowaniem budżetów do prognozowania;
- zwiększająca się decentralizacja jest dodatnio skorelowana z szerszym stosowaniem budżetów do sterowania, jak również oceny osiągnięć.

Po przebadaniu 19 przedsiębiorstw reprezentujących przemysł energetyczny, okazało się, że wraz ze wzrostem wielkości podmiotów m.in. (Merchant, 1981, s. 821, 825-826):

- rósł stopień decentralizacji przedsiębiorstw;
- wzrastało stosowanie budżetów w sposób administracyjny (bardziej sformalizowany);
- kładziono większy nacisk na osiąganie celów założonych w budżetach;

[8] Zdaniem wielu uczonych wraz ze wzrostem wielkości podmiotu rosną trudności w zakresie komunikacji, czy też np. koordynacji działań (Sharma, 2002, s. 105).

[9] Innym ciekawym wynikiem badania było ustalenie, iż te hotele, które znajdowały się w sieci, szerzej stosowały budżety w celach komunikacyjnych oraz do oceny osiągnięć, od tych, które działy indywidualnie (Sharma, 2002, s. 123).

- zwiększała się formalna partycypacja menedżerów średniego szczebla w procesie budżetowania;
- zmniejszała się liczba bezpośrednich, interpersonalnych kontaktów tych menedżerów w dół oraz w górę hierarchii;
- stosowano bardziej formalne sposoby komunikacji.

W kontekście technologii, jako czynnika warunkującego, istotne znaczenie ma fakt, iż można zaobserwować mniejszy luz budżetowy w przypadku przedsiębiorstw, w których m.in. występują przewidywalne, zautomatyzowane procesy, gdyż nie musi on spełniać roli specyficznego bufora, zabezpieczenia przed niespodziewanymi zmianami (Merchant, 1985, za Chenhall, 2003, s. 140). Warto przy tym zwrócić uwagę na fakt, iż im bardziej technologia jest wystandaryzowana, a procesy zautomatyzowane, tym mocniej przedsiębiorstwa polegają na formalnym sterowaniu, z wykorzystaniem tradycyjnych budżetów (Chenhall, 2003, s. 140-141). W firmach o charakterze usługowym na system budżetowania istotnie wpływa postrzegana niepewność otoczenia (ang. *perceived environmental uncertainty PEU*) (Fitzgerald i in., 1991, za Sharma, 2002, s. 104). Jednocześnie już w latach 80. XX wieku zauważono, iż badania nad wpływem na przedsiębiorstwa ze strony *PEU* przynoszą czasem wyniki, które są sprzeczne (Milliken, 1987, za Sharma, 2002, s. 106). W 2011 r. opublikowano wyniki badań przeprowadzonych wśród menedżerów szwedzkich przedsiębiorstw produkcyjnych, które sugerują, że m.in. niepewność otoczenia jest ujemnie skorelowana z poczuciem, że tradycyjne, roczne budżetowanie jest użyteczne (Ekholm, Wallin, 2011, s. 153). Inny autor wskazuje, że przedsiębiorstwa, których otoczenie zewnętrzne ma charakter coraz bardziej nieprzyjazny, jak również turbulentny, kładą coraz większy nacisk na budżetowanie w ujęciu tradycyjnym (Chenhall, 2003, s. 138). Niektórzy badacze dowodzili, że w warunkach wysokiej zmienności otoczenia wskazane jest stosowanie budżetów w celach komunikacyjnych (Sharma, 2002, s. 112). Interesująca w tym kontekście jest praca C. S. Chapmana (1998), który wykazywał m.in., że stosowanie tradycyjnej rachunkowości, której towarzyszy natężona komunikacja o charakterze werbalnym (która powinna odbywać się między różnymi grupami w organizacji) może przynieść dobre efekty w warunkach niepewności (Chenhall, 2003, s. 131). Niektórzy autorzy wykazywali, że w warunkach nasilonej konkurencji stosowanie budżetów do oceny osiągnięć, czy sterowania może prowadzić do „*dysfunkcyjnych zachowań zarządczych*" (Sharma, 2002, s. 109).

Warto także nadmienić, że w małych podmiotach gospodarczych, sterowanie nie musi być często sformalizowane (Merchant, 1981, s. 814-815). Inaczej sytuacja przedstawia się w większych jednostkach.

W literaturze przedmiotu pojawiają się także głosy krytyczne wobec badań z nurtu *contingency theory*. Np. Hartmann i Moers (1999) wykazują, że pewna odmiana analizy regresji[10] jest często używana w sposób nieprawidłowy (27 z 28 analizowanych prac zawierało błędy), a jest powszechnie stosowana do testowania hipotez, które zakładają interakcje pomiędzy zmiennymi o charakterze kontekstowym a zmiennymi budżetowymi. Ponadto, jak zauważają ci sami autorzy (1999, s. 292) „*kontyngencyjne teorie rachunkowości stoją w opozycji do uniwersalnych teorii rachunkowości, gdyż łączą efekty lub optymalność systemów rachunkowości z otoczeniem i kontekstem, w których te systemy działają*".

Rola i zachowania kierowników oraz specjalistów ds. rachunkowości są tematem często badanym w kontekście procesu budżetowania (zob. np. Fauré, Rouleau, 2011). Oni bowiem bezpośrednio uczestniczą w sporządzaniu, realizacji oraz kontroli wykonania budżetów, a tym samym są osobami urzeczywistniającymi przyjętą strategię. Dlatego też, tak istotne jest z punktu widzenia zarządzania przedsiębiorstwem jako całością, poznawanie ich zachowań, relacji oraz postaw.

Wśród wszystkich instrumentów rachunkowości zarządczej, budżetowanie operacyjne jest narzędziem, które badane jest najczęściej (Szychta, 2008, s. 408). W latach 1995-2005 budżetowanie operacyjne było najważniejszym instrumentem rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii (Scapens i in., 2003, s. 25-26, za Szychta, 2008, s. 162). Podobnie jest w wielu krajach Europy i świata.

### 1.1.4. Cele stosowania budżetowania operacyjnego

Niezależnie od innych celów, budżetowanie powinno umożliwiać realizację strategii przyjętej przed daną jednostkę gospodarczą. Biorąc pod uwagę horyzont czasowy możemy wyróżnić plany strategiczne (koncentrują się na decyzjach związanych z dostosowywaniem się do otoczenia, które się zmienia), plany taktyczne (związane z celami pośrednimi, które wynikają z planu strategicznego), jak również

[10] Chodzi o *Moderated Regression Analysis*, która „*jest specyficznym zastosowaniem wielokrotnej liniowej analizy regresji*" (Hartmann, Moers, 1999, s. 293).

plany operacyjne (realizacja planów strategicznych i taktycznych) (Penc, 2001, s. 34-35).

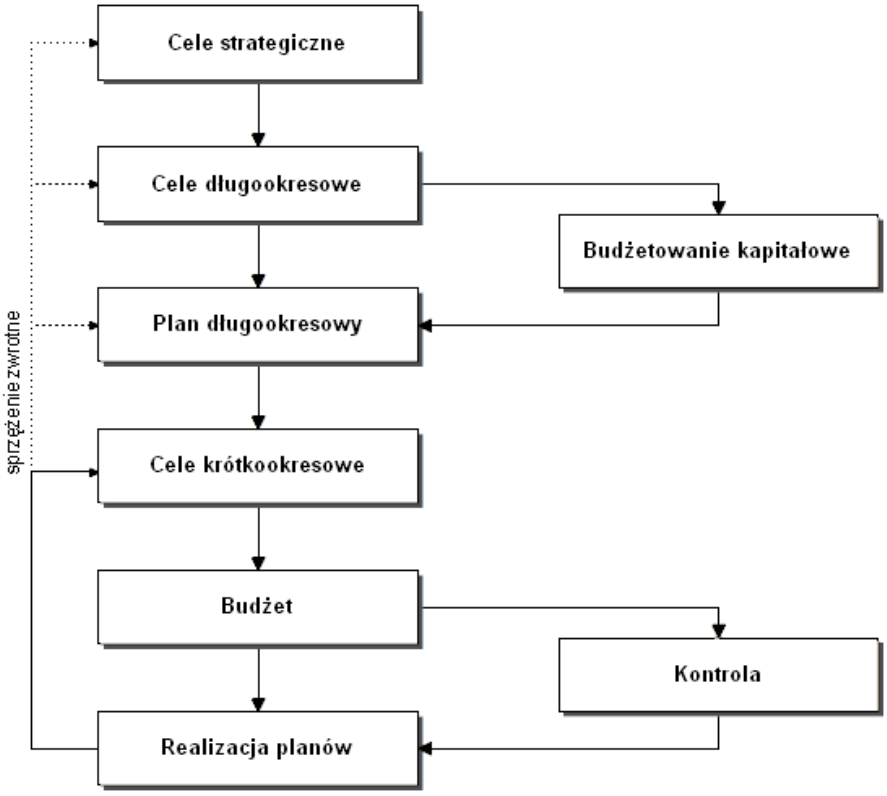
Kluczowa dla każdego przedsiębiorstwa jest przyjęta strategia jego działalności. Na niej bowiem powinny opierać się inne plany i postępowanie członków danej organizacji. I. Sobańska i in. (2009, s. 286) zauważają, iż strategię można rozumieć jako „*drogę, którą przedsiębiorstwo podąża, aby zrealizować swoje cele i misję*". Narzędzia rachunkowości zarządczej generują informacje, które służą do formułowania strategii przedsiębiorstwa (Sobańska i in., 2010a, s. 79); w przypadku budżetowania operacyjnego odbywa się to m.in. poprzez mechanizm sprzężenia zwrotnego i późniejszą analizę przyczyn odchyleń.

Jak zauważa D. F. Harvey (1982), „*dla danej kombinacji warunków organizacyjnych oraz otoczenia istnieje jedna optymalna strategia*". Zdanie to trafnie przedstawia istotę teorii uwarunkowań sytuacyjnych w odniesieniu do strategii działania. Należy również zauważyć, iż w literaturze przedmiotu coraz większego znaczenia nabiera właśnie analiza strategii, jako czynnika, wpływającego na budowę systemu kontroli kierowniczej (Chenhall, 2003, s. 128). Ten sam autor (2003, s. 150) zaznacza, że strategia jest nieco odmiennym w swym charakterze czynnikiem warunkującym, ponieważ „*nie jest elementem kontekstu, jest raczej narzędziem, za pomocą którego menedżerowie mogą wpływać na zewnętrzne otoczenie, na technologie stosowane przez organizację, na kształtowanie jej struktury oraz na kulturę kontrolowania i na system kontroli kierowniczej*".

Warto także zwrócić uwagę na następujące zdanie sformułowane przez E. Nowaka (2011, s. 331): „*współczesna rachunkowość zarządcza powinna być (...) nastawiona na wspomaganie procesu strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem*". Jak pisała A. Jaruga (1997, s. 131), rolą specjalistów ds. rachunkowości jest łączenie „*procesów i systemów organizacji z ich strategicznymi celami*". Po opracowaniu (aktualizacji) strategii, narzędzia rachunkowości zarządczej, w tym budżetowanie, powinny być wykorzystywane do realizacji postawionych celów nadrzędnych.

Zdaniem H. Buk (1997, s. 16): „*roczny budżet można traktować jako podstawowy krok w realizacji strategii organizacji i osiąganiu przez nią celów długoterminowych*". Innymi słowy budżetowanie roczne to rozwinięcie planów długookresowych, w których zapisany jest cel działania danej jednostki gospodarczej (Czubakowska, 2004, s. 75). W związku z tym, jeszcze przed rozpoczęciem właściwego procesu budżetowania,

osoby które będą odpowiedzialne za jego realizację powinny otrzymać założenia strategiczne, wynikające z przyjętej wcześniej strategii działania przedsiębiorstwa, jak również powiązane z obecną i planowaną sytuacją gospodarczą kraju (Szychta, 1998a, s. 199). Na rysunku 1.1 ukazano relacje między budżetowaniem, kontrolą, celami długookresowymi i strategicznymi w przedsiębiorstwie.




**Rysunek 1.1. Związki między celami strategicznymi, długookresowymi celami przedsiębiorstwa a budżetowaniem i kontrolą**
Źródło: Blocher i in. (1999, s. 287), za Sobańska i in. (2009, s. 287).

Narzędziem, które z zasady powinno łączyć strategię przedsiębiorstwa z jej działaniami krótkookresowymi, jest budżetowanie operacyjne. Może być ono określone jako zastosowanie do zarządzania operacyjnego budżetów poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, wraz z wiążącym je budżetem głównym. Trafna definicja została zaproponowana przez A. Szychtę (2008, s. 407): „*budżetowanie operacyjne polega na sporządzaniu i zastosowaniu do zarządzania rocznego budżetu całościowego (globalnego) jednostki gospodarczej oraz budżetów wyodrębnionych w niej ośrodków (centrów) odpowiedzialności za koszty i ośrodków odpowiedzialności za wyniki (centrów kosztów i przychodów, czyli zysków)*”. Budżet całościowy określany jest czasem angielskojęzycznym mianem *master budget*, który jak zauważa M. Foremna-

Pilarska (2004, s. 44) „*jest podsumowaniem finansowym przewidywań zawartych we wszystkich szczegółowych budżetach*".

Jak słusznie pisze M. Łada-Cieślak (2000a, s. 31), „*tradycyjne budżetowanie operacyjne w praktyce przedsiębiorstw jest cyklicznym procesem sporządzania, zatwierdzania i kontroli budżetu rocznego (tzw. budżetu wiodącego). Elementami ogólnej struktury budżetu przedsiębiorstwa są budżety cząstkowe sporządzane dla poszczególnych produktów oraz dla jednostek wewnętrznych (centrów odpowiedzialności) działających w poszczególnych obszarach funkcjonalnych*".

W dalszej części pracy budżetowanie operacyjne będzie rozumiane jako: odmiana budżetowania, polegająca na sporządzaniu i przyjęciu do wykonania szczegółowych, zharmonizowanych, rocznych budżetów dla wszystkich ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie, których wykonanie pozwoli na realizację celów krótkoterminowych jednostki gospodarczej wynikających z przyjętej strategii działania, zapisanych w budżecie głównym, stanowiącym podsumowanie wszystkich budżetów danego podmiotu.

Istotne jest więc dostosowywanie budżetów poszczególnych centrów odpowiedzialności do celów krótkoterminowych przedsiębiorstwa, wynikających z przyjętej wcześniej strategii działania. Jeśli po sporządzeniu budżetu głównego okazuje się, że jego realizacja nie zapewnia wypełnienia tych celów, należy szukać przyczyn i pomysłów usprawnień na poziomie budżetów szczegółowych.

W literaturze przedmiotu można znaleźć wiele ujęć celów, jakim służy stosowanie budżetowania (w różnych jego odmianach). Cele te pokazują, w jaki sposób narzędzie to może wspierać proces zarządzania przedsiębiorstwem. Poniżej przedstawione jest syntetyczne zestawienie różnych podjeść. Najogólniej, budżetowanie to instrument zarządzania, który ma ułatwić osiągnięcie zamierzonych celów przedsiębiorstwa (Hofstede, 1968, s. 22; Czubakowska, 2004, s. 74). Budżetowanie umożliwia porządkowanie, systematyzowanie różnych segmentów działalności jednostki gospodarczej (Winiarska, 1999, s. 155). Warto także dodać, że w literaturze amerykańskiej budżetowanie jest często postrzegane głównie jako narzędzie służące do alokacji zasobów, w literaturze niemieckiej wyraźnie akcentowane jest rozdzielenie budżetowania i planowania (Łada-Cieślak, 1999, s. 26-27).

W wymiarze długookresowym celem budżetowania może być wzrost zaufania kooperantów, jak również poprawa motywacji osób zatrudnionych (Czubakowska,

2004, s. 76). Inne cele stosowania tego narzędzia mogą być następujące (Szychta, 2008, s. 411-412):

- powiadamianie kierownictwa o przewidywanej sytuacji przedsiębiorstwa na końcu okresu budżetowania oraz wspomaganie procesu podejmowania przez nich decyzji poprzez dostarczanie odpowiednich informacji;
- umożliwienie efektywnej implementacji strategii przedsiębiorstwa;
- obniżenie kosztów działalności;
- umożliwienie przeprowadzania rachunku odpowiedzialności;
- właściwe zarządzanie finansami przedsiębiorstwa (w sensie operacyjnym), co ma przełożenie m.in. na zachowanie płynności finansowej oraz na zmniejszenie ryzyka prowadzenia działalności gospodarczej (Czubakowska, 2004, s. 76);
- dostarczanie informacji akcjonariuszom oraz wszystkim instytucjom oraz osobom, które są zainteresowane sytuacją jednostki (Szychta, 2000b, s. 108).

Istotne są także inne cele (Buk, 1997, s. 17):

- osiąganie założonych zamierzeń (zarówno w odniesieniu do całej organizacji, jak również do poszczególnych ośrodków odpowiedzialności) – jak wyżej wspomniano można to uznać za cel najogólniejszy, nadrzędny;
- analiza zapotrzebowania na zasoby różnych rodzajów, które będą niezbędne do realizacji wytyczonych zadań;
- analiza środków realizacji tych zadań – w obydwu przypadkach zasadnicze znaczenie ma ostateczny wybór zasobów (i ich ilości) oraz środków;
- analiza wykonania przyjętych do realizacji zadań;
- koordynacja działalności jednostek, wchodzących w skład organizacji;
- analiza skutków finansowych wykonanych planów.

W odniesieniu do eksploatacji zasobów pozostających do dyspozycji jednostki gospodarczej, budżetowanie służy zwiększeniu efektywności ich wykorzystywania (Surmacz i in., 2010, s. 41). Budżetowanie może być także postrzegane jako instrument, dzięki któremu podejmowanie istotnych decyzji w przedsiębiorstwie staje się łatwiejsze (Szychta, 2008, s. 131).

Niezależnie od celów budżetowania przedstawionych wcześniej, jako specyficzna odmiana tego instrumentu, budżetowanie operacyjne szczególnie (Nowak, 2011, s. 286): nastawione jest na poprawę rezultatu finansowego (działalność operacyjna

przedsiębiorstwa), istotny jest również wzrost skuteczności w zakresie stosowania zasobów jednostki gospodarczej. Poprzez stosowanie budżetowania operacyjnego, działania przedsiębiorstwa powinny być bardziej efektywne (Szychta, 2000a, s. 470). Szczegółowe cele budżetowania operacyjnego zostały przedstawione przez S. Nahotko i S. Ayyouba (2002, s. 75): „*poprawa płynności finansowej, kontrola poziomu zysku operacyjnego, obniżenie poziomu ryzyka i niepewności w działalności gospodarczej, wzrost sprawności organizacyjnej, doskonalenie operatywnego zarządzania produkcją (koordynowanie przebiegu prac)*". Cele sporządzania budżetów według opinii C. Drury'ego (1996, s. 370) to:

- „*wsparcie planowania rocznej działalności;*
- *koordynacja działań różnych części organizacji oraz upewnienie się, że działania tych części wzajemnie się harmonizują;*
- *komunikowanie zamierzeń różnorodnych kierownikom centrów odpowiedzialności;*
- *motywowanie menedżerów do przykładania starań dla osiągnięcia celów wytyczonych przez całą organizację;*
- *sterowanie działalnością;*
- *ocena pracy menedżerów*".

Kontrolowanie realizacji poszczególnych budżetów możliwe jest dzięki analizie odchyleń, która polega na obliczaniu różnicy pomiędzy danymi zapisanymi w budżetach a danymi faktycznymi (Łada-Cieślak, 2001, s. 71). Istota analizy odchyleń zostanie przedstawiona w podrozdziale 1.2.1.

Podsumowując, stosowanie budżetowania sprzyja celowemu kształtowaniu kosztów (i wydatków), przychodów (i wpływów), jak również bieżąco na nie oddziałuje (Tkaczuk, Karpa, 2000, s. 263). Można także powiedzieć, że procedura budżetowania, o której będzie mowa w podrozdziale 1.2, determinuje cel budżetowania dla danego przedsiębiorstwa (Winiarska, 1999, s. 155). W różnych przedsiębiorstwach cele stosowania tego narzędzia mogą być inne. Istotne jest jednak zawsze, by procedury (indywidualnie przygotowywane przez każdą jednostkę gospodarczą) zostały dopasowane do założonych wcześniej celów, a nie odwrotnie.

Budżety operacyjne znajdują szerokie zastosowanie w strukturach hierarchicznych, tam gdzie można obserwować wieloszczeblowy model zarządzania (Szychta, 2000b, s. 100). Właśnie w takich przedsiębiorstwach cele budżetowania są

realizowane najlepiej. Oczywiście w poszczególnych jednostkach gospodarczych budżetowanie różni się znacząco, zawsze jednak budżety powinny być traktowane nie jako prognozy, tylko jako zadania do wykonania, wytyczne do osiągnięcia, co pozwoli na dokonywanie ocen pracy (i motywowanie) kierowników ośrodków odpowiedzialności (Szychta, 2000b, s. 106).

Poniżej przedstawiona jest syntetyczna, podsumowująca charakterystyka budżetowania operacyjnego. Budżetowanie operacyjne m.in. (Nowak, 2011, s. 285):

- jest związane z zasadniczą działalnością jednostki gospodarczej;
- dotyczy zazwyczaj rocznego horyzontu czasowego (pozwala na osiąganie celów krótkookresowych);
- w dużych jednostkach budżet operacyjny jest tworzony jako zestawienie budżetów poszczególnych ośrodków odpowiedzialności (jeśli są wyodrębnione w strukturze organizacyjnej);
- pozwala na wdrażanie strategii przedsiębiorstwa.

## 1.2. Proces budżetowania operacyjnego

### 1.2.1. Przebieg procesu budżetowania operacyjnego

W procesie budżetowania operacyjnego można wyróżnić trzy etapy (Szychta, 2000a, s. 472):

- opracowanie budżetu (planowanie);
- wdrożenie budżetu;
- kontrola (sterowanie) przez budżet.

Podobne podejście zaprezentowane jest na rysunku 1.2, który przedstawia fazy procesu budżetowania oraz powiązania między nimi. Na uwagę zasługuje fakt, iż działania korygujące mogą dotyczyć bezpośredniej realizacji budżetu (np. gdy w trakcie wykonywania zadań kontrola wykazała, iż osiągnięcie założonych celów jest mało prawdopodobne), jak również etapu jego tworzenia (np. poprzez wprowadzanie nowych założeń do budżetów przyszłych okresów).

**Rysunek 1.2. Fazy procesu budżetowania**

Źródło: Nowak (2009, s. 276).

W tabeli 1.6 przedstawiono cykl budżetowania w przedsiębiorstwie z wyszczególnieniem wykonywanych czynności, charakterystycznych dla poszczególnych faz.

**Tabela 1.6. Cykl budżetowania w przedsiębiorstwie**

| Fazy procesu budżetowania<br>Czas | Sporządzanie budżetu | Realizacja budżetu | Kontrola budżetowania |
|---|---|---|---|
| **Rok poprzedzający rok budżetowy** | - analiza strategiczna planów długoterminowych,<br>- przyjęcie założeń budżetowych,<br>- wskazanie ograniczeń budżetowych,<br>- zestawienie budżetu przedsiębiorstwa,<br>- przekazanie budżetów ośrodkom odpowiedzialności. | | |
| **Rok budżetowy** | Przeprowadzenie korekt budżetu w trakcie roku budżetowego. | - wykonywanie zadań określonych w budżecie,<br>- podejmowanie działań zaradczych w sytuacji zagrożenia realizacji budżetu. | - sporządzanie raportów z postępów w realizacji budżetu,<br>- identyfikacja zagrożeń dla realizacji budżetu. |
| **Rok następny po roku budżetowym** | Uwzględnienie ustaleń kontroli z poprzedniego roku. | | - sporządzenie raportów z wykonania budżetu,<br>- ustalenie i analiza |

| | |
|---|---|
| | odchyleń wykonania od budżetu,<br>- wyciąganie wniosków dla następnych okresów budżetowych. |

Źródło: Nowak (2011, s. 274).

Opisany w tabeli 1.6 cykl budżetowania odnosi się do budżetowania operacyjnego, gdyż m.in. zakłada roczny horyzont czasowy planów, jak również przygotowywanie zestawień dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, wraz z wiążącym je budżetem przedsiębiorstwa.

Kontrola budżetowa[11] może być realizowana (Nowosielski, 2000, s. 51):

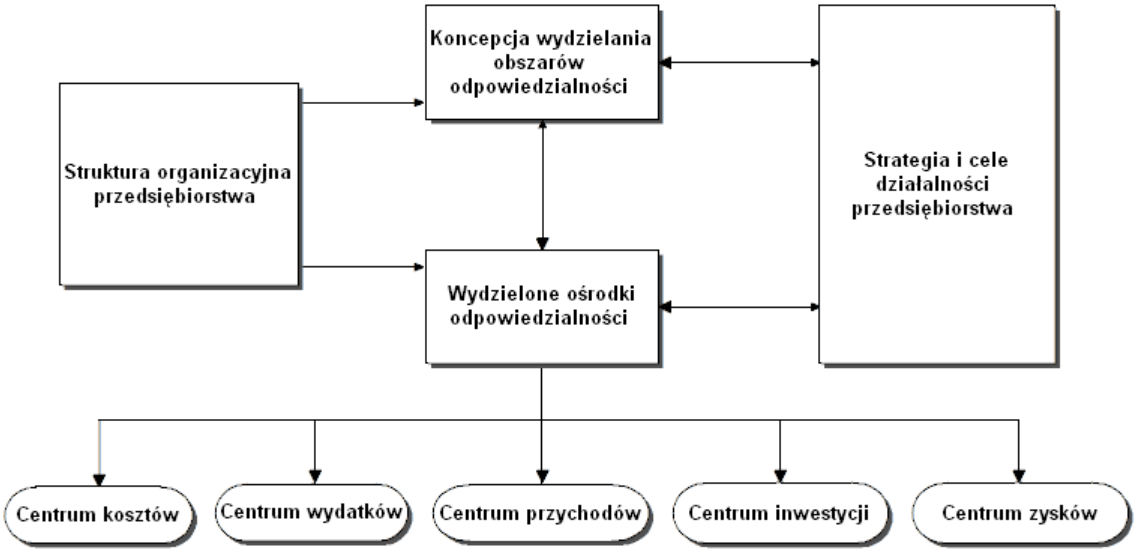
- jeszcze przed rozpoczęciem realizacji budżetów (sprawdzenie czy poszczególne centra są odpowiednio wyposażone w środki realizacji zadań);
- podczas realizacji budżetów (sprawdzanie osiągalności założonych celów i umożliwienie ewentualnej reakcji);
- po realizacji budżetów.

Na szczególną uwagę zasługuje często pomijana w literaturze przedmiotu kontrola wstępna. Wydaje się, że nie powinna być ona zaniedbywana, czy przeprowadzana powierzchownie. Jeśli na tym etapie zostanie popełniony błąd, to osiągnięcie założonych celów może okazać się niemożliwe.

W tym miejscu warto także wspomnieć o podziale przedsiębiorstwa na poszczególne ośrodki (centra) odpowiedzialności, dla których później sporządza się osobne budżety[12]. Kryteria podziału zostały przedstawione na rysunku 1.3. Przyjęta procedura budżetowania musi być dostosowana do tego podziału, w przeciwnym wypadku będzie ona nieefektywna, podobnie jak w sytuacji dokonywania podziału jednostki na ośrodki w taki sposób, by dopasować strukturę do narzuconej procedury.

[11] Temat raportowania realizacji budżetów został wyczerpująco ujęty w Nita (2014, s. 254-263).

[12] Temat wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie został obszernie przedstawiony w Nowak (2009, s. 197-202).




**Rysunek 1.3. Kryteria wyodrębniania centrów odpowiedzialności**
Źródło: Czubakowska (2004, s. 113).

Pośredni oraz bezpośredni wpływ na podział jednostki (wyodrębnianie poszczególnych ośrodków odpowiedzialności), który jest przejawem decentralizacji zarządzania (E. Nowak, 2000, s. 44), ma w sposób oczywisty struktura przedsiębiorstwa, jak również przyjęta strategia działania (Czubakowska, 2004, s. 112-113). Ośrodkami odpowiedzialności mogą być pojedyncze komórki przedsiębiorstwa lub też kilka komórek jednocześnie (Winiarska, 1999, s. 156). Przykładem centrum przychodów może być dział marketingu, czy też sprzedaży (Wermut, 1995, s. 134). Ośrodki odpowiedzialności za koszty to często wydziały produkcyjne (lub ich części), w centrach wydatków natomiast trudno zaobserwować sprzężenie pomiędzy działalnością a kosztami, czego przykład stanowi chociażby dział administracji (Wermut, 1995, s. 123, 133-134). Inny autor zwraca uwagę, iż centrami zysku mogą być np. zakłady produkcyjne (chodzi o wyroby finalne), natomiast centrami kosztów np. działy sprzedaży, zaopatrzenia, czy też zakłady produkcji pomocniczej (Januszewski i in., 2000, s. 69). Oznacza to, iż nie ma sztywnych reguł podziału przedsiębiorstwa na ośrodki, proces ten musi być w każdym przypadku elastyczny, dopasowany do bieżących wewnętrznych oraz zewnętrznych warunków funkcjonowania jednostki. Zawsze jednak zadaniem poszczególnych centrów jest takie funkcjonowanie, by ich działania stawały się coraz bardziej efektywne, w czym pomocne jest budżetowanie (Nowosielski, 2000, s. 46).

Istotne jest, że - jak zauważają J. Islam oraz H. Hu (2012, s. 5159) - „*nie ma jednego rodzaju struktury organizacyjnej, który w równym stopniu nadawałby się do zastosowania we wszystkich organizacjach (...) skuteczność organizacji zależy od dopasowania lub zgodności pomiędzy typem technologii, zmiennością otoczenia, wielkością organizacji, cechami struktury organizacyjnej i jej systemu informacji*". Po przebadaniu 25 podmiotów gospodarczych, reprezentujących różne branże, okazało się m.in., iż centralizacja przedsiębiorstw była ujemnie skorelowana zarówno z ich wielkością, jak również ze strukturyzacją działań (Burns, Waterhouse, 1975, s. 190). Istnieją także badania, wskazujące na to, że decentralizacja przedsiębiorstw jest dodatnie skorelowana zarówno z postrzeganym nasileniem konkurencji, jak również z turbulencyjnością otoczenia (Sharma, 2002, s. 109).

Ciekawa praca została opublikowana także przez K. A. Merchanta (1985), który m.in. analizował warunkowe relacje między wykorzystywaniem informacji budżetowych oraz np. stopniem decentralizacji przedsiębiorstwa (Islam, Hu, 2012, s. 5160).

Po przeanalizowaniu literatury przedmiotu, R. H. Chenhall (2003, s. 147) wysnuł następujący wniosek: „*duże, zróżnicowane organizacje, które cechuje większe zdecentralizowanie struktury, wykorzystujące zaawansowane technologie, stosują bardziej formalne, tradycyjne systemy kontroli kierowniczej (np. budżety, formalną komunikację)*".

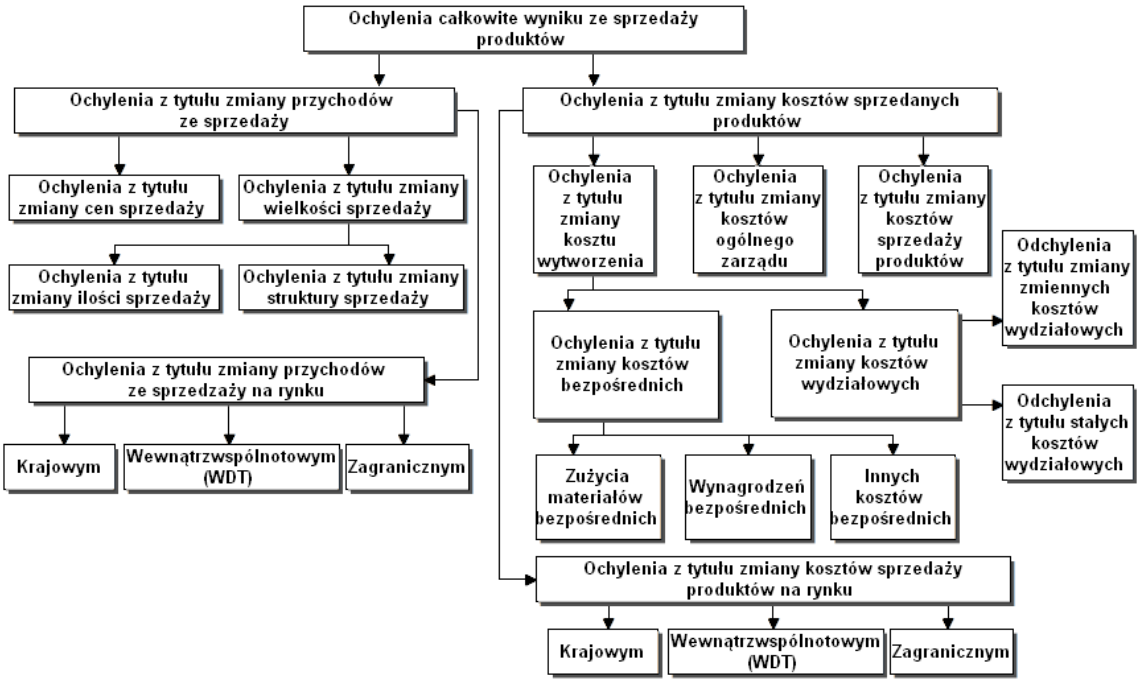
Przed przystąpieniem do sporządzania poszczególnych budżetów, istotne znaczenie ma zbieranie informacji związanych z poprzednimi okresami oraz przygotowanie założeń budżetowych, co odbywa się w trzech etapach (Szczęsny, Śliwa, 2010, s. 20-22):

- etap I polega na wytyczeniu szczegółowych celów krótkookresowych oraz założeń ekonomicznych (mogą one dotyczyć np. wzrostu sprzedaży, zmiany poziomu zatrudnienia), które są powiązane ze strategią;
- etap II to zidentyfikowanie tych czynników, które mają ograniczający wpływ na sprzedaż (jej wielkość oraz strukturę);
- etap III zakłada wykonanie analizy SWOT[13].

[13] Analiza SWOT polega na analizie słabych stron (ang. *Weaknesses*), mocnych stron (ang. *Strenghts*), szans (ang. *Opportunities*), zagrożeń (ang. *Threats*) przedsiębiorstwa oraz na wyciąganiu wniosków o charakterze strategicznym (Altkorn, 2003, s. 378).

Niezwykle istotne znaczenie dla funkcjonowania przedsiębiorstwa ma sterowanie budżetowe, gdyż umożliwia reagowanie na niekorzystne zdarzenia oraz pozwala na unikanie części z nich w przyszłości. Składa się na nie analiza odchyleń, analiza przyczyn powstawania odchyleń oraz sprzężenie zwrotne (Jaruga i in., 2010, s. 478). Porównywanie faktycznych danych po skończonym okresie budżetowym zapisanych np. w raportach kontrolno-wynikowych (w różnych przedsiębiorstwach zestawienia te są różnie nazywane), sporządzanych przez kierowników centrów odpowiedzialności, z danymi zapisanymi w poszczególnych budżetach pozwala na określenie tzw. odchyleń. Uznaje się bowiem, że budżet, który jest zatwierdzony stanowi standard, czyli normę do osiągnięcia (Czubakowska, 2004, s. 97). Odchylenia mogą być korzystne lub niekorzystne, kontrolowane lub niekontrolowane (przez kierownika danego ośrodka odpowiedzialności), istotne lub nieistotne (powyżej lub poniżej dopuszczalnego poziomu odchyleń dla danej pozycji budżetowej). „Zarządzanie przez wyjątki" dotyczy odchyleń, które są jednocześnie istotne i niekorzystne, co oznacza koncentrację kierownictwa na tych właśnie nieprawidłowościach (Jaruga i in., 2010, s. 479). Identyfikowanie przyczyn powstawania odchyleń umożliwia podejmowanie działań, które służą naprawieniu sytuacji (Surmacz i in., 2010, s. 55). Przy analizie odchyleń należy uwzględniać również wpływ czynników zewnętrznych, do których należą m.in. inflacja i kursy walutowe (Szczęsny, Śliwa, 2010, s. 39).

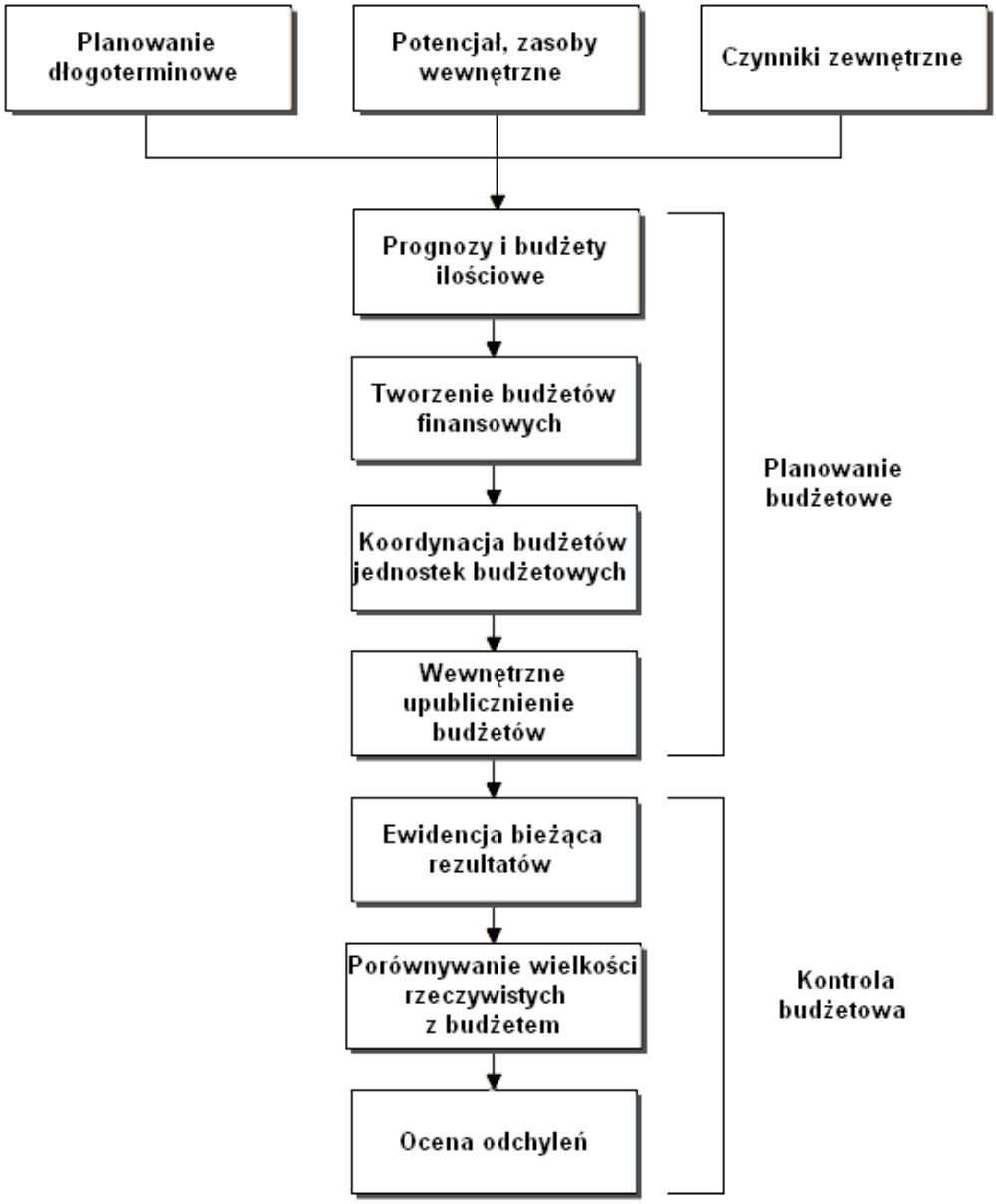
Na rysunku 1.4 przedstawiono przykładowe rodzaje odchyleń, które mogą wystąpić przy realizacji budżetu przedsiębiorstwa.




**Rysunek 1.4. Rodzaje odchyleń składających się na odchylenie od budżetu wyniku ze sprzedaży produktów**
Źródło: Sawicki (2007, s. 92).

Widać zatem wyraźnie, że analiza odchyleń jest skomplikowana i wieloaspektowa. Od jej rzetelności i skuteczności zależy to, czy etap kontroli (podczas fazy realizacji budżetów i po niej) w procesie budżetowania będzie właściwie realizowany.

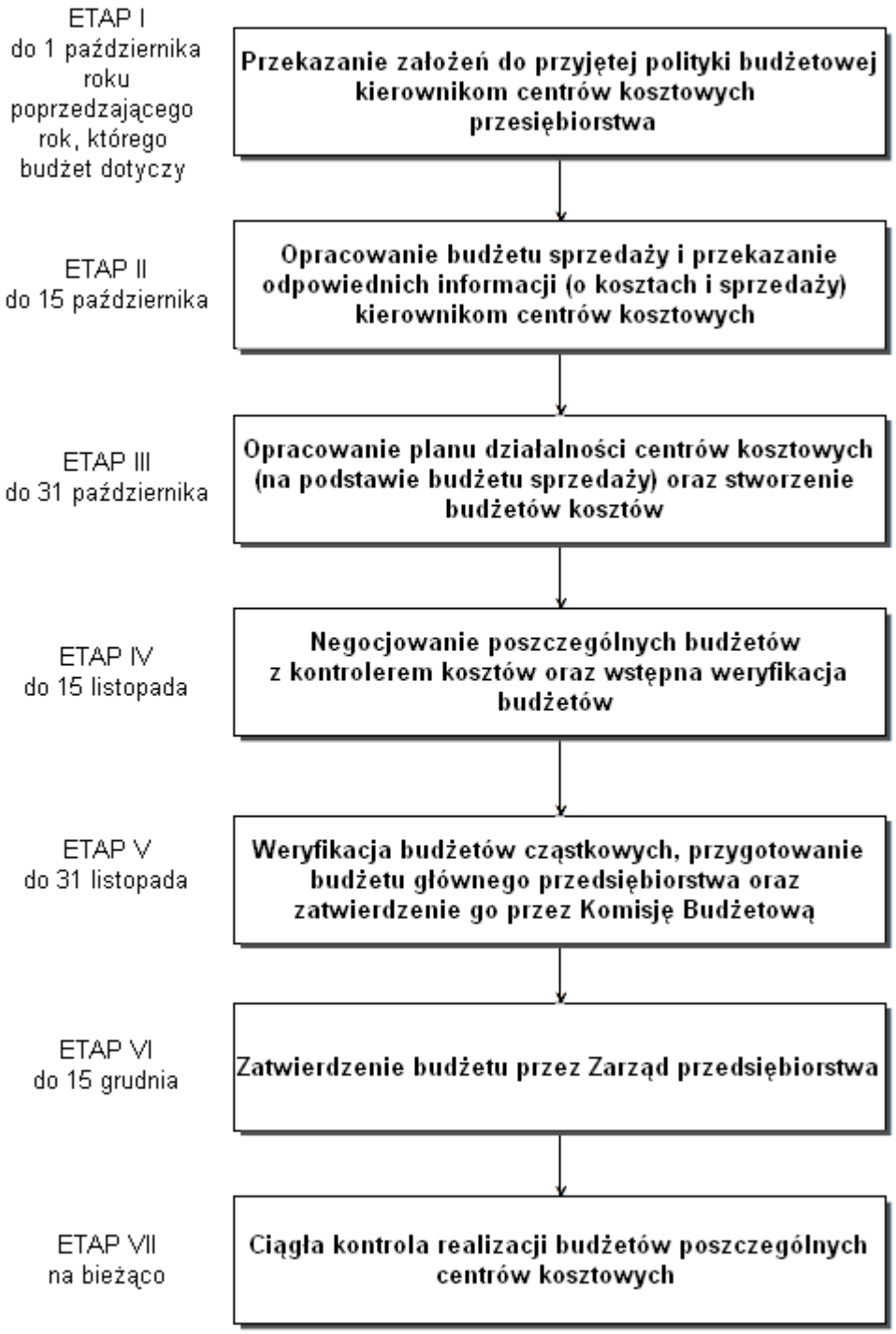
Rysunek 1.5 obrazuje uproszczony proces tworzenia budżetu. Schemat ten dobrze ilustruje fakt, że każdy etap ma wpływ na wszystkie kolejne, co oznacza, że błąd popełniony w jakiejkolwiek fazie, będzie implikował nieprawidłowościami w następnych. Najistotniejszy jest zatem etap zbierania informacji (wewnętrznych oraz zewnętrznych), gdyż od niego będzie zależał kształt poszczególnych budżetów oraz pośrednio późniejsza kontrola ich wykonania. Diagram ten można uzupełnić o pętlę sprzężenia zwrotnego, prowadzącą od „Oceny odchyleń" do fazy zbierania informacji, gdyż dane o odchyleniach w budżetach poprzednich okresów powinny być brane pod uwagę przy sporządzaniu nowych zestawień.




**Rysunek 1.5. Proces tworzenia budżetu**

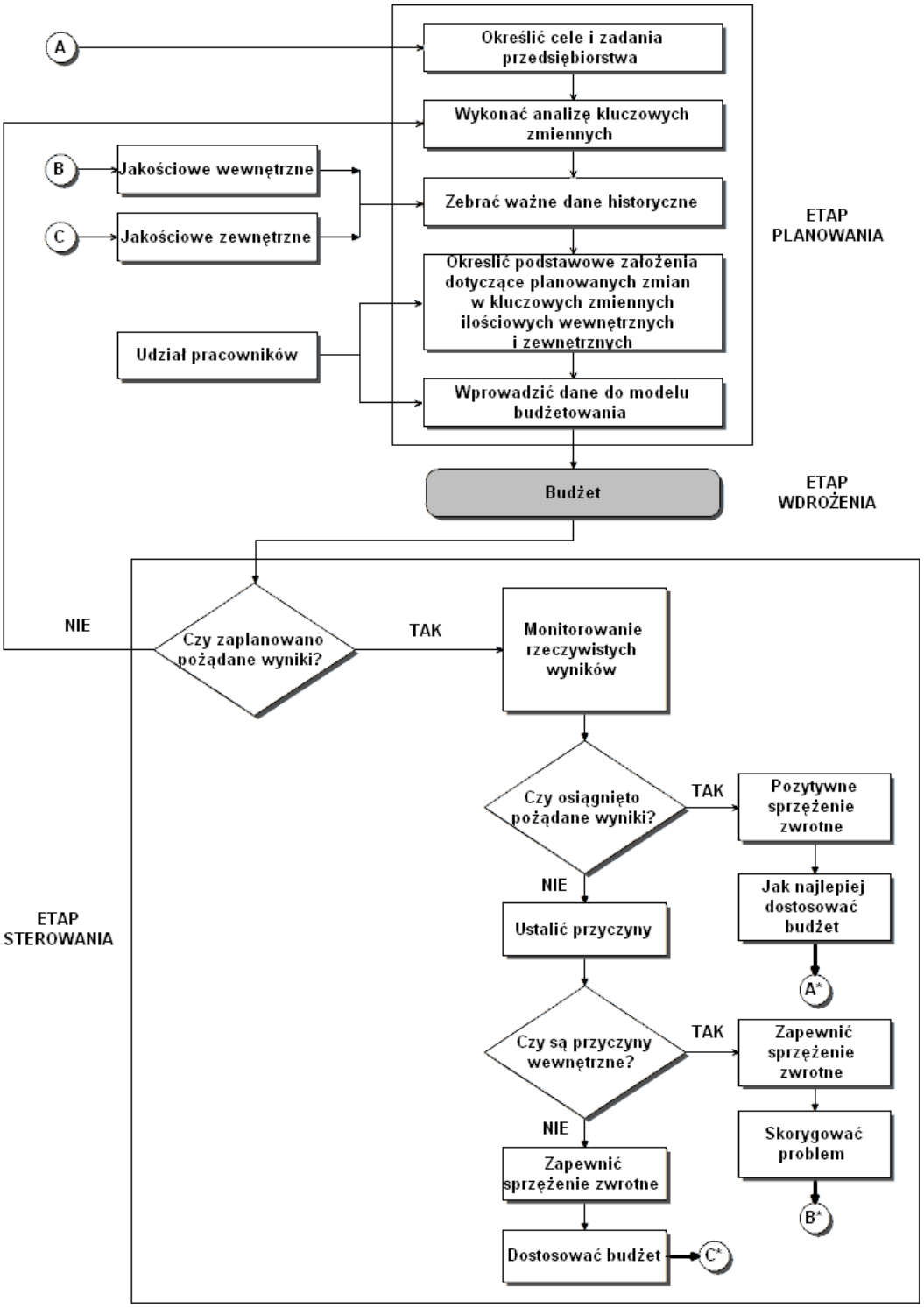
Źródło: Luccy (1990, s. 84), za Buk (1997, s. 16) z modyfikacją autora pracy.

Na rysunku 1.6 zaprezentowano siedem przykładowych etapów sporządzania rocznego budżetu dla przedsiębiorstwa wraz z datami realizacji poszczególnych faz, przy założeniu, że rok budżetowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym.




**Rysunek 1.6. Przykładowy proces przygotowywania rocznego budżetu przedsiębiorstwa**
Źródło: Opracowanie własne na podstawie Wnuk (2000, s. 277-279).

Na rysunku 1.7 przedstawiono inny, przykładowy schemat procesu budżetowania. Etap sterowania pokazany jest w formie algorytmu z instrukcjami warunkowymi.




Pogrubione strzałki oznaczają wpływ na następny okres (poprzez proces iteracyjny).
* Litery A, B, C oznaczają potrzebę powrotu do etapu budżetowania, opisanego odpowiednią literą.

**Rysunek 1.7. Przykładowy schemat przebiegu procesu budżetowania w przedsiębiorstwie**
Źródło: Raiborn i in. (1996, s. 497).

Ważne jest zwrócenie uwagi na fakt, że dla każdej jednostki procedura przygotowywania budżetów będzie opracowywana indywidualnie. Nie ma jednego wzorca, który gwarantowałby realizację założonych celów. Powyższe przykłady mogą stanowić jedynie pewne wytyczne, natomiast każde przedsiębiorstwo musi wypracować swoje własne standardy i procedury ściśle dostosowywane do specyfiki branży, wielkości jednostki, umiejętności pracowników etc. Niezależnie jednak od kształtu tego procesu, duże znaczenie ma zapewnienie, by cele zapisywane w poszczególnych budżetach były zbieżne z przyjętą strategią działania - muszą one wynikać z zatwierdzonego planu długookresowego. Ważne jest zatem, by we wszystkich przypadkach procedura budżetowania operacyjnego zaczynała się od analizy zadań krótkoterminowych, które wynikają ze strategii przedsiębiorstwa.

Duże znaczenie w procesie budżetowania (niezależnie od jego struktury i przyjętych zasad) ma także zastosowanie pewnych ogólnych wytycznych (Caputa, 2000, s. 394):

1) powinno się stosować takie metody budżetowania, które są uprzednio sprawdzone, przetestowane;
2) należy wpasować budżetowanie do istniejącego systemu instrumentów wspomagających zarządzanie przedsiębiorstwem;
3) konieczne jest także sprawienie, by cele pracowników były zbieżne z dążeniami przedsiębiorstwa jako całości.

Punkt drugi powyższego zestawienia wymaga odrębnego komentarza. W wielu przedsiębiorstwach budżetowanie operacyjne jest centralnym instrumentem rachunkowości zarządczej. Wydaje się zatem, że pozostałe narzędzia *controllingu* powinny być dostosowane do tego instrumentu, a nie odwrotnie. W momencie wdrażania budżetowania operacyjnego (jeśli nie było wcześniej stosowane w jednostce) należy jednak brać pod uwagę inne, funkcjonujące wcześniej narzędzia wspomagające, przykład których stanowią systemy klasy *Business Intelligence* z hurtowniami danych. Implementacja nowego instrumentu powinna przebiegać w taki sposób, by osiągać efekt synergii.

W wielu przedsiębiorstwach funkcjonuje tzw. instrukcja budżetowa, której autorem powinien być specjalista w zakresie rachunkowości (Drury, 1996, s. 357). Zawiera ona wytyczne oraz wszystkie istotne informacje, związane z przygotowywaniem budżetów (Horngren i in., 1999, s. 497). Jak podkreślają

A. Jaruga i in. (2010, s. 883) powinny być w niej zawarte następujące kwestie: „*określenie celów i przewidywanych efektów budżetowania; wykaz czynności składających się na etap opracowania budżetu; harmonogram budżetowania; wzory formularzy budżetowych; zasady sporządzania raportów z wykonania budżetów; zasady ustalania i analizy odchyleń z wykorzystaniem przykładowych danych*”. Dokument ten pełni rolę wewnętrznego zarządzenia (Winiarska, 1999, s. 155). Instrukcję należy doręczyć każdej osobie w przedsiębiorstwie, która ma za zadanie sporządzać budżety (Drury, 1996, s. 357).

Ważną rolę w procesie budżetowania odgrywa tzw. komisja budżetowa. W jej skład wchodzą kierownicy najistotniejszych działów jednostki (Jaruga i in., 2010, s. 483). Jest to ciało doradcze, pomagające w tworzeniu zestawień oraz ich koordynowanie (co prowadzi do sporządzenia całościowego budżetu dla przedsiębiorstwa), jak również zapewniające realność budżetów (Jaruga i in., 2010, s. 483). Skład komisji budżetowej może być następujący (Czubakowska, 2004, s. 124): przedstawiciel zarządu; controller (jego zadanie polega m.in. na weryfikacji poszczególnych budżetów); reprezentanci ośrodków odpowiedzialności oraz działu księgowości. Organem zatwierdzającym budżet, po jego przedstawieniu przez komisję, jest zarząd przedsiębiorstwa (Sobańska i in., 2009, s. 291).

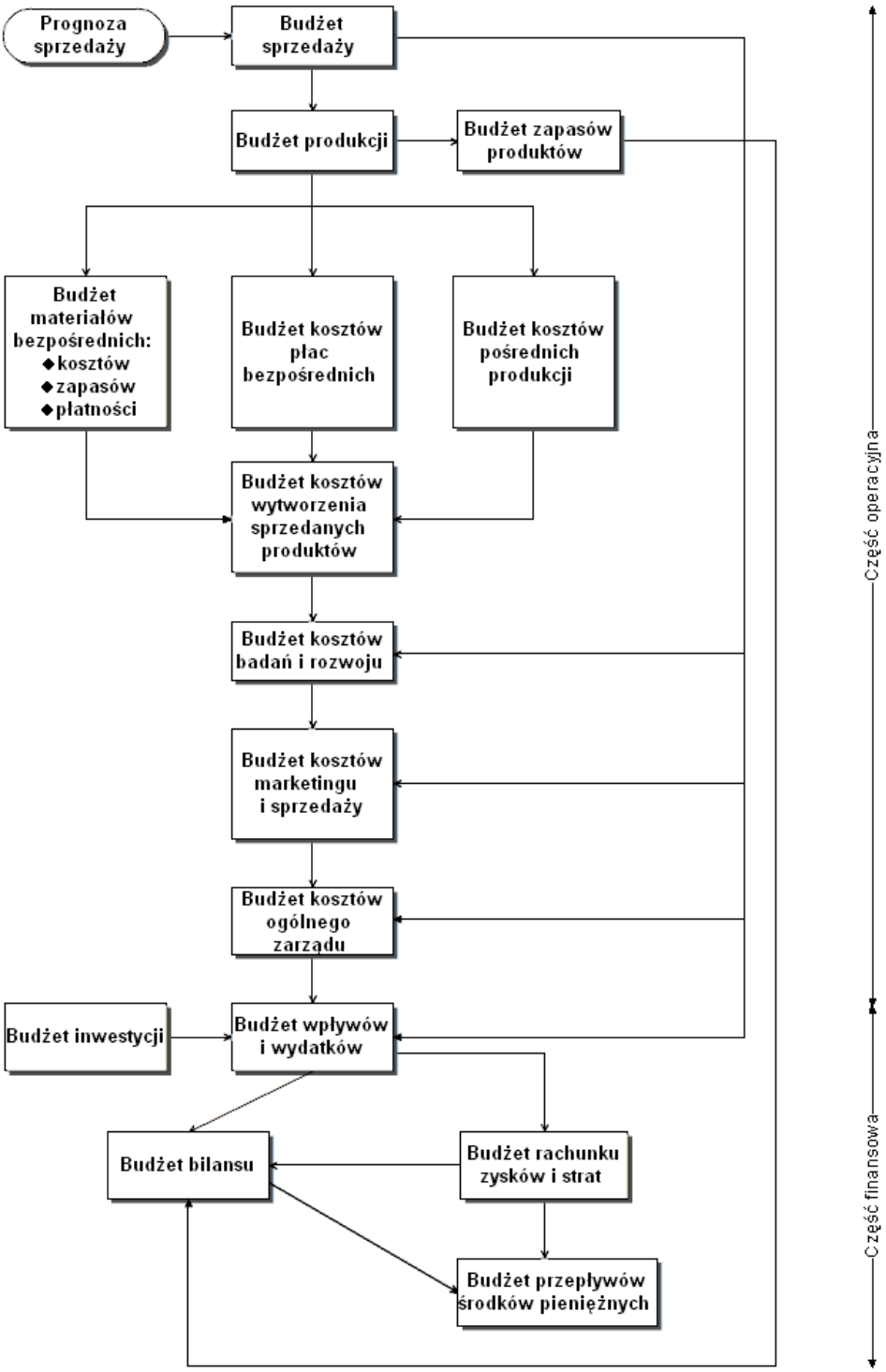
W wielu podmiotach o rozbudowanych strukturach procedury budżetowania mogą być bardzo skomplikowane. Nieodzowne wydają się dzisiaj programy komputerowe, które ułatwiają wykonywanie prac budżetowych. Już pod koniec ubiegłego wieku pisano o wykorzystywaniu rozwiązań internetowych, które ułatwiają pracę zwłaszcza osobom z działu finansów, które mogą koncentrować się przede wszystkim na strategii, a nie na opracowywaniu kolejnych arkuszy przesyłanych z różnych działów (Hornyak, 1998, s. 256). W wielu polskich przedsiębiorstwach, takie nowoczesne rozwiązania wciąż jeszcze nie zostały wdrożone. Można jednak na rodzimym rynku zaobserwować wzrost podaży specjalistycznych programów, które mogą być integrowane z innymi elementami systemu informatycznego przedsiębiorstwa, których implementacja pozwala m.in. na zdalny dostęp do budżetów, czy też zbieranie danych w czasie rzeczywistym, bez względu na miejsce ich powstawania itp. Wydaje się zatem, że wdrożeń takich rozwiązań będzie coraz więcej, gdyż realnie przyczyniają się one do skrócenia czasu budżetowania, jak również do eliminowania błędów przy wprowadzaniu danych. Co więcej, można zaobserwować

sytuacje, w których np. wielkość przedsiębiorstwa i jego struktura wpływają na konieczność zmian w stosowanej technologii w odniesieniu do rachunkowości zarządczej (zob. np. Lavarda, 2012, s. 18). Jest to przykład wzajemnego oddziaływania na siebie czynników analizowanych w ramach teorii uwarunkowań sytuacyjnych. Im większy podmiot gospodarczy, im bardziej złożona jego struktura, tym większe mogą być wymagania stawiane oprogramowaniu komputerowemu, które wspomaga zarządzanie. W szczególności może odnosić się to do programów, które wspomagają realizację procesu budżetowania operacyjnego.

Warto też dodać, że budżetowanie jest procesem czasochłonnym (Postrach, Michałowski, 2000, s. 236), co wynika ze skomplikowania całej procedury, która zakłada udział wielu pracowników w pracach budżetowych zwłaszcza w przypadku budżetowania oddolnego, które scharakteryzowano w podrozdziale 1.2.3. O nakładzie pracy, który musi być przeznaczony na stosowanie omawianego instrumentu świadczy także złożona struktura budżetu operacyjnego.

### 1.2.2. Struktura głównego budżetu przedsiębiorstwa

Przykładowa struktura budżetu przedsiębiorstwa, zwanego „*master budget*” została zaprezentowana na rysunku 1.8. Raz jeszcze należy podkreślić, że nie istnieje jeden uniwersalny wzorzec, który będzie pasował do wszystkich jednostek. Każde przedsiębiorstwo musi wypracować swoją własną strukturę, która będzie odpowiadała m.in. podziałowi na ośrodki odpowiedzialności, czy specyfice branży, w której ono funkcjonuje.

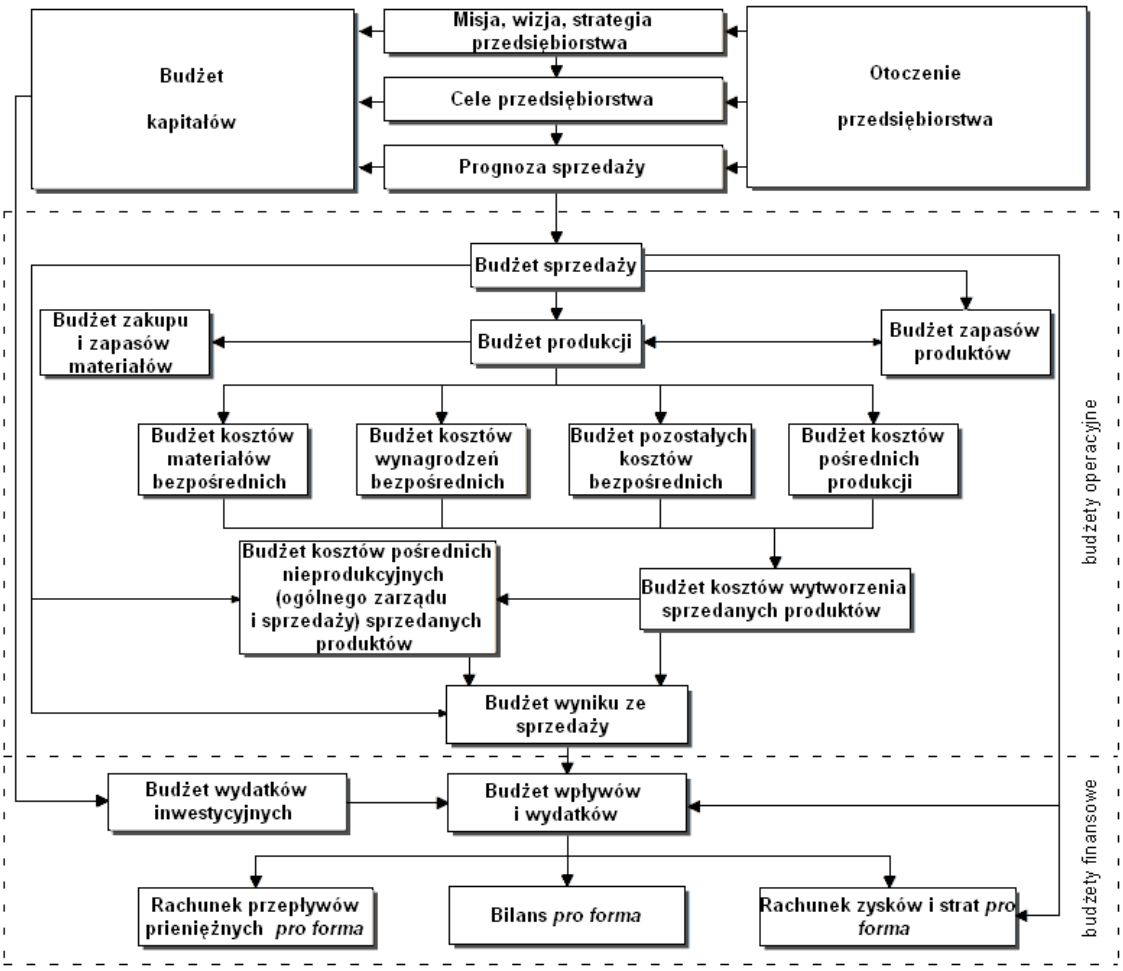



**Rysunek 1.8. Przykładowa struktura budżetu głównego jednostki gospodarczej**
Źródło: Horngren i in. (1997, s. 180), za Jaruga i in. (2010, s. 486).

Na rysunku 1.8 wyraźnie widać podział na część operacyjną i finansową budżetu głównego. Segment operacyjny jest zamykany poprzez rozpoczynający część finansową (której zadaniem jest finansowe podsumowywanie efektów działań zapisanych w części

pierwszej) budżet rachunku zysków i strat (Jaruga i in., 2010, s. 485). Na przedstawionym powyżej przykładzie widać, że budżetem rozgraniczającym obydwie części jest także zestawienie wpływów i wydatków. Do części finansowej można także zaliczyć budżet obsługi zadłużenia, czy też budżet zmian w kapitale pracującym (Sobańska i in., 2009, s. 289), jak również np. budżet nakładów finansowych lokowanych w majątek obrotowy, planowane wskaźniki efektywnościowe (Szczęsny, Śliwa, 2010, s. 78). Generalnie w części finansowej zapisany jest zamierzony wynik finansowy, który będzie osiągnięty po wypełnieniu zadań, wynikających z budżetów części operacyjnej (Szczęsny, Śliwa, 2010, s. 78).

Na rysunku 1.9 przedstawiona jest inna, przykładowa struktura budżetu przedsiębiorstwa poszerzona o czynniki, wpływające na konstrukcję budżetu kapitałów oraz budżetu sprzedaży oraz pośrednio na pozostałe zestawienia.




**Rysunek 1.9. Całościowy budżet przedsiębiorstwa**

Źródło: Nowak, Nita (2010, s. 55), za Nowak (2011, s. 281).

Budżet sprzedaży jest najważniejszym zestawieniem części pierwszej budżetu głównego. Jest to budżet kluczowy, gdyż od jego trafności i prawidłowości sporządzenia zależy to, czy cały budżet przedsiębiorstwa będzie poprawny (Piosik, 2000, s. 62). Zdanie to oznacza, iż jednym z warunków koniecznych do tego, by zapisy w operacyjnym planie działalności danej jednostki były poprawne, jest przyjęcie właściwych założeń dotyczących sprzedaży w tym okresie. Budżet sprzedaży jest najtrudniejszy do sporządzenia, gdyż zależy w dużej mierze od zewnętrznych uwarunkowań (Jaruga i in., 2010, s. 487). Sporządzając to zestawienie należy wziąć pod uwagę (Sadowska, 1999, s. 128): wiedzę na temat elastyczności popytu; zmiany w odniesieniu do cen; zdolności produkcyjne i ograniczenia, które są rozpoznane. Wielkości zapisane w tym budżecie stanowią wytyczne dla innych budżetów, np. dla budżetu produkcji, na podstawie którego sporządzane są chociażby budżety zakupu materiałów, robocizny etc. Można zatem stwierdzić, iż na część operacyjną składa się szereg wzajemnie ze sobą powiązanych budżetów cząstkowych. Możemy wyróżnić też budżety, które nie muszą być ściśle związane z pozostałymi budżetami, ich przykład stanowią zestawienia dotyczące np. badań, czy inwestycji (Buk, 1997, s. 18). Pewne powiązania jednakże istnieją, co wynika m.in. z faktu konieczności uwzględniania niektórych pozycji kosztowych w budżecie wpływów i wydatków.

W wielu przedsiębiorstwach części operacyjne budżetu głównego znacznie różnią się od siebie. Rozbieżności dotyczą też części finansowej; tu jednak układ podstawowych budżetów: wpływów i wydatków; bilansu *pro forma*; rachunku przepływów pieniężnych *pro forma* oraz zysków i strat *pro forma* pozostaje często podobny. Jak zauważają A. Jaruga i in. (2010, s. 489): „*rodzaj i struktura budżetów kosztów zależą przede wszystkim od systemu rachunku kosztów stosowanego w przedsiębiorstwie*”. Odmianami rachunku kosztów postulowanych (dzięki zastosowaniu których możliwy jest wpływ na koszty procesów gospodarczych) są zmienne lub pełne rachunki kosztów: normalnych; planowanych; standardowych (Jaruga i in., 1999, s. 644). Przedstawienie różnic między powyższymi odmianami wykracza poza ramy niniejszego opracowania, natomiast w rozdziale 2 zostanie przedstawiona idea rachunku kosztów działań, który ze względu na swoje zalety coraz bardziej zyskuje na znaczeniu.

Budżety kosztów o charakterze cząstkowym stanowią podstawę całościowego budżetu kosztów przedsiębiorstwa i są również bazą rachunku odpowiedzialności za

ponoszone koszty (Wnuk, 2000, s. 273). Jak twierdzą I. Sobańska i in. (2009, s. 294): „*budżety kosztów dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności za koszty powinny być przygotowywane z wyodrębnieniem:*

- *kosztów prostych (wg obowiązującego układu rodzajowego kosztów),*
- *kosztów złożonych (wg wyodrębnionych podmiotów działalności pomocniczej),*
- *kosztów stałych,*
- *kosztów zmiennych*".

Pomimo że szczegółowy opis sposobów planowania różnego rodzaju kosztów nie jest przedmiotem niniejszej rozprawy, to należy jednak zwrócić uwagę na koszty pośrednie, gdyż stanowią one kategorię bardzo trudną do budżetowania. Można także zaobserwować wzrost ich udziału w kosztach ogółem (Dyduch, 2000, s. 408). Budżety kosztów pośrednich (zwanych inaczej preliminarzami kosztów) mogą przybierać dwie formy (Dyduch, 2000, s. 406):

- stałą (sztywną), która zakłada obliczenia dla pojedynczego rodzaju działalności;
- zmienną (elastyczną), gdzie za punkt odniesienia przyjmowane są różne prawdopodobne wielkości produkcji.

### 1.2.3. Rodzaje budżetów i metody ich sporządzania

Istnieje wiele rodzajów budżetów oraz metod ich sporządzania. Jak zauważają A. Surmacz i in. (2010, s. 47), „*metody budżetowania określają reguły postępowania, które są stosowane świadomie przy sporządzaniu budżetu*". Metoda powinna zostać wybrana przed rozpoczęciem sporządzania budżetów (Nahotko, Ayyoub, 2002, s. 147). Od m.in. stosowanej metody zależy bowiem harmonogram prac, wyszczególniony w instrukcji budżetowej. Poniżej została przedstawiona krótka charakterystyka kilku z nich. Wyboru dokonano na podstawie polskiej literatury przedmiotu, gdzie zaprezentowane rodzaje i metody występują dość często. Budżetowanie oparte na działaniach zostanie opisane w rozdziale 2. Należy pamiętać, że - jak podkreśla M. Foremna-Pilarska (2004, s. 44) - decyzja polegająca na wyborze odpowiedniej metody sporządzania budżetów: „*musi być kompromisem między chęcią zastosowania metody najlepiej dostosowanej do konkretnych uwarunkowań a koniecznością zachowania pewnego stopnia standaryzacji procedur tworzenia budżetów we wszystkich*

*jednostkach zapewniającego możliwość funkcjonowania w całej jednostce gospodarczej jednego, spójnego systemu budżetowania*".

Czynnikami różniącymi poszczególne budżety operacyjne mogą być jakość, szczegółowość, jak również ich dyrektywność (Szychta, 2000a, s. 470). Można wyróżnić wiele rodzajów budżetów ze względu na m.in. (Czubakowska, 2004, s. 79-81):

- horyzont czasowy – budżety długookresowe i krótkookresowe;
- szczebel zarządzania – budżety strategiczne i operacyjne;
- stopień szczegółowości – budżety cząstkowe i składający się z nich budżet główny;
- uczestnictwo w opracowywaniu budżetów – budżety odgórne i oddolne;
- przedmiot – budżety operacyjne i finansowe;
- planowane zmiany rozmiarów produkcji – budżety stałe i elastyczne.

Można dokonać podziału budżetów ze względu na okres, którego dotyczą. Umowną granicą jest bardzo często jeden rok: budżety krótkookresowe dotyczą czasu nie dłuższego niż 12 miesięcy, natomiast długookresowe obejmują okres przekraczający cztery kwartały. W budżetowaniu operacyjnym charakter długookresowy wykazuje budżet nakładów inwestycyjnych, budżety badań i rozwoju, zmian w asortymencie i technologii produkcji, które mogą dotyczyć czasu dłuższego niż rok (Jaruga i in., 2010, s. 470). W budżetach strategicznych zapisywane są najbardziej ogólne cele, uszczegóławiane są one dopiero w budżetach o charakterze operacyjnym, w których formułowane są również sposoby realizacji tych celów (Czubakowska, 2004, s. 79).

Ze względu na uczestnictwo w sporządzaniu budżetów osób na różnych poziomach hierarchii organizacji wyróżnia się budżetowanie partycypacyjne (oddolne) oraz odgórne. Ta druga metoda nazywana jest czasem metodą nakazową (Surmacz i in., 2010, s. 57). Ten pierwszy sposób oznacza, iż budżety są tworzone przez wielu pracowników na różnych szczeblach, w pracach uczestniczą kierownicy najniższego poziomu i to od nich rozpoczyna się sporządzanie budżetów. Odbywa się to w ten sposób, że budżety sporządzane na najniższym poziomie są konsultowane, weryfikowane, jak również zestawiane na poziomie wyższym, w sposób rekurencyjny, aż do osiągnięcia najwyższego poziomu organizacji. W ten sposób powstaje budżet główny oraz budżety poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Budżety te są bardziej realne, niż budżety powstające w przypadku drugiej z opisywanych metod

(Jaruga i in., 2010, s. 473). Niemniej jednak wpływ na poziom ujętych w nich wielkości mogą mieć różnego typu zabiegi, których przykład stanowi zjawisko luzu budżetowego. W celu prawidłowego stosowania budżetowania oddolnego konieczna jest decentralizacja zarządzania (Surmacz i in., 2010, s. 57).

Budżetowanie partycypacyjne było dość często badane w kontekście teorii uwarunkowań sytuacyjnych. Niektóre analizy wskazują, że budżetowanie partycypacyjne będzie sprawdzało się tym lepiej, im większą wiedzę posiadają poszczególni pracownicy, a którą mogą wykorzystać w procesie budżetowania, im bardziej boją się ryzyka, im mniej środków pozostaje do ich prywatnej dyspozycji (Covaleski i in., 2003, s.15). Ponadto stwierdzono, że zastosowanie partycypacji w budżetowaniu jest dodatnio skorelowane z m.in. motywacją (Merchant, 1981, s. 816), jak również z poczuciem wpływu na przedsiębiorstwo pracowników biorących udział w planowaniu (Burns, Waterhouse, 1975, s. 193). Tymczasem ustalono, że w warunkach większej standaryzacji produktów, w celu zwiększenia wydajności, stosuje się elastyczne budżety z niewielkim udziałem budżetowania partycypacyjnego (Brownell, Merchant, 1990, za Chenhall, 2003, s. 140). Co więcej, można ogólnie stwierdzić, że w dużych przedsiębiorstwach kładziony jest silniejszy nacisk na realizację budżetów, jak również większa jest partycypacja w budżetowaniu (Chenhall, 2003, s. 149). Jest to zgodne z oczekiwaniami, gdyż wraz ze wzrostem wielkości podmiotu należy się spodziewać, że będą rosły także trudności w zakresie: zarządzania poszczególnymi jego segmentami; przygotowywania planów działalności dla poszczególnych ośrodków. Warto także zwrócić uwagę na to, iż w kontekście wpływu kultury na systemy kontroli kierowniczej analizowane są jej oddziaływania na np. decentralizację struktury organizacyjnej, czy też na partycypację w budżetowaniu (Chenhall, 2003, s. 153).

W przeciwieństwie do tej metody, budżetowanie odgórne zakłada, że poszczególne budżety są tworzone na najwyższych szczeblach organizacji i są one później narzucane do wykonania podporządkowanym podmiotom (ośrodkom). W ten sposób powstają wiele szybciej i mniejszym nakładem pracy, ale mogą występować trudności z akceptacją przez pracowników celów i zadań zapisywanych w budżetach. Budżetowanie odgórne stosuje się w nowych jednostkach lub w sytuacji, gdy osoby zatrudnione nie mają wystarczających kwalifikacji w zakresie budżetowania (Jaruga i in., 2010, s. 473). A. Szychta (1998b, s. 68) zwraca uwagę, że „*stosowane w praktyce*

*podejścia do budżetowania tworzą continuum, które rozpoczyna budżetowanie odgórne, a kończy budżetowanie partycypacyjne*". Wynika to m.in. z faktu konieczności zapewnienia zbieżności zapisów w budżetach z przyjętą odgórną strategią przedsiębiorstwa. W tabeli 1.8 przedstawiono wady oraz zalety obu scharakteryzowanych metod.

**Tabela 1.7. Zalety i wady budżetów odgórnych i partycypacyjnych**

| Rodzaj budżetu | Zalety | Wady |
|---|---|---|
| **Budżety odgórne** | • Istnieje większe prawdopodobieństwo, że strategiczne cele będą włączone do planowanych działań<br>• Następuje wzmocnienie koordynacji w ramach planów i celów oddziałów<br>• Jest wykorzystywana wiedza kierownictwa naczelnego, dotycząca dostępności posiadanych zasobów gospodarczych<br>• Istnieje mniejsze prawdopodobieństwo udziału w budżetowaniu niedoświadczonych lub niedoinformowanych pracowników niższych szczebli<br>• Następuje skrócenie czasu budżetowania | • Mogą prowadzić do braku satysfakcji, defensywności i niskiego morale osób wykonujących zadania objęte budżetem<br>• Ograniczają poczucie pracy zespołowej<br>• Mogą ograniczyć akceptację przez pracowników zamierzeń i celów zarządu<br>• Zmniejszają częstotliwość komunikowania się pracowników z zarządem<br>• Mogą prowadzić do uznawania budżetu za mechanizm dyscyplinujący i karzący<br>• Mogą eliminować inicjatywę kierowników niższych szczebli zarządzania |
| **Budżety oddolne** | • Dostarczają informacji od osób bardziej obeznanych ze szczegółami, potrzebami i uwarunkowaniami jednostki organizacyjnej<br>• Prowadzą do wyższego morale i motywacji pracowników<br>• Zapewniają środki kształtowania odpowiedzialności finansowej i umiejętności budżetowania przez zatrudnionych<br>• Zwiększają poziom akceptacji i zaangażowania kierownictwa operacyjnego w realizację celów organizacji<br>• Są zazwyczaj bardziej realistyczne<br>• Umożliwiają danej jednostce koordynację informacji z innymi jednostkami organizacji<br>• Umożliwiają kierownikom na niższym poziomie zarządzania opracowanie | • Pochłaniają znacznie więcej czasu<br>• Mogą powodować, że wyniki uczestnictwa w budżetowaniu kierowników niższych szczebli będą negowane przez zarząd organizacji<br>• Występuje zagrożenie, że w opracowaniu budżetów wezmą udział niewykwalifikowani kierownicy<br>• Mogą charakteryzować się „*luzem budżetowym*"<br>• Mogą doprowadzić do nadmiernej dowolności w postępowaniu podwładnych<br>• Wymagają, aby rozpoczęcie budżetowania nastąpiło wcześniej, kiedy jest jeszcze wiele niepewności co do przyszłego okresu |

| | |
|---|---|
| | planów dostosowanych do celów organizacji<br>• Uwzględniają specyficzne wymagania dotyczące zasobów produkcyjnych |

Źródło: Raiborn i in. (1996, s. 509-510), za Jaruga i in. (2010, s. 474).

Warto zwrócić uwagę na fakt, iż w przypadku budżetów państwowych, w wielu krajach tradycyjnie sporządzano je oddolnie - poszczególni ministrowie tworzyli budżety, które były następnie negocjowane i uzgadniane z ministrem finansów, co prowadziło w efekcie do sporządzenia zestawienia zbiorczego. Wobec narastających kłopotów gospodarczych zdecydowano się w wielu z tych państw na wprowadzenie budżetowania odgórnego (najpierw minister finansów ustala cele, które budżet musi spełniać, a poszczególne budżety muszą być do tych celów dopasowane) (Kim, Park, 2006, s. 88, 90). Podobna sytuacja może wystąpić w wielu przedsiębiorstwach na skutek kryzysu, gdzie pewne nadrzędne wytyczne (często o dużym stopniu szczegółowości) mogą być przekazywane w dół hierarchii organizacyjnej. Trudno wówczas mówić o budżetowaniu partycypacyjnym, a jedynie o dostosowywaniu poszczególnych zestawień do narzuconych wielkości końcowych. Jest to realizacja wspomnianej wcześniej idei *continuum*.

Można także wyróżnić budżety statyczne oraz elastyczne. Budżety, których poszczególne elementy składowe wyznaczone są dla jednego, niezmiennego poziomu czynnika lub czynników, determinujących wielkość tych elementów (często jest to wielkość produkcji lub sprzedaży), nazywamy budżetami stałymi (statycznymi). Inna nazwa tego rodzaju budżetów to budżety jednowariantowe (Buk, 1997, s. 19). W przeciwieństwie do nich budżety elastyczne, czyli wielowariantowe (Buk, 1997, s. 19) mogą być sporządzane jako np. serie budżetów przeliczonych dla różnych wielkości czynników determinujących. Oznacza to, że sporządzający takie zestawienia dopuszczają możliwość zmian, np. wielkości produkcji i starają się tak skonstruować budżety, by odpowiadały przewidywanym zmianom, przez co będą stale aktualne w okresie budżetowym. Podsumowując, budżet statyczny charakteryzuje się odniesieniem do jednego poziomu produkcji, w przeciwieństwie do niego budżet elastyczny jest dostosowany do aktualnych zmian w produkcji (Horngren i in., 1999, s. 527). Budżety elastyczne (zmienne) są bardziej realne od budżetów sztywnych, ponadto umożliwiają analizę zależności między kosztami, przychodami a wielkością

produkcji, czy też sprzedaży oraz ich zmianami (Nowak, 2011, s. 279). W zakresie kontroli kosztów pośrednich, budżety elastyczne wykazują dużą przydatność (Surmacz i in., 2010, s. 63). Budżety stałe sporządzane są dla nieskomplikowanych projektów i krótkich okresów (Jaruga i in., 2010, s. 471), jak również w przypadku podmiotów, w których występują głównie koszty stałe (lub też względnie stałe) (Sobańska i in., 2009, s. 293). Budżety sztywne stosuje się w sytuacjach decyzyjnych, które są stabilne; w przypadku braku takiej stabilności stosuje się wariant elastyczny (Nahotko, Ayyoub, 2002, s. 50).

W tym miejscu warto wymienić te rodzaje budżetów, które dopuszczają różne warianty ich realizacji[14]. Wśród nich znajdują się (Nahotko, Ayyoub, 2002, s. 50):

- budżety wielostopniowe, które zakładają powstanie więcej niż jednej wersji budżetu, w zależności od kilku stopni zdolności operacyjnych, które mogą być wykorzystane przez dany ośrodek;
- budżety przeliczane za pomocą wskaźników zmienności poszczególnych kosztów;
- budżety z równaniami kosztów, które powstają na skutek opracowania dla poszczególnych pozycji równań kosztów.

W budżecie głównym niektóre z budżetów mogą być sporządzone jako budżety stałe, inne natomiast mogą być elastyczne. Zależy to oczywiście od specyfiki danego ośrodka odpowiedzialności i reakcji poszczególnych pozycji budżetowych na zmiany wielkości produkcji (sprzedaży).

Metoda sporządzania budżetów, dzięki której budżety są przez cały czas aktualne, nosi nazwę budżetowania kroczącego. Algorytm jest prosty i polega na tym, że:

- okres budżetowy jest dzielony na n subokresów;
- pod koniec każdego z n subokresów następuje usunięcie z obowiązującego budżetu pozycji odpowiadających mijającemu czasowi i dodanie pozycji związanych z subokresem n+1;
- dostosowuje się (w razie konieczności) pozostałe pozycje w budżecie do zmian zachodzących w otoczeniu oraz w jednostce.

Subokresami w rocznym budżetowaniu operacyjnym mogą być np. miesiące, czy też kwartały. Część przedsiębiorstw stosuje praktykę uszczegóławiania wyłącznie

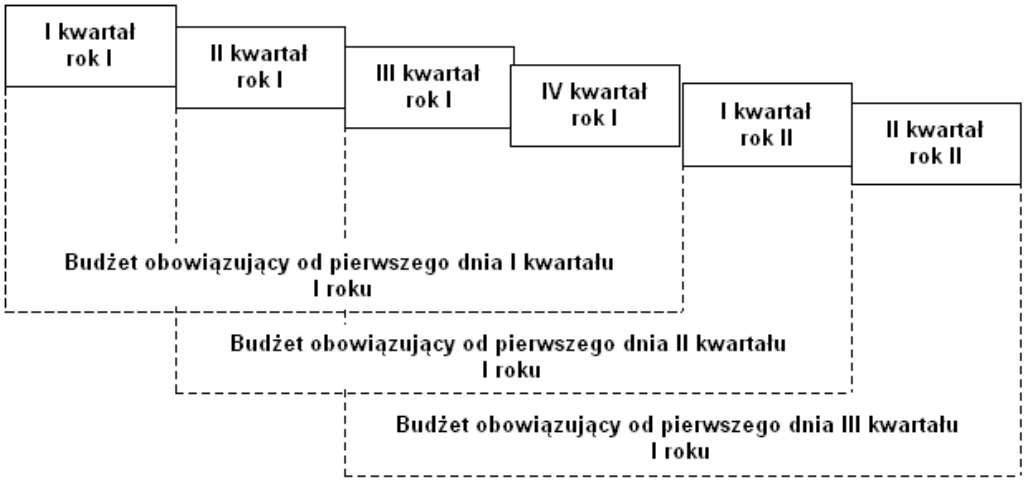
[14] Już w latach 80. pisała o tym A. Jarugowa (1986).

pierwszego z subokresów (pozostałe są zapisane mniej szczegółowo). Zależy to od specyfiki danej branży, skomplikowania struktury, zmienności warunków funkcjonowania itp. Metoda ta wymaga dużych nakładów pracy oraz sprawności wybranych pracowników wszystkich działów (budżetowanie operacyjne wymaga opracowywania budżetów dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności) w sporządzaniu budżetów. Wydaje się bowiem, że przy budżetowaniu kroczącym, stosowanie metody odgórnej byłoby bardzo trudne, zwłaszcza w większych podmiotach gospodarczych, ze względu na zbyt dużą pracochłonność. Nieodzowny wydaje się również w pełni zintegrowany system informatyczny, ułatwiający prace budżetowe poprzez np. redukcję czasu wprowadzania danych, dzięki pobieraniu części z nich z różnych baz danych w czasie rzeczywistym. Implementacja budżetowania kroczącego często powoduje konieczność wdrożenia nowego oprogramowania, gdyż wzrastają wymagania w zakresie przekazywania informacji oraz dostępu do niej, chociażby poprzez fakt, iż kierownicy niższego szczebla muszą bardziej włączać się w proces budżetowania, jak również skraca się czas między sporządzaniem kolejnych budżetów (Myers, 2001, s. 44). Należy pamiętać, że oprogramowanie somo w sobie jest narzędziem, które pomaga wprowadzić nowy instrument do przedsiębiorstwa, ale nie stanowi ono rozwiązania problemów implementacyjnych (Lynn, Madison, 2004, s. 61).

Najważniejszą korzyścią ze stosowania metody kroczącej jest to, iż budżet główny oraz budżety poszczególnych centrów pozostają stale aktualne, dostosowane do wymagań rynku oraz bieżących zmian zewnętrznych oraz wewnętrznych. Istnieje interesujące badanie laboratoryjne, wskazujące na to, iż w warunkach gdy otocznie cechuje nasilona niepewność, te jednostki, które stosowały tradycyjne budżety podejmowały gorsze decyzje od tych, które stosowały budżety w wersji kroczącej (Haka, Krishnan, 2005, za Ekholm, Wallin, 2011, s. 148). Wyniki innego badania pokazują, iż tradycyjne roczne budżety oraz budżety elastyczne[15] (których przykład stanowi budżetowanie kroczące) nie muszą się wzajemnie wykluczać (Ekholm, Wallin, 2011, s. 157). Jednostki mogą korzystać z różnych narzędzi obok budżetowania operacyjnego, którego stosowanie może być np. wymagane przez udziałowców.

Na rysunku 1.10 przedstawiono ideę rocznego budżetowania kroczącego, przy czym rok został podzielony na kwartały.

[15] Elastyczne oznacza w tym kontekście różne od tradycyjnego.




**Rysunek 1.10. Kwartalne budżetowanie kroczące**

Źródło: Dritna i in. (1996, s. 22), za Jaruga i in. (1999, s. 605).

Krocząca wersja budżetowania utrudnia poszczególnym menedżerom ośrodków odpowiedzialności zachowania polegające np. na mniej sumiennym wykonywaniu swojej pracy po osiągnięciu znaczących wyników sprzedaży w pierwszych miesiącach danego roku i wypełnieniu planu minimum, gdyż bardzo szybko sporządzany jest nowy budżet z nowymi celami do osiągnięcia (Myers, 2001, s. 41). Ponadto, budżetowanie kroczące zachęca kierowników do szybkiego reagowania na zmiany w otoczeniu (Myers, 2001, s. 41).

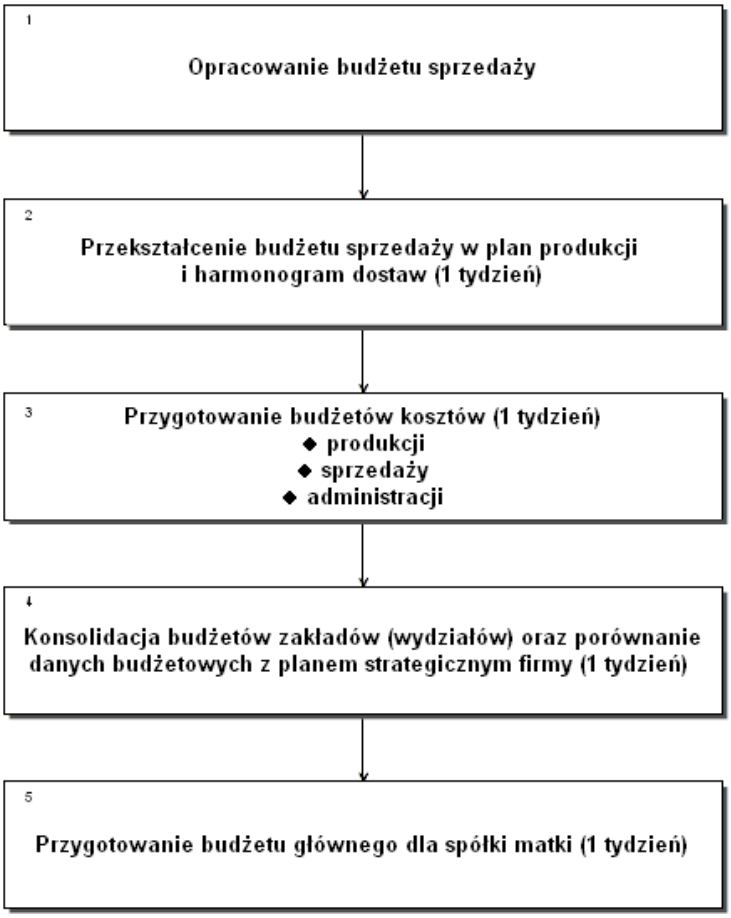
Coraz więcej przedsiębiorstw stosuje budżetowanie kroczące (Lynn, Madison, 2004, s. 60). Wśród podmiotów gospodarczych, które korzystają z tego instrumentu można wymienić chociażby *Unilever*, *General Electric*, czy *Electrolux*, a wraz ze wzrostem niepewności na rynku narzędzie to w USA stosowane jest coraz chętniej (Johnson, 2011, s. 15). Dwa ostatnie przedsiębiorstwa spośród wymienionych stosują roczne (dzielone na kwartały), oparte na przyjętej strategii, operacyjne budżety kroczące (Lynn, Madison, 2004, s. 60). Globalny kryzys gospodarczy może spowodować jeszcze większy wzrost zainteresowania omawianą metodą.

Warto zwrócić uwagę na fakt, iż budżetowanie kroczące może dotyczyć okresu dłuższego niż rok (Johnson, 2011, s. 15), natomiast w przypadku budżetowania operacyjnego będzie miało zastosowanie roczne budżetowanie kroczące.

Zdaniem Scotta Wallece'a, dyrektora *Deloitte Consulting* w Minnesocie, podstawowym problemem przy wdrażaniu tej metody może być kultura korporacyjna, która jest ściśle powiązana z rocznymi nagrodami (za osiągnięcie określonego poziomu

sprzedaży), czy kwartalnymi celami do osiągnięcia (Johnson, 2011, s. 15). Jako pierwsza faza wdrożenia w przedsiębiorstwach, budżetowanie kroczące może być stosowane wyłącznie w odniesieniu do pewnych kluczowych obszarów działalności (Johnson, 2011, s. 15), czyli dla wybranych centrów odpowiedzialności.

Na rysunku 1.11 pokazano przykładowe etapy budżetowania kwartalnego.




**Rysunek 1.11. Etapy budżetowania kwartalnego**

Źródło: Dritna i in. (1996, s. 219), za Jaruga i in. (1999, s. 606).

Poszczególne etapy muszą być ściśle dostosowane do specyfiki i wymagań przedsiębiorstwa. Nie ma uniwersalnego rozwiązania, które sprawdzałoby się w różnych jednostkach.

Ze względu na zakres analiz dokonywanych przy sporządzaniu budżetów wyróżniamy metodę przyrostową oraz „od zera". Najczęstszą metodą sporządzania budżetów, jest metoda przyrostowa (Szychta, 2000a, s. 473). Metoda ta (zwana także tradycyjną), polega na opracowaniu budżetu na następny okres w rezultacie analizy

danego budżetu za okres uprzedni oraz uwzględniając prognozowane zmiany: makroekonomiczne; w bezpośrednim otoczeniu przedsiębiorstwa; w samej jednostce. W metodzie przyrostowej najistotniejszym zadaniem jest określenie, jaki wpływ na poszczególne pozycje budżetowe mają zmieniające się czynniki wewnętrzne i zewnętrzne (Surmacz i in., 2010, s. 58). Tymczasem budżetowanie „od zera" wymaga analizy wszystkich działań podejmowanych w danym ośrodku odpowiedzialności, przy czym obowiązuje zasada, w myśl której przyjmuje się, że czynności te wykonywane będą po raz pierwszy. Budżetowanie „od zera" to takie budżetowanie, które zakłada, że poszczególne budżety sporządzane są tak, jak gdyby były opracowywane po raz pierwszy. Cechą charakterystyczną jest także to, że każdy wydatek jest analizowany oraz uzasadniany przez odpowiednich menedżerów (Horngren i in., 1999, s. 582). Jak pisze R. Maturi (2009, s. 70), wydatki - nawet jeśli były umieszczone w budżecie za okres poprzedni - muszą być ponownie uzasadnione. Ich analiza powinna obejmować m.in. takie elementy, jak: cel; warianty wydatkowania; spodziewane korzyści (Maturi, 2009, s. 70). Pozwala to na pogłębione przemyślenie wszystkich działań, m.in. pod kątem efektywności sposobu osiągania założonych celów. Istotne jest poszukiwanie innowacyjnych rozwiązań alternatywnych (Czubakowska, 2004, s. 85). Budżety przygotowane metodą „od zera" mogą zatem różnić się znacząco w każdym okresie, mimo iż założone cele do realizacji dla danego ośrodka mogą być podobne, lecz do ich osiągnięcia zostaną wyznaczone inne drogi oraz środki.

Główną zaletą budżetowania przyrostowego jest prostota tej metody, szybkość przygotowywania budżetów oraz niska pracochłonność. Jej podstawową wadą jest fakt, iż może doprowadzić do powielania błędnych działań z przeszłości (Nowak, 2011, s. 276). Wśród innych mankamentów warto wymienić następujące (Joiner, Chapman, 1981, s. 7): podejmowanie decyzji nieoptymalnych; koncentracja na działaniach, a nie na założonych celach; brak zachęty dla kierowników, by efektywnie sterowali kosztami podczas realokacji zasobów, gdyż nie widzą oni sensu w redukcji programów, czy też realokacji zasobów; brak zachęty dla kierowników, by tworzyli alternatywne sposoby wykonania zadań. Co więcej, poprzez fakt, iż budżetowanie staje się rutyną, wzrasta szansa, że kierownicy poczują nadmierne „samozadowolenie" (Joiner, Chapman, 1981, s. 7). Słabość tradycyjnego budżetowania, polegająca na dostosowywaniu wielkości z okresu ubiegłego do zakładanej inflacji oraz nowych działań, jest powszechnie znana (Ashton i in., 1995, s. 130). Ponadto, w przypadku np. działań nowych

w nadchodzącym okresie budżetowym nie można zastosować tego sposobu sporządzania budżetów (Sobańska i in., 2009, s. 292).

Budżetowanie „od zera" pozwala na wypracowanie wysokiej jakości budżetów, które są dobrze dopasowane do sytuacji rynkowej, niemniej jednak stosowanie tej metody oznacza, iż wielu specjalistów na różnych poziomach hierarchii organizacji musi być zaangażowanych w prace budżetowe (Nowak, 2011, s. 277). Budżetowanie „od zera" zakłada przede wszystkim optymalne wykorzystywanie zasobów oraz eliminowanie w przyszłych okresach działań nieefektywnych z przeszłości. Rezultatem stosowania tej metody jest m.in. redukcja kosztów (Maturi, 2009, s. 70). Nie jest jednak metodą wolną od wad, do których zaliczają się (Joiner, Chapman, 1981, s. 7): poczucie zagrożenia (dla np. pracowników, czy też istniejących programów); potrzeba wsparcia analiz poprzez właściwy system informacyjny, którego wiele przedsiębiorstw nie posiada[16]; wzrost zapotrzebowania na czas pracy kierowników operacyjnych przy sporządzaniu budżetów; problemy wynikające z faktu niezgodności pomiędzy poczuciem własnego bezpieczeństwa kierowników i koniecznością ciągłej obrony (uzasadniania) ich programów; możliwość stosowania różnego rodzaju gier budżetowych przy ustalaniu priorytetów poszczególnych programów; pracownicy niższych szczebli nie widzą korzyści dla nich z używania tej pracochłonnej metody. Rozwiązaniem może być stosowanie budżetowania „od zera" co kilka lat (Szychta, 2000a, s. 473; Czubakowska, 2004, s. 87).

Istnieje badanie, którego wyniki wskazują na to, że w jednym z brazylijskich przedsiębiorstw włókienniczych na skutek zmian uwarunkowań sytuacyjnych (wielkość, struktura, technologia), zmieniono typ stosowanego budżetowania z tradycyjnego na model „od zera" (Lavarda, 2012, s. 17, 23). Tego typu analizy, związane z teorią uwarunkowań sytuacyjnych są bardzo potrzebne. Wyjaśnianie bowiem transformacji zachodzących w procesie budżetowania w obliczu zmian czynników, które na niego oddziałują, może pomóc w podejmowaniu lepszych i szybszych decyzji zarządczych w przyszłości.

Ciekawostkę stanowi fakt, iż w stanie New Hampshire w USA kandydaci na stanowisko gubernatora przedstawiają swoją opinię odnośnie do metody „od zera", jako sposobu na opracowywanie budżetu stanowego i jest to ważny element kampanii wyborczej (Keefe, 2012, s. 12). Świadczy to oczywiście o znaczeniu budżetu dla stanu,

[16] Można przypuszczać, że w Polsce jest tak również w drugiej dekadzie XXI wieku.

ale również o kontrowersjach, które ta metoda budzi. W 2006 r. gubernator stanu New Hampshire, John H. Lynch, doszedł do wniosku, że budżet stanowy powinien powstać na podstawie budżetów zgłoszonych przez podlegające mu agencje, które mają sporządzać je metodą partycypacyjną, ale także z wykorzystaniem metody „od zera" (w ten sposób mają być przeanalizowane wszystkie programy oraz uzasadnione wszystkie koszty), co ma zapewnić jak największą efektywność prowadzonych działań (Lynch, 2006, s. 22). Można zatem wysnuć wniosek, że sporządzanie budżetów z wykorzystaniem metody „od zera" jest sposobem na zwiększenie efektywności wykorzystywania środków. Wydaje się także oczywiste, że ze względu na swoją pracochłonność sposób „od zera" może być stosowany wyłącznie przy metodzie partycypacyjnej.

W tabeli 1.8 przedstawiono porównanie obu omawianych metod.

**Tabela 1.8. Porównanie tradycyjnego budżetowania z budżetowaniem „od zera"**

| Tradycyjne budżetowanie | Budżetowanie „od zera" |
|---|---|
| • Zaczyna się od analizy zeszłorocznych zestawień finansowych | • Zaczyna się od minimalnych (lub zerowych) kwot finansowania poszczególnych działań |
| • Koncentruje się na aspektach finansowych | • Koncentruje się na celach i zadaniach |
| • Nie zakłada systematycznego poszukiwania alternatyw wobec realizowanych działań | • Analizuje alternatywne metody osiągania podobnych wyników |
| • Tworzy pojedyncze poziomy finansowania poszczególnych działań | • Tworzy alternatywne poziomy finansowania poszczególnych działań |

Źródło: Raiborn i in. (1996, s. 527).

Istnieje także metoda procentu od sprzedaży, stosowana krótkookresowo, w sytuacji stabilnej sprzedaży, której wstępne założenia są następujące (Surmacz i in., 2010, s. 60):

- każdemu składnikowi aktywów oraz pasywów przypisywany jest atrybut zmienności w zależności od rozmiarów sprzedaży (przy czym niektóre z tych składników mogą być niezależne od rozmiarów sprzedaży);
- zakłada się, że powyższa zależność ma charakter liniowy (zachowana jest stała proporcja zmian);

- kierownictwo przedsiębiorstwa przyjmuje, że w okresie bazowym aktywa oraz pasywa (ich struktura, jak również poziom) są optymalne, co pozwala na ich transfer na następne okresy (*pro forma).*

Ze względu na czas sporządzania budżetów wyróżnia się budżety wyjściowe (tworzone przed rozpoczęciem okresu budżetowego) oraz budżety przeliczone (tworzone po zakończeniu danego okresu). W budżecie wyjściowym brane są pod uwagę spodziewane zdolności operacyjne jednostki, które będą wykorzystane w nadchodzącym okresie i to na ich podstawie sporządzane są budżety. W przypadku budżetu przeliczonego poszczególne zestawienia tworzone są na podstawie zdolności rzeczywiście wykorzystanych. Porównanie tych dwóch zestawień (zazwyczaj dotyczących kosztów), umożliwia ocenę skuteczności działań analizowanej jednostki (Jaruga i in., 2010, s. 472).

Warto również wspomnieć o budżetowej metodzie statycznej oraz dynamicznej. Wariant statyczny (stosowany do planowania projektów) zakłada ujęcie w danym budżecie wszystkich pozycji bez podziału ze względu na czas wystąpienia danych pozycji (Nahotko, Ayyoub, 2002, s. 166). Tymczasem w wariancie dynamicznym odwzorowywane są zależności o charakterze czasowym między poszczególnymi zdarzeniami gospodarczymi (Nahotko, Ayyoub, 2002, s. 169).

Jak twierdzi I. Sobańska (2000, s. 209), „*kontrola menedżerska w firmie będzie tak dobra jak dobre będzie budżetowanie, które jest jednym z jej elementów*". E. Nowak podkreśla, że (2000, s. 41) „*budżetowanie jest implementacją zasady ciągłości planowania, instrumentem weryfikacji stopnia osiągnięcia założonych celów oraz sposobem uwzględniania nowych okoliczności pojawiających się w trakcie realizacji planów*". Oba przytoczone zdania można w szczególności odnieść do budżetowania operacyjnego.

Dotychczas opracowano wiele metod sporządzania budżetów, przez co narzędzie to jest elastyczne i może być skutecznie dopasowywane do specyfiki i wymagań przedsiębiorstw. Instrument ten jest bardzo dobrze scharakteryzowany w literaturze przedmiotu, co jest konsekwencją kilkudziesięciu lat badań koncepcyjnych i empirycznych powadzonych w doniesieniu do różnych aspektów budżetowania operacyjnego. Niezależnie jednak od zalet omawianego narzędzia, można sformułować także wiele jego mankamentów. Krytyka budżetowania doprowadziła do powstania koncepcji *Beyond Budgeting*, która zakłada rezygnację z tworzenia rocznych planów

i proponuje zastąpienie ich m.in. zastosowaniem zintegrowanego pakietu instrumentów. Powyższa idea zostanie szerzej przedstawiona w rozdziale 2.

### 1.3. Krytyka budżetowania operacyjnego

Steve Player, jedna z kluczowych postaci związanych z koncepcją *Beyond Budgeting* (która zostanie szczegółowo przedstawiona w rozdziale 2), twierdzi, że budżetowanie to (za Banham, 2012, s. 42) „*droga strata czasu"*[17]. Dwa lata wcześniej powiedział, iż „*problem z budżetami stanowią ludzie, którzy są na nich skupieni*[18]" (Hall, 2010). Analogicznych stwierdzeń można dopatrzeć się u wielu autorów oraz praktyków zarządzania. Jak stwierdził Bob Lutz, były szef firmy *Chrysler* (Price Waterhouse Financial and Cost Management Team, 1997, s. 84, za Hope, Fraser, 2003a, s. xvii) „*budżet jest bardziej narzędziem represji, niż innowacji"*, Jan Wallander twórca sukcesów *Svenska Handelsbanken*[19] podkreślał, że „*budżetowanie jest niepotrzebnym złem"* (Hope, Fraser, 2003a, s. xvii), Jack Welch (legendarny zarządzający *General Electric*) dodał, że „*budżet jest zmorą korporacyjnej Ameryki"* (Loeb, 1995, s. 73, za Hope, Fraser, 2003a, s. xvii). M. Jensen (2001, s. 96) pisał na początku bieżącego wieku w *Harvard Business Review*, że „*budżetowanie korporacyjne to żart i wszyscy o tym wiedzą*".

Powyższe stwierdzenia mogłyby wskazywać na to, iż stosowanie omawianego instrumentu niesie ze sobą ogromne ryzyko, jest błędem. Warto tymczasem pamiętać, że budżetowanie operacyjne nie było przedmiotem natężonej krytyki, aż do końca lat 90. ubiegłego wieku (Szychta, 2008, s. 409). W ostatnim czasie nasiliły się jednak polemiki wokół budżetowania i jego przydatności (Libby, Lindsay, 2007, s. 47). Jak zostanie później pokazane, pewne wyniki badań stoją w sprzeczności z niektórymi argumentami krytyków tego instrumentu. Wydaje się, że potrzebne są kolejne badania empiryczne prowadzone w tym zakresie.

Za głównych przeciwników budżetowania operacyjnego można uznać obecnie J. Hopa oraz R. Frasera, którzy są twórcami najistotniejszych, podstawowych publikacji

---

[17] Inny, ciekawy cytat pochodzi z jednego ze spotkań poświęconych koncepcji *Beyond Budgeting*, gdzie określono budżetowanie jako „*zwyczaj, który boli*" (*Budgetary…*, 2003, s. 4).
[18] Słowo to można również być przetłumaczone jako „*sfiksowani*".
[19] 12 pracowników zatrudnionych w roku 1871 (w momencie powstania banku), w 2006 roku - 10 200 (Lindsay, Libby, 2007, s. 625-626).

z zakresu koncepcji *Beyond Budgeting*. Według nich budżetowanie to „*proces zarządzania wynikami”*, którego efektem są roczne plany (ustalane i koordynowane: cele do osiągnięcia; działania, które mają być podjęte, by zrealizować zamierzenia; zasoby służące wykonywaniu założonych prac; nagrody), jak również kontrola osiągniętych rezultatów (Hope, Fraser, 2003a, s. 4). Zauważyli oni ponadto, że istnieją głosy stwierdzające, iż model rachunkowości zarządczej, który był odpowiedni w epoce industrialnej, nie jest właściwy w epoce informacji, potrzebne jest zatem wdrożenie zmian w przedsiębiorstwach w tym zakresie, a budżetowanie jest przeszkodą leżącą na drodze tych przekształceń (Hope, Fraser, 1997, s. 20). Zaobserwowali także, iż wśród pracowników badanych przedsiębiorstw istnieje świadomość mankamentów budżetowania (Hope, Frase, 1999a, s. 18). Znane są badania, potwierdzające niezadowolenie menedżerów ds. finansów z systemu budżetowego, funkcjonującego w przedsiębiorstwach, w których są zatrudnieni. Przykładem są wyniki opublikowane pod koniec lat 90., pokazujące, że blisko 90% badanych *CFO* wyraziło swoją dezaprobatę (Banham, 1999, za Hope, Fraser, 2001b, s. 22).

Warto w tym miejscu wspomnieć o przedsiębiorstwach, które upadły, mimo stosowania budżetowania. Wśród nich wymienić można m.in. *WorldCom*, *Barings Bank*, czy też *Enron* (Hope, Fraser, 2003c, s. 109).

Istotne miejsce w krytyce budżetowania zajmują rozważania nad jego czasochłonnością. Budżetowanie zajmuje średnio od czterech do pięciu miesięcy (Hackett Benchmarking Solutions, 2002, za Hope, Fraser, 2003a, s. 6), według innych badań – tylko 10,3 tygodnia, przy czym od 2 do 3 tygodni to czas, jaki potrzebowali kierownicy na sporządzenie „własnej” części budżetu (Libby, Lindsay, 2007, s. 49). Można zatem zaobserwować dużą rozbieżność rezultatów. Oznacza to, że warto byłoby w przyszłości zidentyfikować te czynniki warunkujące, które mają najistotniejszy wpływ na czas trwania planowania operacyjnego w różnych typach przedsiębiorstw. Inne wyniki podobnych badań wskazują, że wyższa kadra kierownicza oraz menedżerowie odpowiedzialni za sprawy finansowe poświęcają od 20 do 30 procent czasu pracy na budżetowanie (Littlewood, 2000, za Hope, Fraser, 2003a, s. 6). Z przeprowadzonego w 1998 roku badania wynikło, iż na planowanie oraz pomiar działalności poświęcano 25 tysięcy dni pracy na każdy miliard dolarów przychodu (Hackett Benchmarking Solutions, 2002, za Hope, Fraser, 2003a, s. 6).

Niemniej istotne są koszty tego procesu. Jak można przypuszczać są one tym większe, im dłużej trwa budżetowanie. Twierdzenie o proporcjonalności kosztów budżetowania względem czasu jego trwania mogłoby być interesującym tematem badań. W przedsiębiorstwie motoryzacyjnym *FORD* obliczono, że roczne koszty sporządzania budżetu przekraczają milion dolarów (Caulkin, 2003, s. 17).

Jak wcześniej zauważono, strategia działalności przedsiębiorstwa ma niezwykle istotne znaczenie dla jego funkcjonowania oraz osiąganych wyników. W tym kontekście bardzo ważny wydaje się rezultat badań ukazujący, że w 60% przedsiębiorstw plany działań nie wynikały z przyjętej strategii postępowania (Kaplan, Norton, 2001c, s. 274, za Hope, Fraser, 2003a, s. 25). R. Kaplan oraz D. Norton (2001, s. 274, za Hope, Fraser, 2003a, s. 23) zwrócili ponadto uwagę na fakt, iż na dyskusje związane ze strategią w przypadku 85% zespołów zarządzających, w skali miesiąca poświęcano mniej niż godzinę. Aż w 70% przebadanych przedsiębiorstw okazało się, że przyjęta strategia działania nie była najlepiej realizowana (Charan, Colvin, 1999, za Hope, Fraser, 2003a, s. 4). Są to niewątpliwie zjawiska niepokojące.

Istotne jest też badanie, które odbyło się w 2008 roku. Zostało ono przeprowadzone na osobach zajmujących stanowiska związane z finansami w USA i wskazało, że aż 89% badanych nie uzyskiwało planowanych celów o charakterze przychodowym (Hope, 2008, s. 2). Może to budzić wśród nich frustrację oraz niezadowolenie z samego systemu budżetowania.

Już od wielu lat otoczenie przedsiębiorstw zmienia się bardzo szybko, choćby za sprawą ciągle ewoluującej technologii, czy też postępujących procesów globalizacyjnych. Niektórych zjawisk nie sposób przewidzieć, np. wybuchu wulkanu w Islandii, i wprowadzić wcześniej odpowiednich zapisów budżetowych (Hall, 2010). W razie wystąpienia takich zmian w trakcie roku budżetowego, które mają istotny wpływ na funkcjonowanie danej jednostki gospodarczej, przedsiębiorstwo może zdecydować się na korekty zapisów budżetowych, co jednak może wiązać się ze znacznym nakładem pracy oraz kosztami (Hope, 2008, s. 3). W takich przypadkach niezwykle istotnego znaczenia nabiera stosowanie odpowiedniego oprogramowania komputerowego, które pozwoli na sprawne dokonywanie korekt[20]. Pewne badania wskazały, że w ciągu roku fiskalnego zmiany w budżetach wprowadzane są w 20%

[20] Opis programu do budżetowania oraz planowania, wykorzystującego Internet można znaleźć m.in. w Angus, 2005.

przedsiębiorstw (PR Newswire, 1999, za Hope, Fraser, 2003a, s. 23). Oznacza to, że przypuszczalnie aż 80% podmiotów nie reaguje prawidłowo na zmiany w swoim otoczeniu.

Za interesujący w kontekście rozważań nad wadami budżetowania operacyjnego należy uznać wynik jednego z badań *McKinsey* z lat 90. XX wieku na temat preferencji (powodów) menedżerów, w zakresie wyboru nowego pracodawcy. Aż 56% odpowiedzi wskazywało na „*wolność i autonomię*" oferowaną przez dany podmiot, przy czym należy zauważyć, że budżetowanie istotne ogranicza inicjatywę własną kierowników (Hope, Fraser, 1999a, s. 17).

Jednym z ważnych czynników, które mogą wpływać na system zarządzania przedsiębiorstwa jest kraj jego siedziby, a przede wszystkim kontynent. Różnice między kontynentami mogą przejawiać się np. w odmiennych wielkościach bodźców (premii). W Wielkiej Brytanii, czy też w Holandii osoby zajmujące stanowiska kierownicze mogą łącznie (w perspektywie długoterminowej) otrzymać w ramach premii 38% kwoty, która jest ich płacą zasadniczą, a w USA aż o 59% więcej (Donkin, 1998, s. 33, za Hope, Fraser, 2003b, s. 104). System budżetowania może być zatem odmiennie postrzegany przez pracowników, którzy otrzymują premie różnej wielkości.

Poniżej zostały przedstawione główne wady omawianego instrumentu. Wielu autorów zajmujących się tematyką budżetowania stara się zidentyfikować mankamenty oraz zalety tego narzędzia rachunkowości zarządczej. Głowni krytycy twierdzą, że (Hope, Fraser, 2003a, s. xviii):

- budżetowanie zajmuje zbyt wiele czasu;
- koszty ponoszone na przeprowadzanie tego procesu są nadmierne;
- instrument ten nie sprawdza się w warunkach nasilonej konkurencji;
- budżety to obecnie stałe kontrakty dokonań, których wypełnianie prowadzi czasem do działań o charakterze niepożądanym lub wręcz nieetycznym.

Budżetowanie jest ponadto uciążliwe, nie spełnia wymogów stawianych przez menedżerów różnych szczebli, jak również przez konkurencyjne otoczenie, w ostatnim czasie nastąpił niedopuszczalny rozrost stosowania „gier budżetowych"[21] (Hope, Fraser, 2003a, s. 4).

[21] Mówi się nawet o zjawisku „zarządzania wynikami" (Hope, Fraser, 2001c, s. 10), czyli o takim kształtowaniu przychodów dla przedsiębiorstwa, generowanych przez danego menedżera, by przyznawane były jak największe premie dla tego pracownika. Może prowadzić to do niekorzystnych sytuacji dla podmiotu gospodarczego, np. wtedy, gdy umyślnie przesuwa się podpisanie danej umowy na

Inne, potencjalne wady i problemy ze stosowaniem tego narzędzia to np. (Hope, Fraser, 1997, s. 22; Hope, Fraser, 1999b, s. 30-32; Hope, Fraser, 1999c, s. 24-25; Hope, Fraser, 1999d; Hope, Fraser, 2001b, s. 22; Caputa, 2000, s. 394; Łada-Cielślak, 2000a, s. 31; McVay, Cooke, 2006, s. 101, za Uyar, 2009, s. 117; Libby, Lindsay, 2007, s. 47, 49; Hall, 2007, s. 22; Szychta, 2008, s. 422; Jaruga i in., 2010, s. 511):

- trudności związane z prawidłowym mierzeniem dokonań;
- trudności związane z odnajdowaniem potencjalnych problemów dotyczących funkcjonowania podmiotu (trwa to zbyt długo);
- zapisy w poszczególnych budżetach stają się szybko nieaktualne;
- współpraca między jednostkami (np. osobami, działami) może być zakłócona;
- oparcie zapisów budżetowych na miarach finansowych, których stała wartość ustalana jest na drodze negocjacji (co może powodować, że poszczególne zapisy dokonywane są w myśl tych grup interesu, które są aktualnie silniejsze - osłabiona motywacja pracowników);
- przeprowadzając tradycyjny proces budżetowania trudno jest odpowiedzieć na pytania związane m.in. z: kreowaniem wartości przez poszczególne procesy; opłacalnością różnych grup klientów; kapitałem intelektualnym - w odniesieniu do zmian w zakresie jego wartości;
- brak dopasowania do zarządzania przedsiębiorstwem, któremu można nadać atrybut nowoczesności (pokonywanie konkurencji za pomocą kapitału intelektualnego[22]) o innych niż klasycznych strukturach organizacyjnych (np. sieciowych[23], macierzowych[24]);

---

kolejny okres budżetowy. Potrzeby menedżera stawia się wówczas wyżej niż potrzeby przedsiębiorstwa, dla którego pracuje. Innym przykładem dysfunkcji budżetowania o podobnym charakterze jest np. tworzenie w wybranych pozycjach budżetowych specjalnych rezerw, które ukryte są dla osób, umiejscowionych wyżej w hierarchii (Caputa, 2000, s. 394).

[22] Jak pokazano pod koniec ubiegłego stulecia, aż 96% wartości rynkowej przedsiębiorstwa *Coca-Cola* stanowił kapitał intelektualny, w przypadku *Microsoftu* – 94% (Marcinkowska, 2000, s. 31, za Szychta, 2008, s. 420). Należy domniemywać, że przynajmniej podobny poziom tego udziału można obserwować także w drugiej dekadzie XXI wieku.

[23] „*Struktura sieciowa pojawiła się jako struktura międzyorganizacyjna, zapewniająca współdziałanie przedsiębiorstw podejmujących wspólne przedsięwzięcia najczęściej w postaci tzw. aliansów strategicznych*" (Szychta, 2008, s. 419).

[24] „*Struktura macierzowa, niekiedy określana jako 'system podwójnego podporządkowania' (...) pracownicy mają po dwóch szefów, tzn. pracują w dwóch liniach podporządkowania. Jedna z nich ma charakter funkcjonalny lub zakładowy (...) Druga stanowi poziomą nakładkę, łączącą ludzi z różnych zakładów lub działów funkcjonalnych w zespół zadaniowy lub roboczy, na czele którego stoi kierownik programu lub zespołu*" (Stoner i in., 2001, s. 325-326).

- utrudnione przeprowadzanie zmian o charakterze organizacyjnym (np. wzmacnianie pozycji oraz delegowanie uprawnień dla zespołów roboczych);
- promowane jest podejście przyrostowe do zapisów budżetowych, przy czym w planach szczegółowych określany jest maksymalny wzrost („sufit") odnośnie kategorii pozytywnych dla danego podmiotu (np. przychodów) oraz maksymalny możliwy spadek („podłoga") względem pozycji kosztowych;
- zarządzający przedsiębiorstwem nie otrzymują informacji, które można uznać za wiarygodne, gdyż *„ekstrapolacja bieżących trendów"* stanowi często podstawę do dokonywania zapisów budżetowych;
- utrudnione nawiązywanie efektywnej współpracy między różnymi częściami organizacji;
- menedżerowie nadmiernie koncentrują się na wypełnianiu zapisów budżetowych (o charakterze finansowym), co prowadzi do tego, że prace w zakresie np. strategii pokonywania konkurencji (która powinna być nieustannie analizowana, poprawiana) mogą być niewystarczające; ponadto, cele krótkoterminowe biorą górę nad celami strategicznymi[25];
- brak jest powiązania budżetów z przyjętą strategią postępowania;
- wywoływanie poczucia niedowartościowania wśród pracowników (podwładnych);
- pracownicy często wydają pełne kwoty, które są dostępne w ramach przypisanego im budżetu, gdyż boją się, że niewykorzystanie środków w danym okresie spowoduje redukcję analogicznych kosztów w przyszłych planach finansowych;
- budżety nie są często zmieniane w trakcie trwania okresu objętego planowaniem, stanowią efekt sztywnego rytuału, który odbywa się co roku;
- zmiany, które zachodzą na konkurencyjnym rynku są szybkie, co sprawia, że nie znajdują odzwierciedlenia w budżetach;
- w warunkach nasilonych zmian w otoczeniu, roczny horyzont czasowy planów nie jest właściwy;
- ograniczenie elastyczności przedsiębiorstwa;

[25] Ciekawą sytuację opisał J. Pfeffer (2003, s. 60), prezentując przykład przedsiębiorstwa, które w sytuacji malejących przychodów ze sprzedaży zaczęło redukować koszty w celu wypełnienia założeń budżetowych, co doprowadziło do swego rodzaju spirali „cięć" i w konsekwencji do bardzo poważnych problemów podmiotu.

- tworzenie barier między różnymi częściami organizacji, co jest skutkiem m.in. niedostrzegania przez poszczególnych kierowników celów działalności przedsiębiorstwa jako całości przy sporządzaniu własnych budżetów;
- koncentracja przede wszystkim na sprawach wewnętrznych;
- utrudniony dostęp do aktualnych informacji dotyczących podejmowanych działań;
- jeśli dane działanie nie jest zapisane w odpowiednim budżecie, brak ten może być używany jako specyficzna wymówka, stosowana w celu nieprzeprowadzania pewnych czynności (nawet jeśli są one potrzebne);
- przeważnie nie podejmuje się decyzji opierając się na długoterminowej perspektywie finansowej przedsiębiorstwa, czy też bieżących wymaganiach klientów, ale podporządkowuje się je poszczególnym zapisom w budżetach;
- ograniczana jest inicjatywa pracowników.

Wady budżetowania operacyjnego według CAM-I (1994)[26], które stanowią trafne podsumowanie problemów z tym narzędziem, to:

- *„nadmierne poleganie na ekstrapolowaniu przeszłych trendów;*
- *dokonywanie przez zarząd określonych cięć procentowych wtedy, gdy wczesne iteracje budżetowe wskazują na „nieakceptowalne wyniki";*
- *budżety dotyczą pojedynczych obszarów funkcjonalnych, tak jakby były niezależne od innych (tzw. silosy, gdyby użyć analogii rolniczej);*
- *budżety krótkowzrocznie kładą zbyt duży nacisk na określony horyzont czasowy, np. rok; osiąganie założonych rocznych celów kosztowych postrzegane jest jako kluczowe zadanie do zrealizowania;*
- *budżet jest zaabsorbowany finansowymi aspektami zdarzeń, które wystąpią w okresie budżetowym;*
- *przed upływem okresu budżetowego, budżety nie są wykorzystywane do oceny osiągnięć".*

Inny problem może pojawić się w sytuacji, gdy menedżer osiągnie takie wyniki, które będą uznane za znakomite, ale w następnym okresie okażą się one niższe - może to wtedy oznaczać dla niego przykre konsekwencje (*Budgetary*…, 2003, s. 4). I to pomimo faktu, że np. te gorsze rezultaty mogą być i tak powyżej przeciętnej,

[26] Za Horngren i in. (1999, s. 510).

uzyskiwanej przez innych pracowników na tym samym szczeblu. Przy założeniu, że analiza odchyleń wykonywana jest co miesiąc, niektórzy menedżerowie mogą obawiać się, że poprawa wyników może spowodować sytuację, w której szybko nastąpi przedefiniowanie celów do osiągnięcia (Hope, Fraser, 1998, s. 23). Mamy tu zatem do czynienia z przypadkami lęku przed osiąganiem zbyt dobrych rezultatów działalności, w konsekwencji stosowania w jednostce gospodarczej budżetowania operacyjnego. Są to przypadki skrajne, które wynikają często ze złego projektowania systemu budżetowania w przedsiębiorstwie.

Zdarza się również tak, że budżety analizowane są w sposób zbyt drobiazgowy, nie ma wówczas mowy o autonomii osób, które są odpowiedzialne za realizację poszczególnych planów (Bunce, 2003, s. 36). Pracownicy tracą ponadto czas na czynności administracyjne, których przykład stanowi wyjaśnianie przyczyn przekraczania nieistotnych pozycji budżetowych.

Analizując mankamenty każdego narzędzia, należy rozróżniać wady, które spowodowane są konstrukcją instrumentu od tych, których źródeł powinno się upatrywać w jego stosowaniu (zob. np. Frezatti, 2004). Warto też zwrócić uwagę na to, iż nie należy odrzucać danego instrumentu tylko dlatego, że nie jest on stosowany w odpowiedni sposób (Frezatti, 2004, s. 132). Trzeba jednak również przyznać, że w przypadku budżetowania operacyjnego, jego konstrukcja zachęca do np. gier budżetowych, czy też koncentracji wyłącznie na finansowych aspektach działalności.

Należy również pamiętać, że budżetowanie partycypacyjne nie musi przynosić pozytywnych rezultatów. Decentralizacja w zakresie podejmowania decyzji nie zawsze prowadzi do osiągania lepszych wyników, pozytywne skutki partycypacji mogą być bowiem ograniczane przez następujące czynniki (Hofstede, 1968, s. 70-71): cechy osób, które partycypują w podejmowaniu decyzji; wcześniejsze sukcesy tych pracowników we współuczestniczeniu w podejmowaniu decyzji; wpływy kulturowe; inne specyficzne uwarunkowania poszczególnych sytuacji (np. zakres wiedzy, którą dysponują podwładni oraz przełożeni; powtarzalność wykonywanych czynności itd.) Są to niektóre z czynników warunkujących, które wpływają na skuteczność budżetowania metodą partycypacyjną.

Nieodłącznym elementem budżetowania są tzw. gry[27]. W 1987 roku prawie wszyscy respondenci badania, którym objęto ponad 400 przedsiębiorstw w USA, przyznali się do tego, iż są uwikłani w przynajmniej jedną „grę budżetową", wśród których popularne były m.in. (Simons, 1995, s. 83, za Hope, Fraser, 2003a, s. 12-13):

- częste odraczanie ponoszenia kosztów, które powinny być poniesione;
- otrzymywanie zezwoleń na wydatki, ale po ich realizacji;
- w celu uniknięcia sytuacji, polegającej na przekraczaniu limitów budżetowych, środki pieniężne były przesuwane między poszczególnymi kontami.

W literaturze przedmiotu pojawia się często pojęcie stałego kontraktu dokonań (ang. *fixed performance contract*). Najprościej mówiąc jest to specyficzna umowa między np. menedżerami reprezentującymi sąsiadujące ze sobą szczeble w hierarchii organizacyjnej, zawierająca zobowiązanie do realizacji postanowień budżetowych, pod warunkiem dostarczenia zapisanych w planie zasobów. Kontrakt ten jest często zawierany między np. inwestorami a kadrą kierowniczą, a następnie w sposób kaskadowy zawierane są kolejne kontrakty w formie budżetów z menedżerami niższych szczebli (Hope, Fraser, 2003a, s. 10). Czas trwania kontraktu budżetowego wynosi zazwyczaj jeden rok[28], a wśród warunków takiej umowy znajdują się (Hope, Fraser, 2003a, s. 10-11):

- cele do osiągnięcia w wyznaczonym czasie, wyrażone w sposób finansowy;
- zachęty, nagrody uzależnione od wyników;
- zatwierdzony budżet;
- zestawienie zasobów do wykorzystania przy realizacji planu;
- zobowiązanie do działań na rzecz innych ośrodków przedsiębiorstwa;
- plan raportowania.

Budżetowanie przekształciło się w zawieranie stałych kontraktów dokonań w latach 60. ubiegłego wieku, wcześniej stosowane było do zarządzania przepływami pieniężnymi, jak również kosztami (Hope, Fraser, 2003a, s. 9).

W przedsiębiorstwach, w których stosowane są stałe kontrakty dokonań z zapisanymi w nich premiami finansowymi, strach związany np. z obawą o utratę bonusów, czy też nawet pracy, jest narzędziem, którego celem stosowania jest osiąganie

[27] Wciąż interesujące (mimo upływu wielu lat) wyniki badań nad grami budżetowymi znajdują się w Bart (1988).
[28] Jest to okres równy horyzontowi czasowemu budżetu operacyjnego.

założonych, agresywnych celów (Hope, Fraser, 2003a, s. 205). W niektórych przypadkach można mówić o tzw. „*zarządzaniu przez strach*", które polega na wykorzystywaniu lęku pracowników przed tym, jakie mogą być konsekwencje niezrealizowania założeń planistycznych (Hofstede, 1968, s. 57). Przyznać jednak należy, że jest to zjawisko, które trudno potwierdzić prowadząc badania naukowe. Wiedzę o tym sposobie zarządzania czerpać można bowiem przede wszystkim na podstawie nieformalnych kontaktów z pracownikami.

Jednym z podstawowych problemów z budżetowaniem, wskazywany przez zwolenników koncepcji *Beyond Budgeting*, jest rezerwowanie pewnych informacji tylko dla wybranych osób. Na to zjawisko już w latach 60. ubiegłego wieku zwracał uwagę G. H. Hofstede (1968, s. 27). Trudno wówczas mówić o tym, że system informacyjny przedsiębiorstwa jest otwarty. Cecha otwartości systemu informacyjnego przedsiębiorstwa oznacza, że w danym podmiocie zdecydowana większość informacji, które znajdują się w jego posiadaniu jest dostępna dla wszystkich pracowników, którzy mogą swobodnie z nich korzystać w razie potrzeby.

Niektórzy praktycy widzą szansę przezwyciężenia części mankamentów budżetowania poprzez stosowanie go w wersji kroczącej. Pomimo jednak faktu, iż budżetowanie kroczące zapewnia aktualizowanie planów w ciągu roku i posługiwanie się bardziej trafnymi danymi, powoduje jeszcze większe obciążenie menedżerów obowiązkami planistycznymi, czego konsekwencją jest często ponoszenie większych kosztów (Hope, Fraser, 2003a, s. 9). Istotne jest zatem porównywanie korzyści oraz mankamentów wynikających z wdrożenia tego sposobu budżetowania. Ze względu na różne czynniki warunkujące, które mają wpływ na budżetowanie, takie zestawienia będą dawać odmienne wyniki w różnych podmiotach.

W tabeli 1.9 przedstawiono w sposób syntetyczny ograniczenia budżetowania operacyjnego.

**Tabela 1.9. Ograniczenia tradycyjnego budżetowania**

| Cel | Realizacja w praktyce | Problem |
|---|---|---|
| **Ukierunkowanie strategiczne** | Ekstrapolacja danych historycznych | Brak powiązań ze strategią |
| | Dowolne cięcia budżetowe | Cięcia w niewłaściwych obszarach |
| **Alokacja zasobów** | Organizacja funkcjonalna | Budżet uzależniony od zdolności negocjacyjnych |
| | Proces roczny | Niewłaściwe cykle czasowe |
| | Koncentracja na kosztach | Niewidoczne efekty kosztów pośrednich |
| | Zaniżanie korzyści inwestycyjnych | Ukryta nadwyżka zasobów |
| **Ciągłe doskonalenie** | Stopniowe doskonalenie | Rozwój wewnętrzny |
| | Koszty zmienne i stałe | Brak redukcji kosztów stałych |
| **Wzmacnianie zachowań** | Z reguły odgórne | Brak zgodności |
| | Miary finansowe | Zniekształcanie decyzji operacyjnych |
| **Wartość dodana** | Raporty z wykonania po realizacji | Brak zapobiegania odchyleniom |
| | Biurokratyczne, zabierające dużo czasu | Utracone możliwości |

Źródło: Newing (1994, s. 29), za Łada-Cieślak (2000a, s. 33).

Warto postawić sobie pytanie o fenomen tak krytykowanego budżetowania, które pomimo wielu jego wad, nadal jest powszechnie stosowane do sterowania przedsiębiorstwem, być może jednak nie jest ono aż tak bardzo wadliwe (Hannan, Freeman, 1989, za Libby, Lindsay, 2010, s. 57). Co więcej, w niektórych rodzajach przedsiębiorstw sporządzanie budżetów jest obligatoryjne (Parmenter, 2003, s. 42). Czy jest to zatem narzędzie, którego stosowanie oznacza błąd?

Niezwykle ciekawe wyniki badań, przeprowadzonych wśród menedżerów wyższego szczebla, reprezentujących kanadyjskie oraz amerykańskie średnie i duże przedsiębiorstwa, opublikowano w 2010 roku. Wybrane rezultaty przedstawione są poniżej (Libby, Lindsay, 2010, s. 60-61):

- aż 94% respondentów, reprezentujących podmioty, w których stosowano budżety do sterowania oświadczyło, że nie planuje (w niedalekiej przyszłości) zaprzestania wykorzystywania analizowanego instrumentu do tego celu;
- w następnych dwóch latach 46% respondentów kanadyjskich (reprezentujących podmioty, w których stosowano budżety do sterowania) planuje wprowadzić jakieś zmiany do systemu budżetowania;

- mediana odpowiedzi dotyczących długości trwania procesu budżetowania o rocznym horyzoncie czasowym w kanadyjskich przedsiębiorstwach, wynosiła 6 tygodni (w amerykańskich 10 tygodni).

Mimo powyższych wyników warto jednak przyjrzeć się koncepcji *Beyond Budgeting*, stanowi ona bowiem spójną przeciwwagę dla systemu budżetowania operacyjnego. Do jej powstania doprowadziła powszechna krytyka tego instrumentu. *Beyond Budgeting* zakłada rezygnację z tworzenia rocznych planów i proponuje zastąpienie ich m.in. zastosowaniem zintegrowanego pakietu instrumentów. Powyższa idea zostanie szerzej przedstawiona w rozdziale 2 niniejszej rozprawy.

# Rozdział 2. Koncepcja *Beyond Budgeting* jako alternatywa dla budżetowania operacyjnego

## 2.1. Założenia i zasady koncepcji *Beyond Budgeting*

Współcześnie wymagania stawiane budżetowaniu przerastają znacznie te cele, dla realizacji których narzędzie to było konstruowane (Bunce, Fraser, 1997, s. 26). Tom Johnson, który jest profesorem i specjalistą z zakresu historii rachunkowości stwierdził, że „*przedsiębiorstwa, które sterują ich pracownikami oraz procesami za pomocą informacji księgowych nie przetrwają w warunkach globalnej ekonomii*" (Hope, Fraser, 2001c, s. 10). Potrzebny jest zatem zupełnie nowy model zarządzania, bądź też usprawnienie powszechnie stosowanego budżetowania operacyjnego. W niektórych przedsiębiorstwach na całym świecie można obserwować realizację tej pierwszej ewentualności. Jeden z menedżerów odpowiedzialnych za finanse porównał odejście od sporządzania budżetów w przedsiębiorstwie do zmiany (Caulkin, 2003, s. 17) „*stalinowskiego stylu zarządzania finansami na model rynkowy*".

*Beyond Budgeting Round Table* (BBRT[29]) to projekt badawczy, którego datą rozpoczęcia jest rok 1998 (Hope, Fraser, 1999a, s. 16). Powstał on z inicjatywy organizacji CAM-I[30] (Hope, Fraser, 1999a, s. 16) w odpowiedzi na rosnącą liczbę głosów niezadowolenia z efektów stosowania w przedsiębiorstwach budżetowania w ujęciu tradycyjnym (Hope, Fraser, 2001a, s. 3). Początkowo do tego projektu przystąpiły 33 przedsiębiorstwa (kontynentem najliczniej reprezentowanym była Europa), a celem tej organizacji była analiza (oraz późniejsza prezentacja wyników przeprowadzonych badań swoim członkom) funkcjonowania tych podmiotów, które odeszły od stosowania budżetowania w swojej działalności (Hope, Fraser, 1999c, s. 25). Genezy dla powstania BBRT należy upatrywać jednak już w roku 1993. Wtedy właśnie (również z inicjatywy CAM-I) podjęto projekt pod nazwą *Advanced Budgeting*, którego głównym wnioskiem było to, iż samo usprawnienie budżetowania w jednostkach

[29] Pierwsze dwie litery tego skrótu oznaczają ideę, dwie ostatnie – społeczność (Bunce i in., 2004, s. 5). Wśród podmiotów gospodarczych, które od początku zaangażowane były we wspieranie tej inicjatywy wymienić można np.: *Arthur Andersen, Barclays Bank, Deutsche Bank, DHL, UBS* (Hope, Fraser, 2001a, s. 27).

[30] Rozwinięta nazwa CAM-I to *Consortium of Advanced Management International*; jest to (CAM-I, 2013): „*międzynarodowe konsorcjum przedsiębiorstw produkcyjnych i usługowych, instytucji rządowych, konsultantów, organów naukowych i zawodowych, którzy zebrali się, by wspólnie pracować nie konkurując ze sobą na tym polu, by rozwiązywać problemy związane z zarządzaniem oraz rozpatrywać krytyczne zagadnienia biznesowe, które są wspólne dla grupy*".

gospodarczych nie jest wystarczające, nie stanowi bowiem rozwiązania problemów przedsiębiorstw, potrzebne są bardziej holistyczne działania (Oldman, Mills, 1999, s. 26). Wykluczono zatem drugą opcję, która została wymieniona w poprzednim paragrafie. Autorzy omawianej koncepcji później wielokrotnie odnosili się do prób naprawiania systemu budżetowania, również do metody budżetowania „od zera". Uznają ją za czasochłonny, jak również biurokratyczny proces, oparty na hierarchii organizacyjnej (Hope, Fraser, 2003a, s. 7), czego konsekwencją jest często praktyka jednorazowego zastosowania tej metody w przedsiębiorstwie (Hope, Fraser, 2001a, s. 10).

Jak twierdzą J. Hope oraz R. Fraser (1999c, s. 26), twórcy koncepcji *Beyond Budgeting*, „*nikt nie może zmierzyć szkód, które powodują budżety*", inne istotne zdanie zapisane przez nich rok wcześniej brzmi (1998, s. 22) "*jeżeli menedżerowie mogą myśleć i działać jak właściciele, będą bardziej skłonni podejmować ryzyko, trzymać się postawionych celów, być odpowiedzialnymi za działania oraz poprawiać wyniki*". Według nich, istotne jest także, by w zakresie wyznaczania celów do osiągnięcia, jak również zmian, które mają doprowadzić do ich urzeczywistnienia kierownicy byli samodzielni (Hope, Fraser, 1998, s. 23). Twórcy nowego modelu postawili sobie za cel opracowanie takich jego założeń, które umożliwią kierownikom niższego szczebla uzyskiwać dostęp do odpowiednich informacji oraz adekwatne uprawnienia do podejmowania szybkich decyzji, uwzględniających zmiany zachodzące w otoczeniu (Hope i in., 2006, s. 1). Model tradycyjnego budżetowania został oparty m.in. na założeniach teorii X McGregora, natomiast nowa koncepcja czerpie z założeń teorii Y (Bunce, 2007, s. 5-6). Zmiany muszą objąć także struktury przedsiębiorstw, które zdecydują się na implementację nowej koncepcji. Organizacyjna struktura dywizjonalna nie jest właściwa w sytuacji, gdy miejsce zasobu o charakterze kluczowym, którym był kapitał finansowy, zajął kapitał intelektualny (Hope, Fraser, 1997, s. 21, zob. też *How to…*, 2000, s. 9).

Kolejnym polem do zmian jest system motywacyjny. W 2002 roku opublikowano wyniki badań, którymi objęto 2000 globalnych przedsiębiorstw. Wskazują one, iż w 60% przypadków istniało połączenie między zachętami dla pracowników (ang. *incentives*) a określonymi wcześniej, stałymi celami do osiągnięcia (*Nearly Half...*, 2002, za Hope, Fraser, 2003a, s. 15). To, zdaniem twórców nowego modelu, jest

zjawiskiem niepożądanym, które koniecznie należy usunąć z systemów motywacyjnych przedsiębiorstw.

W poprzednim rozdziale wspomniano o znaczeniu niepewności otoczenia danej jednostki gospodarczej dla jej funkcjonowania. Jak zauważono pod koniec lat 70. XX w., wraz ze wzrostem tej nieprzewidywalności rośnie trudność w zakresie funkcjonowania danego podmiotu (realizacji zadań), wzrasta również wpływ na nie ze strony otoczenia (Hayes, 1977, s. 23). Otoczenie przedsiębiorstw w pierwszych dekadach XXI w. charakteryzuje się ogromną nieprzewidywalnością, czego przykładem jest kryzys gospodarczy z początku bieżącego stulecia. Tu zatem należy dopatrywać się źródeł dla poszukiwań nowych metod zarządzania, które pozwolą na lepsze dostosowywanie się podmiotów do trudnych warunków działania. Jak podsumował R. H. Chenhall (2003, s. 137), badacze rachunkowości wiązali niepewność m.in. ze: stosowaniem informacji (dostarczanych w odpowiednim momencie) o szerokim spektrum tematycznym; niedokonywaniem oceny osiągnięć bazującej na danych księgowych[31]; ograniczeniem budowania systemów płacowych, opartych na bodźcach finansowych (*incentives*).

W dalszej części podrozdziału zostaną zaprezentowane najważniejsze założenia koncepcji *Beyond Budgeting*, które w głównej mierze stanowią rozszerzenie przedstawionych powyżej zagadnień.

Jeżeli podejmowany jest projekt opracowania alternatywnego (względem systemu opartego na budżetowaniu) podejścia do zarządzania przedsiębiorstwem, istotne jest wcześniejsze określenie roli, jaką spełniało to narzędzie. Jak piszą J. Hope oraz R. Fraser (1999b, s. 30) budżetowanie to „*spoiwo, łączące cały system zarządzania, począwszy od strategii oraz planowania poprzez zarządzanie zasobami i kosztami aż do pomiaru wyników oraz nagradzania*”.

Czym zatem jest koncepcja *Beyond Budgeting* (z ang. „poza budżetowaniem”)? Jak trafnie opisują A. Jaruga i in. (2010, s. 511) „*autorzy koncepcji Beyond Budgeting opowiadają się za połączonym zastosowaniem różnych metod rachunkowości zarządczej oraz koncepcji zarządzania wspierających strategiczne i operacyjne zarządzanie przedsiębiorstwem*”.

[31] Zwłaszcza odnosi się to do sytuacji, w której wykonywane zadania cechuje zróżnicowanie, jak również wysoki poziom trudności (Hirst, 1983, za Chenhall, 2003, s. 140).

Koncepcja ta zakłada rewolucyjne zmiany w przedsiębiorstwie, które mają pomóc w jego rozwoju. E. Nowak (2011, s. 338) pisze, że „*radykalną formą doskonalenia jest reengineering, w którym zakłada się gruntowną i kompleksową przebudowę systemu rachunkowości zarządczej jako spójnej całości*". Doskonałym przykładem tak określonego *reengineeringu* jest implementacja koncepcji *Beyond Budgeting*.

Jeden z autorów (Leitch, 2008, s. 136-137) słusznie zauważył, że w celu zrozumienia omawianej koncepcji można przeprowadzić analizę następujących zagadnień w przedsiębiorstwach, które ją wdrożyły:

- sposoby przetwarzania informacji;
- rezygnacja z ustalania celów, które są stałe;
- ustalanie celów o charakterze relatywnym, bardzo ambitnych;
- proces planowania (przeglądu sytuacji) - odbywa się on częściej i jednocześnie zabiera mniej czasu;
- ustalanie celów bez stosowania (lub z wyraźnym ograniczeniem) praktyk negocjacyjnych;
- stosowanie prognozowania kroczącego;
- dążenie do usprawnienia (zwiększenia szybkości) wprowadzania danych księgowych;
- decentralizacja zarządzania.

Warto w tym miejscu precyzyjnie określić cele, które przyświecają wdrożeniu w przedsiębiorstwie koncepcji *Beyond Budgeting*. Dążenia nowego modelu mogą być określone następująco (Hope i in., 2006, s. 6):

- „*szybsze reagowanie na zmiany oraz lepsze radzenie sobie z rosnącym poziomem niepewności oraz złożoności;*
- *przyciąganie bardziej utalentowanych menedżerów oraz potencjalnych partnerów strategicznych;*
- *stworzenie o wiele lepszego klimatu do formułowania przełomowych strategii nakierowanych na usprawnienia oraz wzrost;*
- *działanie przy niższych kosztach;*
- *znalezienie oraz utrzymanie właściwych klientów;*
- *minimalizowanie zachowań dysfunkcyjnych oraz zachęcanie do zachowań etycznych;*

- *zapewnienie trwałego wzrostu majątku udziałowców*".

Wśród autorów piszących o omawianej koncepcji nie ma zgody, jak daleki jest jej zakres. Można powiedzieć, że *Beyond Budgeting* nie jest (Hope, Fraser, 2003a, s. xix, 194):

- zbiorem narzędzi, którego zadaniem jest rozwiązywanie problemów przedsiębiorstwa;
- zbiorem procesów, które można stosować do pokonywania zidentyfikowanych problemów w systemach informacyjnych podmiotów gospodarczych;
- systemem informacji;
- narzędziem.

*Beyond Budgeting* to ogólny model zarządzania, filozofia przywództwa, u fundamentów której leżą pewne zasady (Hope, Fraser, 2003a, s. 194). Tymczasem, w jednym z przewodników po *Beyond Budgeting* można przeczytać, że jest on (Bunce i in., 2002, s. 14) „*przewodnim zestawem zasad*" i nie można traktować tej koncepcji jako np. modelu. Wydaje się jednak, że bliższe prawdzie jest sformułowanie o ogólnym modelu zarządzania, o filozofii przywództwa, gdzie pewne, jasno sformułowane zasady stanowią podstawę podejmowanych działań.

W tabeli 2.1 przedstawiono zasady *Beyond Budgeting*. Na uwagę zasługuje fakt, iż w wielu pierwszych publikacjach związanych z tą koncepcją wymieniano tylko 10 zasad (zob. np. Hope, Fraser, 1999a, s. 18; Hope, Fraser, 1999d; Szychta, 2000b, s. 100-101). W 2001 roku publikowano już 12 zasad, lecz były one nieco inaczej sformułowane (zob. Hope, Fraser, 2001b, s. 22-23; Hope, Fraser, 2001a, s. 13).

**Tabela 2.1. Zasady *Beyond Budgeting***

| **Zarządzanie i przejrzystość** | |
|---|---|
| **1. Wartości** | Przywiązuj ludzi do wspólnej sprawy, a nie do centralnego planu |
| **2. Zarządzanie** | Zarządzaj poprzez wspólne sprawy oraz zdrowy rozsądek, a nie przez szczegółowe zasady i plany |
| **3. Transparentność** | Spraw, by informacje były powszechnie dostępne, przejrzyste |
| **Odpowiedzialność zespołów** | |
| **4. Zespoły** | Organizuj płynną sieć odpowiedzialnych zespołów, nie twórz zespołów wokół scentralizowanych funkcji |
| **5. Zaufanie** | Pozwól zespołom regulować ich funkcjonowanie, nie steruj nimi nadmiernie |
| **6. Odpowiedzialność** | Oprzyj odpowiedzialność na kryteriach holistycznych oraz na wzajemnych porównaniach, a nie na relacjach hierarchicznych |

| Cele i nagrody | |
|---|---|
| **7. Cele** | Zachęcaj zespoły do stawiania sobie ambitnych celów, nie zmieniaj celów w kontrakty do wypełnienia |
| **8. Nagrody** | Nagrody uzależniaj od relatywnych osiągnięć, a nie od osiągnięcia ściśle określonych celów |
| **Planowanie i kontrola** | |
| **9. Planowanie** | Spraw, by planowanie było ciągłym i całościowym procesem, a nie rocznym wydarzeniem odgórnym |
| **10. Koordynacja** | Dynamicznie koordynuj interakcjami, nie używaj do tego rocznych budżetów |
| **11. Zasoby** | Spraw, by zasoby były dostępne wtedy, kiedy są potrzebne, a nie wtedy gdy są zaplanowane |
| **12. Kontrola** | Opieraj kontrolę na szybkim oraz częstym sprzężeniu zwrotnym, a nie na odchyleniach od budżetu |

Źródło: *Beyond Budgeting Round Table* (2012) i Lamoreaux (2011, s. 35), za Pawlak (2012b, s. 79-80).

Ważne jest, żeby stosować wszystkie powyższe zasady, nie należy z nich wybierać tych, które są np. łatwiejsze (Hope i in., 2006, s. 6). Można to uznać za kolejną, 13 regułę, która jest nie mniej istotna od pozostałych.

Wzorem komunikowania głównych zasad postępowania, jakimi kieruje się przedsiębiorstwo, jest *Southwest Airlines*[32] (linie lotnicze, USA), w którym wykorzystuje się każdą okazję (m.in. szkolenia, czy *newslettery*) do tego, by przekazywać i propagować je wśród wszystkich pracowników (Hope i in., 2011, s. 37).

Istotne jest, że systemy informacyjne przedsiębiorstw, które odeszły od budżetowania operacyjnego, charakteryzuje transparentność[33], większa otwartość, są one bardziej „wybiegające w przyszłość" dzięki stosowaniu prognozowania kroczącego (Hope, Fraser, 2003a, s. 40). Zasada jest prosta – wszyscy mają dostęp do informacji w tym samym czasie, przez co ogranicza się możliwości manipulowania danymi (Hope, Fraser, 2003a, s. 40). Propaguje się wzajemną wymianę wiedzy i doświadczeń, jak również minimalizuje zakres informacji, który nie jest dostępny dla wszystkich. Badania przeprowadzone na Armii Stanów Zjednoczonych wykazały, że żołnierze, którzy są informowani o tym, co dzieje się na polu walki oraz którzy znają intencje swoich dowódców (zatem wiedzą jak te informacje interpretować) podejmują lepsze

[32] Jest to również podmiot, który zaadoptował kulturę „bez winy" (ang. *„no blame" culture*) (Hope i in., 2011, s. 38). Zakłada ona takie podejście ze strony kierownictwa, które akceptuje fakt, że podwładni popełniają błędy (nie ma obwiniania), natomiast muszą oni je naprawiać.

[33] O tym jak istotna jest transparentność podejmowanych działań, np. dla uzyskania poparcia innych ludzi, świadczy fakt, iż wielu gubernatorów w USA publikuje szczegółowe informacje o swoich poczynaniach, również natury finansowej (Hope i in., 2011, s. 41). Pozwala ona na kreowanie zaufania (Hope, 2008, s. 4), które jest kluczową wartością koncepcji *Beyond Budgeting*.

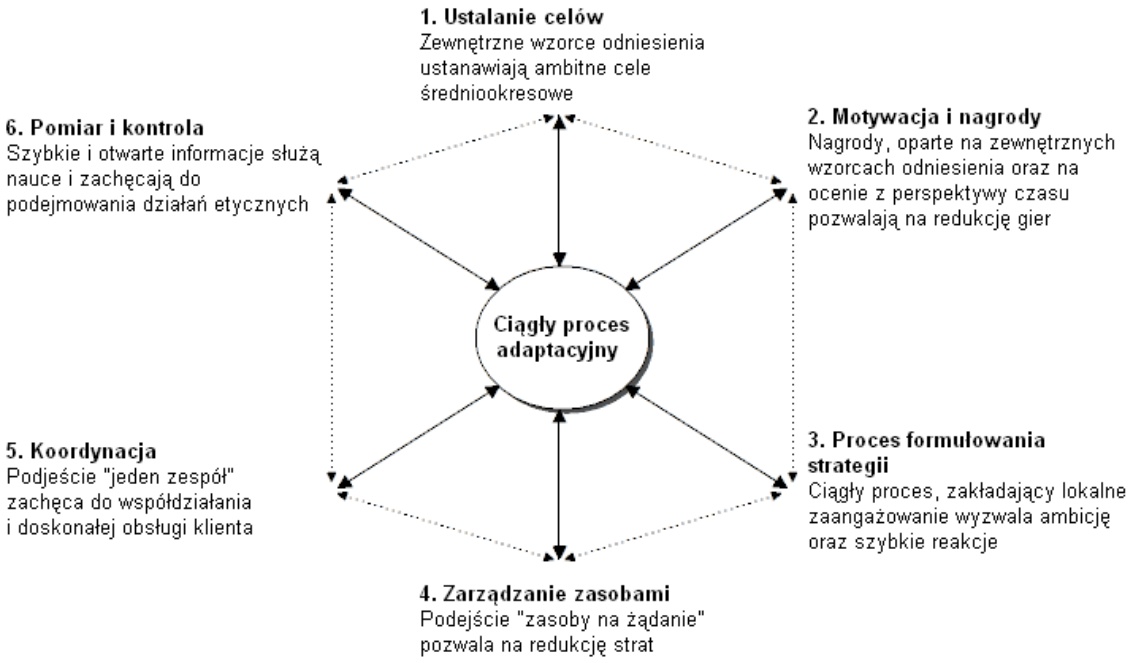
decyzje, niż w sytuacji, gdy dane docierały jedynie do ich przełożonych (Wheatley, 1999, s. 107-108, za Hope, Fraser, 2003a, s. 207). Stanowi to jeszcze jedno potwierdzenie na to, jak ważny przy podejmowaniu decyzji jest dostęp do informacji. Dobrym przykładem podmiotu, który realizuje zasadę transparentności jest *Park Nicollet Health Services*, który stosuje m.in. ogromną tablicę o długości ponad 15 m, na której umieszczane są różne informacje dotyczące działań poszczególnych części organizacji (zob. Hall, 2007, s. 19). Natomiast w zakresie samego podejmowania decyzji niezwykle ważnym kryterium powinna być etyka, czyli w sytuacji, gdy jedna z alternatyw ma charakter nieetyczny, jest ona automatycznie odrzucana (Hope, 2008, s. 5). Tematy związane z etycznym postępowaniem, którego konsekwencją jest zaufanie, są bardzo często poruszane w publikacjach związanych z omawianą koncepcją.

Inna kluczowa zasada dotyczy zarządzania zasobami. Istotne jest sprawienie po zaprzestaniu sporządzania budżetów, aby były one (zasoby) dostępne dla menedżerów niższego szczebla „na żądanie", tzn. tak, by decyzja o przyznaniu danego zasobu następowała możliwie szybko po zgłoszeniu zapotrzebowania (Hope, Fraser, 2003a, s. 24). Kierownicy, którzy rozliczani są na podstawie osiągniętych wartości wskaźników, np. „*koszty do przychodów*", mają swobodę w dobieraniu niezbędnych zasobów do osiągnięcia założonych celów[34], niektóre przedsiębiorstwa zorganizowały wewnętrzny rynek zasobów (Hope, Fraser, 2003a, s. 24).

Istotne zmiany zachodzą również w odniesieniu do koordynacji panów i działań, którą uzyskuje się za pomocą tzw. umów usługowych[35], ich elementami są zobowiązania do realizacji określonych procesów (zgodnych z zapotrzebowaniem, które jest przewidywane), a czas trwania takiej umowy jest dostosowany do cykli realizacji zamówień (Hope, Fraser, 2003a, s. 25).

Ważne miejsce w koncepcji *Beyond Budgeting* zajmuje idea stałego dostosowywania się podmiotu do nieustannie zmieniających się warunków funkcjonowania. Przekształceniom nie ulegają jedynie plany operacyjne, ale również strategia. Na rysunku 2.1 przedstawiono zasady, dzięki którym łatwiejsze staje się przeprowadzanie ciągłego procesu adaptacyjnego.

[34] W części podmiotów wymaga się stopniowej redukcji kosztów.
[35] Ang. *service-level agreements*.




**Rysunek 2.1. Zasady *Beyond Budgeting* umożliwiające przeprowadzanie ciągłego procesu adaptacyjnego**

Źródło: Hope, Fraser (2003a, s. 70).

W tabeli 2.2 przedstawiono uszczegółowienie powyższych zasad.

**Tabela 2.2. Uszczegółowienie zasad *Beyond Budgeting* ułatwiających przeprowadzanie ciągłego procesu adaptacyjnego**

| Zakres | Ustalanie celów |
|---|---|
| **Zasada** | „*Należy ustalać „wyśrubowane" cele nastawione na relatywne doskonalenie*". |
| **Uszczegółowienie** | Następuje odejście od stałych kontraktów dokonań. Ambitne cele (np. wyniki, które można by osiągnąć w idealnych warunkach, przy optymalnej pracy i maksymalnym wysiłku) mogą być ustalane w oderwaniu od nagród, które można oprzeć na:<br>• zewnętrznych wzorcach odniesienia - osiągane wyniki, czyli często kluczowe wskaźniki dokonań[36], są konfrontowane np. z najlepszymi przedsiębiorstwami w danej branży, czy też z bezpośrednimi konkurentami rynkowymi;<br>• wewnętrznych wzorcach odniesienia – istotnym zadaniem systemu rachunkowości jest umożliwienie dokonywania takich pomiarów |

[36] Kluczowe wskaźniki dokonań – ang. *key performance indicators*. Do oceny rezultatów działań wystarczy niewielki zestaw wskaźników. Twórcy koncepcji *Beyond Budgeting* są zdania, że należy ograniczać ich liczbę (Hope, Fraser, 1999c, s. 32).

| | |
|---|---|
| | wyników, które będą mogły być porównywane i wykorzystywane np. na potrzeby tworzenia wewnętrznych lig dokonań[37] (wg regionów, czy też chociażby grup produktów), które wyzwalają dodatkową mobilizację;<br>• porównaniach z latami ubiegłymi. |
| **Zakres** | **Motywacja i nagrody** |
| **Zasada** | „*Należy oprzeć ewaluację oraz nagrody na relatywnych kontraktach doskonalenia stosując perspektywę czasową oceny*”. |
| **Uszczegółowienie** | Można wyróżnić wiele podejść do budowania systemu nagradzania i oceny pracy, których wspólnym elementem jest odejście od stosowania stałych kontraktów dokonań:<br>• ocena uwzględniająca osiągnięcia zespołu – analizowane są (z zastosowaniem *benchmarkingu*) osiągnięcia zespołowe (nie indywidualne); wyniki działalności znane są zatem dopiero po zakończeniu danego okresu, gdyż do tego czasu nie są wiadome rezultaty (kluczowe wskaźniki dokonań) wypracowane przez konkurencję, czyli do momentu oceny członkowie zespołu nie są pewni, czy ich praca była wystarczająco efektywna; mogą być stosowane formuły służące ustalaniu wysokości bonusów, oparte na przydzielaniu wag wybranym wskaźnikom dokonań;<br>• ocena oparta na wielopoziomowych analizach – w tym przypadku nagrody mogą zależeć zarówno od osiągnięć indywidualnych, zespołowych, jak również całego przedsiębiorstwa;<br>• ocena oparta na osiągnięciach przedsiębiorstwa – analizowane są rezultaty całego podmiotu, bez podziału na poszczególne działy, czy osoby. |
| **Zakres** | **Proces tworzenia strategii** |
| **Zasada** | „*Należy sprawić, by planowanie działań było procesem ciągłym, angażującym wielu pracowników*”. |
| **Uszczegółowienie** | Następuje odrzucenie sztywnego, rocznego horyzontu czasowego planowania. Jest on nastawiony na tworzenie wartości (dla udziałowców, klientów), jak również na reagowanie na zmiany warunków funkcjonowania. Proces planowania jest zdecentralizowany (o stopniu decentralizacji decyduje np. kultura organizacyjna), niemniej jednak wciąż istotną rolę odgrywają menedżerowie wyższego szczebla, którzy m.in. wyznaczają kierunki działania, ogólne wytyczne. W niektórych przedsiębiorstwach stosowane są dwa cykle planowania: średniookresowy (roczne przeglądy) oraz krótkookresowy (kwartalne przeglądy), w różnych podmiotach cykle mogą oczywiście różnić się od siebie. |
| **Zakres** | **Zarządzanie zasobami** |
| **Zasada** | „*Należy sprawić, by zasoby były dostępne wtedy, gdy są potrzebne*”. |
| **Uszczegółowienie** | Istotne jest zapewnienie dostępu do zasobów dla kierowników operacyjnych (są oni odpowiedzialni za działania podległych im jednostek), co można uczynić przez:<br>• stosowanie kluczowych wskaźników dokonań - często konstruowane są wyrażenia matematyczne będące stosunkiem różnych wartości (czego przykład stanowi wskaźnik przychodów do kosztów), które są specyficznymi ramami działań dla kierowników, ale jednocześnie zapewniają swobodę decyzyjną;<br>• utworzenie wewnętrznego rynku - na potrzeby zawierania transakcji dotyczących zasobów operacyjnych, można powiedzieć, że poszczególne |

[37] Ważne jest, by ligi te były dostępne za pomocą łączy internetowych w sposób ciągły (Hope, Fraser, 1998, s. 23).

| | |
|---|---|
| | ośrodki są klientami, np. centrali, która świadczy na ich rzecz usługi;<br>• stworzenie możliwości szybkiego podejmowania decyzji w przypadku znaczących wydatków (dużych projektów);<br>• wyznaczenie poziomów zatwierdzania wydatków (podejmowania decyzji). |
| **Zakres** | **Koordynacja** |
| **Zasada** | „*Należy koordynować międzywydziałowe działania przedsiębiorstwa według dominujących wymagań klientów*”. |
| **Uszczegółowienie** | Potrzebne jest:<br>• dostarczanie rozwiązań dla klientów, które są dostosowane do ich indywidualnych potrzeb - podejście to często wymaga m.in. współpracy kilku działów przedsiębiorstwa;<br>• odrzucenie planowania możliwości operacyjnych z wyprzedzeniem (w przypadku budżetowania) na rzecz bieżącego zapewniania dostępności zasobów, które mają umożliwić realizację dominujących potrzeb, sygnalizowanych przez wewnętrznych oraz zewnętrznych klientów;<br>• zapewnienie dostępu do danych związanych z kosztami działań, które podejmowane są względem klientów - każde działanie względem klienta prowadzi do powstania kosztu, który należy uwzględnić podczas jego obsługi (zwłaszcza w przypadku rozwiązań indywidualnych), dzięki czemu można skutecznie unikać strat. |
| **Zakres** | **Pomiar i kontrola** |
| **Zasada** | „*Należy oprzeć sterowanie na efektywnym zarządzaniu oraz na zestawie wskaźników względnych osiągnięć*”. |
| **Uszczegółowienie** | Następuje rozwarstwienie sterowania (od sterowania centralnego). Interwencje (ze strony osób nadzorujących) podejmowane są dopiero wtedy, gdy jest to niezbędnie konieczne. Istotny jest dostęp do „*tych samych informacji, w tym samym czasie*” dla wszystkich, którzy ich potrzebują (dane mogą różnić się stopniem szczegółowości). Brak jest osób manipulujących informacjami. Stosowane są (wszystkie poniższe lub wybrane):<br>• efektywne zarządzanie (menedżerowie wyższego szczebla m.in. wytyczają fundamentalne zasady działania, określają podstawowe wymagania odnośnie do osiąganych wyników, podejmują kluczowe decyzje w sprawach inwestycji po wyjaśnieniach m.in. na temat podejmowanego ryzyka ze strony podwładnych im kierowników; wszystko to zapewnia pewną swobodę działania poszczególnym zespołom, które jednocześnie podlegają centralnym regulacjom);<br>• bieżące dane finansowe (istotne jest m.in. to, że system rachunkowości powinien generować dane bieżące, które mogą być przedstawiane w postaci np. trendów, są one porównywane z analogicznymi informacjami odnoszącymi się do okresów poprzednich);<br>• analizy trendów;<br>• prognozy kroczące (stanowią ważny element systemu kontroli kierowniczej, dotyczą najważniejszych elementów działalności, przygotowywane są przez osoby, niezainteresowane manipulowaniem danych);<br>• kluczowe wskaźniki dokonań (można stwierdzić m.in., że: są to często główne wskaźniki finansowe albo ilościowe; jest ich zazwyczaj niewiele; są konstruowane odpowiednio do danego poziomu zarządzania; mogą stanowić element systemu wczesnego ostrzegania |

| | |
|---|---|
| | o nieprawidłowościach; umożliwiają porównywanie osiągnięć z celami średniookresowymi, jak również z określonymi wcześniej granicami odchyleń; mogą informować o tym co się dzieje obecnie, jak również o przewidywanej najbliższej przyszłości);<br>• rankingi dokonań (tabele ligowe);<br>• zarządzanie przez wyjątki. |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Hope, Fraser (2003a, s. 71-89).

Fundamentalnej zmianie ulega proces planowania działań. Na poziomie osób zarządzających przedsiębiorstwem ustalane są cele o zasięgu strategicznym oraz średniookresowym (Hope, Fraser, 2003a, s. 23). Działania podejmowane przez poszczególne jednostki organizacyjne muszą być zgodne z tymi ogólnymi założeniami, są one również analizowane pod kątem przydatności do kreowania jak największej wartości zarówno dla akcjonariuszy, jak również dla klientów (Hope, Fraser, 2003a, s. 23). Podstawowymi kryteriami przy ocenie planów działań o charakterze operacyjnym są zatem: zgodność ze strategią oraz kreowanie wartości. Jak już wcześniej wspomniano, w sposób cykliczny analizowane są m.in. przyjęte strategie, cele, wybrane wskaźniki, strategia kształtowana jest zatem w sposób ciągły, dzięki czemu można na bieżąco reagować np. na zmiany preferencji klientów (Hope, Fraser, 2003a, s. 23-24). W sposób ciągły są także korygowane plany krótkoterminowe, co jest konsekwencją zmieniających się planów nadrzędnych względem nich.

Jednym z założeń koncepcji *Beyond Budgeting* jest to, iż przełożeni interweniują (w działania podwładnych) tylko wtedy, gdy sytuacja tego niezbędnie wymaga (Hope, Fraser, 1999a, s. 19). W ten sposób zostawiana jest rzeczywista swoboda działania, jak również pole do naprawiania własnych błędów.

W dużym, międzynarodowym przedsiębiorstwie z siedzibą w Norwegii, które wdrożyło koncepcję *Beyond Budgeting* w 2005 roku, wprowadzono następujące generalne zasady działania (Østergren, Stensaker, 2011, s. 156, 171): „*(1) cele powinny być strategiczne i oparte na ambicji, (2) powinno się koncentrować bardziej na pełniejszym obrazie, niż na szczegółach, (3) powinno się koncentrować bardziej na możliwościach oraz elastyczności, niż na ograniczeniach*”. Ciekawym wynikiem badania tego podmiotu było stwierdzenie, że zwiększyła się w nim centralizacja w odniesieniu do ustalania celów, a zmniejszyła się ona w zakresie wyboru sposobów ich realizacji (Østergren, Stensaker, 2011, s. 177).

Decentralizacja stanowi ciekawy aspekt omawianej koncepcji. Można stwierdzić, że odejście od budżetowania operacyjnego daje przedsiębiorstwu szansę na wdrożenie zbioru procesów zarządczych, który będzie bardziej adaptacyjny, jak również na decentralizację organizacji (Hope, Fraser, 2003a, s. 42). Realizacja obu tych możliwości jednocześnie prowadzi do powstania (Hope, Fraser, 2003a, s. 42) „*nowego, spójnego modelu zarządzania działalnością*".

Wysoki stopień decentralizacji, który jest charakterystyczny dla modelu zarządzania według koncepcji *Beyond Budgeting,* jest niejako wymuszony przez odejście od budżetowania, które scalało wcześniej poszczególne warstwy hierarchii organizacyjnej (Hope, Fraser, 1999a, s. 20). Jak podkreśla E. Nowak (2009, s. 192) „*skuteczność zarządzania dużymi przedsiębiorstwami można zwiększyć m.in. przez decentralizację systemu zarządzania. Decentralizacja systemu zarządzania przedsiębiorstwem wyraża się przede wszystkim w decentralizacji funkcji operacyjnych. Polega ona na przekazywaniu uprawnień decyzyjnych na niższe szczeble zarządzania oraz na zwiększaniu samodzielności jednostek organizacyjnych niższego szczebla. Dzięki temu stwarza się odpowiednie warunki do szybszego dostosowywania działalności przedsiębiorstwa do zmienności otoczenia i uwarunkowań lokalnych*". Warto zauważyć, że koncepcja *Beyond Budgeting* idzie jeszcze dalej. Decentralizacja oznacza tu bowiem nie tylko przekazywanie funkcji operacyjnych, ale też częściowo funkcji strategicznych.

Swoboda w podejmowaniu decyzji delegowana menedżerom niższego stopnia może dotyczyć również kwestii związanych z zatrudnianiem, co umożliwia elastyczne (nie zaplanowane wcześniej) przyjmowanie do pracy świetnych specjalistów, wtedy gdy pojawi się taka możliwość (Hope, Fraser, 2001b, s. 23). Jest to szczególnie istotne w branżach charakteryzujących się niewielką podażą wysokiej klasy specjalistów.

Już w 1968 roku G. H. Hofstede (1968, s. 6) pisał o bardzo dobrych skutkach wprowadzania elementów sportowej rywalizacji przy realizacji założeń, zapisanych w budżetach. Wydaje się, że ich implementacja (np. różnego rodzaju lig – analogicznych do tych, sporządzanych w różnych dyscyplinach sportowych) możliwa jest tylko w warunkach decentralizacji, czyli wtedy gdy poszczególnym pracownikom (zespołom) pozostawiona jest pewna autonomia postępowania. Niemniej jednak, powoływał się na publikacje innych autorów z przełomu lat 50. i 60. XX wieku, które podważały twierdzenie, że zawsze istnieje dodatnia korelacja między zakresem

autonomii pracownika a jego osiągnięciami (wynikami w pracy), czy też motywacją (Hofstede, 1968, s. 14). Według J. Hopa oraz R. Frasera (2000, s. 32) „*kluczem do autonomii (...) jest przekazanie większej odpowiedzialności (...) dla zwiększonej liczby jednostek biznesowych za tworzenie wartości*". Trzy lata później ci sami autorzy potwierdzili jednak, że zwiększenie autonomii nie powoduje automatycznego poprawienia osiągnięć pracowników (2003c, s. 109). Nie wystarczy zatem przekazać większej swobody działania w dół hierarchii organizacyjnej. Potrzebny jest zestaw zasad postępowania oraz odpowiednia kultura organizacyjna. Warto także zauważyć, że w warunkach decentralizacji istnieje zagrożenie polegające na podejmowaniu przez menedżerów niższych szczebli decyzji sprzecznych z określonymi dla całego podmiotu celami (Nowak, 2009, s. 193). W tabeli 2.3 przedstawiono zasady decentralizacji, które były stosowane przez podmioty, które wdrożyły koncepcję *Beyond Budgeting*.

**Tabela 2.3. Zasady radykalnej decentralizacji, stosowane przez przedsiębiorstwa, które wdrożyły koncepcję *Beyond Budgeting***

| Zasada | Praktyki, których zaprzestano | Promowane działania | Co zyskano? |
|---|---|---|---|
| **Stworzenie jasnych ram zarządzania** | Odrzucono założenia, że m.in.: pracownicy osiągają najlepsze rezultaty wtedy, gdy narzuca im się plany działania; „frontowi" kierownicy nie są w stanie samodzielnie podejmować decyzji dobrych dla przedsiębiorstwa, uwzględniających bieżące informacje. | Osoby, zatrudnione na stanowiskach „frontowych" otrzymują zestaw zasad postępowania, wartości[38], jak również granic, w ramach i na podstawie których mogą podejmować samodzielne decyzje, za które są odpowiedzialni. | M.in.: relatywne kontrakty doskonalenia (gdzie istotną rolę odgrywa wzajemne zaufanie stron umowy); atmosferę oddającą współzależność poszczególnych elementów organizacji; stworzenie warunków do dobrego kreowania rozwiązań dla klientów. |
| **Stworzenie klimatu do osiągania dobrych rezultatów** | M.in.: negocjacje poszczególnych celów budżetowych; odrzucono także „zarządzanie przez strach" (przed niezrealizowaniem wynegocjowanych, stałych celów | M.in.: mierzenie sukcesów za pomocą porównań z innymi, analogicznymi ośrodkami; tworzenie wymagających standardów wyników w oparciu o zewnętrzne wzorce | M.in.: zestaw standardów, które odnoszą się do wyników działalności; trwałą poprawę w zakresie wypracowywanych rezultatów; dobrych pracowników (ich |

[38] Jak piszą J. Hope i in. (2011, s. 58): „*najlepsze organizacje mają tylko kilka kluczowych wartości*". Można założyć, że ograniczenie ich liczby powoduje m.in., że łatwiej jest sprawić, by były one znane wszystkim pracownikom i przez nich dobrze zrozumiane.

| | | | |
|---|---|---|---|
| | budżetowych). | odniesienia; nagradzanie działań, które prowadzą do długoterminowego kreowania wartości; jednoznaczne przydzielanie klientów do poszczególnych ośrodków przedsiębiorstwa. | pozyskanie i utrzymanie). |
| **Umożliwienie zespołom podejmowania samodzielnych decyzji** | M.in.: konieczność każdorazowego zatwierdzania decyzji przez wyższy szczebel w hierarchii; zarezerwowanie udziału w procesie formułowania strategii wyłącznie dla centrali podmiotu. | M.in.: otwarcie procesu formułowania strategii na każdego członka organizacji; pobudzanie ambicji np. przez ustalanie celów opartych na zewnętrznych wzorcach odniesienia, wysokie wymagania; dokonywanie przez liderów analizy lokalnych zamierzeń pod kątem podejmowanego ryzyka, stopnia ambitności celów. | Pracownicy m.in.: są bardziej skłonni do tworzenia i późniejszego realizowania ciekawych strategii; mają możliwość lepszej (szybszej) reakcji na zmiany, które zachodzą w otoczeniu konkurencyjnym. |
| **Koncentracja odpowiedzialności za wyniki na wielu małych zespołach** | M.in.: założenie o konieczności rozrostu poszczególnych ośrodków; wiara w hierarchiczną strukturę organizacyjną; stawianie na silnych przywódców zespołów. | M.in.: stworzenie wielu małych jednostek wraz z możliwością samodzielnego zarządzania zasobami, które są dla nich dostępne; postrzeganie organizacji jako współzależnego zespołu, któremu przyświeca wspólny cel; mniejsze docenianie osiągnięć pojedynczej osoby niż całego zespołu. | M.in.: ograniczenie kosztów (ze względu na redukcję liczby warstw, przez które odbywa się kontrola zarządcza); stworzenie lepszych ośrodków, o większych możliwościach np. w zakresie kreowania wartości. |
| **Koncentracja na klientach** | M.in.: podejście, zakładające, że klienci zechcą kupić produkt (który przedsiębiorstwo postanowiło wytworzyć), pod warunkiem odpowiedniej perswazji; założenie, | M.in.: decentralizacja, która zapewnia powstanie małych jednostek, które połączone w sieć działają samodzielnie w ramach wytyczonych granic, jak również wartości; wprowadzenie | M.in.: dla poszczególnych pracowników została zwiększona odpowiedzialność za osiągane rezultaty działań; lepiej zaspokojone potrzeby klientów, co w efekcie przekłada się na ich |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | że potrzeby centrali są mają być zaspakajane przez działania poszczególnych jednostek operacyjnych; praktykę nie dzielenia się nabytą wiedzą w poszczególnych działach z innymi jednostkami organizacji. | kultury, w której brak jest obwiniania za błędy, za to ze wsparciem z zewnątrz, gdy sytuacja tego wymaga; zmiana roli centrali, której zadaniem jest służenie pomocą (świadczenie usług) jednostkom operacyjnym. | zadowolenie; nacisk, w odniesieniu do obsługi klientów, kładziony jest na dostarczanie im wartości. |
| **Wspieranie otwartego i etycznego systemu informacji** | M.in.: wobec możliwości współczesnych technologii w zakresie komunikacji – kontrolowanie informacji; manipulowanie informacjami; traktowanie pracowników, zatrudnionych w centrali jako głównych odbiorców (beneficjentów) przychodzących informacji. | M.in.: nadanie cech otwartości oraz transparentności systemowi informacji przedsiębiorstwa; zmiana statusu części informacji, które dotychczas zastrzeżone były wyłącznie dla przedstawicieli kierownictwa wyższego szczebla, na ogólnodostępne; zapewnienie, by przekazywane informacje były prawdziwe. | Informacje generowane przez system są bardziej transparentne, jak również cechuje je zwiększona wiarygodność; raportowanie staje się bardziej uczciwe (etyczne). |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Hope, Fraser (2003a, s. 32-36).

Warto przy tym zauważyć, że delegowanie uprawnień w dół hierarchii pociąga za sobą m.in. konieczność przeprowadzania licznych szkoleń, ustawicznego wsparcia (Hope, Fraser, 1999a, s. 20), wymaga także ustalenia pewnych granic, w jakich mogą działać poszczególni menedżerowie niższego szczebla (Libby, Lindsay, 2003, s. 30). Wszystko to jest związane ze znacznymi kosztami, które należy brać pod uwagę planując zmiany organizacyjne. Na sam proces przekazywania uprawnień potrzeba wielu lat i jest on trudny do przeprowadzenia (Hope, Fraser, s. 32). Szkolenia zatem powinny objąć także menedżerów wyższego stopnia, być może jeszcze przed wprowadzeniem zasadniczych zmian w przedsiębiorstwie.

Jak wyraźnie podkreślają twórcy koncepcji *Beyond Budgeting*, J. Hope i R. Fraser (2003a, s. 171), „*decentralizacja odpowiedzialności jest procesem stopniowym (...), należy wykorzystać każdą okazję do jej pogłębienia*”. Nie jest zatem procesem, który

kiedykolwiek będzie można uznać za zamknięty. Podsumowując, idee pracy zespołowej, jak również rzeczywistego delegowania uprawnień w dół hierarchii zastąpiły zjawisko partycypacji, które zostało opisane w rozdziale 1 (Chenhall, 2003, s. 148).

Relatywne kontrakty doskonalenia stanowią pewną alternatywę dla stałych kontraktów dokonań, opartą na wzajemnym zaufaniu obu stron umowy, jak również na wykorzystywaniu wiedzy i umiejętności pracowników do nieustannej poprawy wydajności oraz do dostosowywania się do zmian w otoczeniu, pracodawca natomiast zapewnia środowisko pracy, które będzie otwarte oraz pełne wyzwań dla pracowników (Hope, Fraser, 2003a, s. 26-27). Kluczowe wydaje się tutaj zaufanie, które jest fundamentem dla przekazywania pewnej swobody postępowania w dół hierarchii. Stosowanie relatywnych kontraktów doskonalenia zakłada m.in. pełną transparentność działań zarówno w odniesieniu do poszczególnych pracowników, jak i zespołów, oznacza również mierzenie się menedżerów z wysokimi wymaganiami (Hope, Fraser, 2003a, s. 27). Jeśli działania przestaną być przejrzyste, zostaną zastosowane różnego rodzaju gry na wzór manipulacji budżetowych, wówczas nie będzie można krzewić kultury „*no blame*". Problemy przedsiębiorstwa mogą bowiem wynikać ze świadomego stosowania tychże gier.

Niewątpliwie interesującym zagadnieniem jest to, w jaki sposób należy sprawować kontrolę nad działalnością przedsiębiorstwa, po zaprzestaniu sporządzania budżetów. Jak już wielokrotnie wcześniej stwierdzono, zaufanie jest istotnym elementem *Beyond Budgeting*, co jednak nie zwalnia menedżerów wyższego stopnia ze sprawowania kontroli. Twórcy omawianej koncepcji zauważyli, że w wielu tego typu podmiotach menedżerowie m.in. (Hope, Fraser, 2003a, s. 26):

- w każdym momencie mają dostęp do identycznych informacji (niezależnie od szczebla w hierarchii, jaki reprezentują);
- analizują przede wszystkim prognozy oraz trendy, nie koncentrują się na danych o przeszłości;
- porównują m.in. najważniejsze wskaźniki z zewnętrznymi wzorcami, stosowane są wewnętrzne ligi osiągnięć;
- porównują te wskaźniki oraz bieżące wyniki finansowe z osiągnięciami w przeszłych okresach oraz z analizami trendów.

Rezygnacja z budżetów nie musi zatem oznaczać utraty możliwości kontroli. Jak obrazowo przedstawił to jeden z menedżerów przedsiębiorstwa, które nie stosuje tego instrumentu (McGee, 2003. s. 74): „*działanie bez budżetów nie oznacza, że nie znasz liczb*”. Wdrożenie koncepcji *Beyond Budgeting* nie jest tożsame z zaniechaniem kontroli, aczkolwiek są stosowane jednak inne mechanizmy kontrolne niż w przypadku budżetowania operacyjnego.

Niechęć związana z przekazywaniem „sterów” przez menedżerów wyższego szczebla osobom niżej w hierarchii wskazywana jest przez twórców omawianej koncepcji jako główna bariera zaprzestania stosowania budżetowania w tradycyjnym jego rozumieniu (Oldman, Mills, 1999, s. 26). To przekazywanie „sterów” polega na rzeczywistej decentralizacji.

W nowym modelu promowana jest uczciwość, jak również stwarza się warunki, które umożliwiają podejmowanie ryzyka przez pracowników w swojej działalności, do czego są oni zachęcani (Libby, Lindsay, 2003, s. 30). Służy temu np. „*no blame*” *culture*, jak również interweniowanie tylko wówczas, gdy jest to niezbędne. Zakłada się jednak, że kierownicy, którzy są wyżej w hierarchii mają precyzyjną wiedzę na temat wyników i działań podejmowanych przez podwładnych, muszą dokładnie wiedzieć, kiedy należy podjąć odgórne działania korygujące.

Warto w tym miejscu jeszcze raz podkreślić, jak istotne znaczenie ma zaufanie pracowników różnych części i poziomów organizacji, jak również w kontaktach z otoczeniem zewnętrznym (zob. np. Hope, Fraser, 1997, s. 21). To ostatnie służy do budowania dobrych relacji z klientami oraz np. z dostawcami, co mogłoby być utrudnione, jeśli nie byłoby zaufania wewnętrznego.

Można wyróżnić trzy zalecane fazy wdrożenia koncepcji *Beyond Budgeting* w przedsiębiorstwie (Hope, Fraser, 2001a, s. 18-19):

- faza I polega na opracowaniu wizji zmian;
- faza II – na tym etapie dokonuje się najpierw projektowania systemu, który w drugiej części fazy zostaje wdrożony;
- faza III – jej cechą charakterystyczną jest to, że nigdy się nie kończy; na tym etapie dokonuje się przekazywania uprawnień, przeprowadzane są szkolenia, oceniani są pracownicy oraz zespoły w kontekście nowych wymagań, podsumowując - następuje rozwój nowego modelu w danym podmiocie.

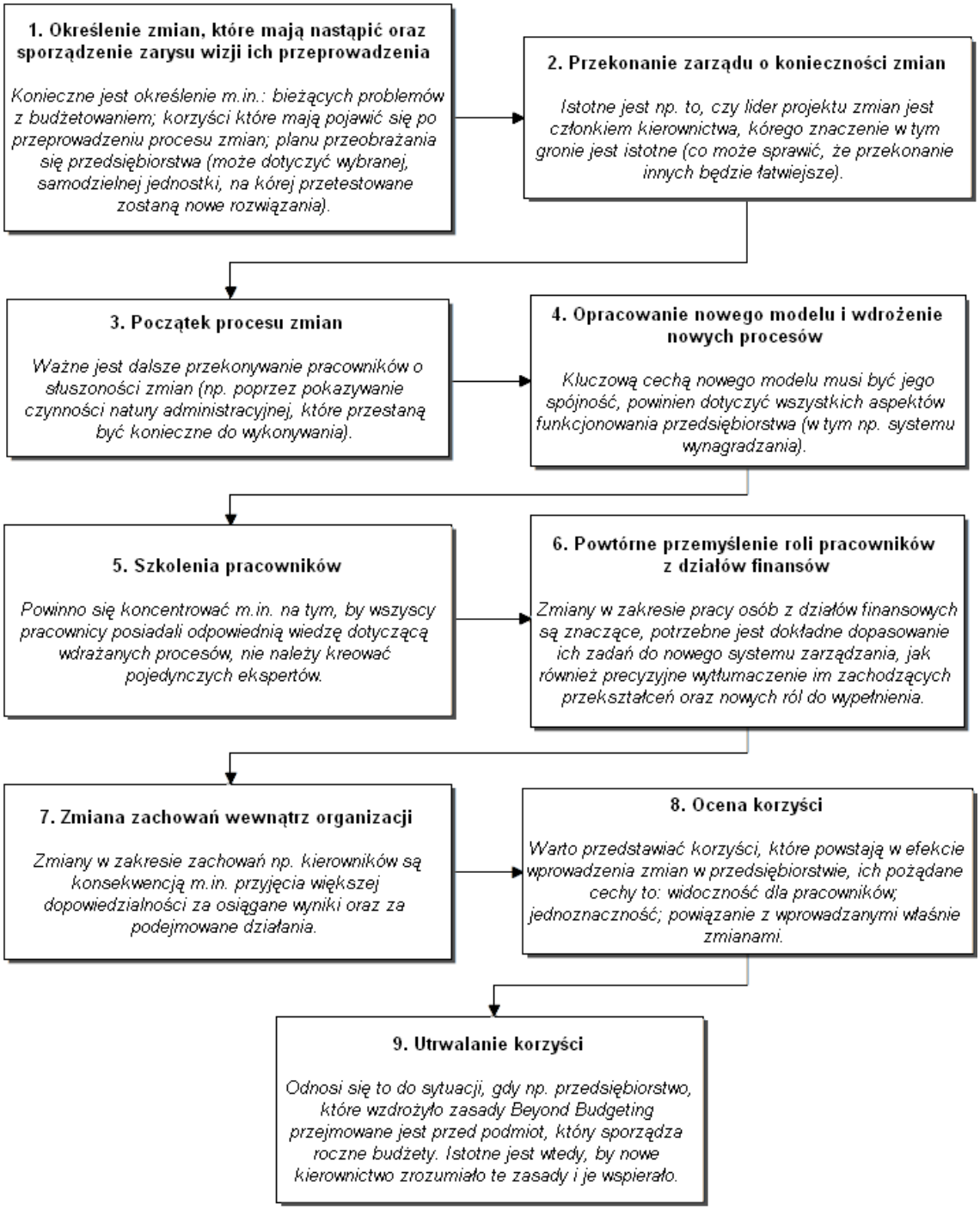
Sami autorzy koncepcji *Beyond Budgeting* przyznają, że istnieje wiele dróg prowadzących do wdrożenia jej założeń w przedsiębiorstwach, ze względu na różne czynniki warunkujące, które wpływają na tę implementację (zob. np. Hope, Fraser, 2003b, s. 118). Jest to zgodne z ogólnymi założeniami *contingency theory*.

Można wyróżnić dwa zasadnicze pomysły prowadzące do implementacji koncepcji *Beyond Budgeting* w przedsiębiorstwie (Player, 2007b, s. 37, 41):

1) ewolucyjny, w myśl którego przez pewien czas stosuje się model hybrydowy, wybrane formy budżetowania używane są równolegle z wyselekcjonowanymi aspektami *Beyond Budgeting* (wśród podmiotów gospodarczych, które wybrały podejście stopniowe[39] wymienić można m.in. *American Express* oraz *Millipore*[40]);
2) rewolucyjny, który zakłada okres wdrożenia w granicach od pół roku do dwóch lat.

Wybór drogi zależy od wielu czynników, m.in. od kultury organizacyjnej, która obowiązuje w danym przedsiębiorstwie przed wdrożeniem nowych rozwiązań. Proces zmian jest długotrwały, niektóre zasoby (np. IT) są ograniczone, dlatego też w niektórych przypadkach należy proces implementacyjny podzielić na poszczególne elementy i wyznaczyć „priorytety" (Hope, Fraser, 2003a, s. 171). Możliwe jest także wdrażanie wybranych rozwiązań na próbę w wybranych ośrodkach przedsiębiorstwa i tam ich testowanie, przed implementacją w innych częściach podmiotu. Na rysunku 2.2 przedstawiono kroki odejścia od budżetowania operacyjnego. W myśl zasady, że proces zmian nigdy się nie kończy, krok 9. nie jest tak naprawdę ostatni, gdyż należy nieustannie ponawiać np. szkolenia.

[39] Charakterystyczne dla Ameryki Północnej (Player, 2007b, s. 41).
[40] Jak w 2007 roku twierdziła Kathleen B. Allen, pełniąca funkcję CFO w *Millipore*, zmiany mają charakter bardziej ewolucyjny, gdyż transformacja tego rodzaju wymaga poświęcenia dużego nakładu czasu (Player, 2007a, s. 16).




**Rysunek 2.2. Kroki odejścia od budżetowania operacyjnego**

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Hope, Fraser (2003a, s. 95-113).

W jednym z przedsiębiorstw, w których planowano odejście od budżetowania napotkano problem, polegający na silnym przyzwyczajeniu menedżerów (wśród nich wielu pracowało uprzednio w wojsku) do systemu budżetowania (Banham, 2012, s. 46). Podobnie było w *Sight Savers International*, gdzie część osób w dalszym ciągu

potajemnie sporządzała budżety na swój własny użytek, mimo faktu, iż nikt tego nie wymagał (Prickett, 2003b, s. 25; zob. też Hope, Fraser, 1999a, s. 20). Wydaje się, że rozwiązaniem tego problemu mogłyby być szkolenia, które ostatecznie przekonałyby te osoby o braku potrzeby sporządzania budżetów. Należy zwrócić uwagę na fakt, iż w przedsiębiorstwach, które odchodzą od budżetowania, wśród nowych menedżerów zatrudnionych w przyszłości, będzie istniała pokusa powrotu do mocniejszej kontroli i większej centralizacji (Hope, Fraser, 2003a, s. 172). Będzie ona tym większa, jeśli w danym przedsiębiorstwie nie będą już pracowali najwięksi zwolennicy *Beyond Budgeting*.

Należy też spodziewać się opozycji względem nowych wdrożeń (Hope, Fraser, 1997, s. 22). Może ona wynikać chociażby z niechęci do uczenia się lub też z obawy o utratę dotychczasowej pozycji, czy też przywilejów. Wdrożenie nowego modelu nie jest proste, a proces implementacji może trwać lata (Hope, Fraser, 1998, s. 23). Wskazano na to już przy omawianiu problemu decentralizacji.

Można wymienić wiele potencjalnych problemów związanych z wdrażaniem nowego modelu. Na dwa z nich warto zwrócić szczególną uwagę. Odnoszą się one do delegowania uprawnień w dół hierarchii (Hope, Fraser, 2001a, s. 17): z jednej strony trudno jest przekonać menedżerów wyższego szczebla do pozostawienia dużej swobody decyzyjnej swoim podwładnym; nie jest również łatwym zadaniem uświadomienie osobom, których zakres decyzyjny został znacznie poszerzony, że jednak istnieją pewne granice, w ramach których muszą się poruszać.

W ostatnich latach twórcy koncepcji *Beyond Budgeting* wymieniają pięć rodzajów zespołów, które funkcjonują w przedsiębiorstwach, zarządzanych zgodnie z tą koncepcją (Hope, 2008, s. 9):

- zespoły projektowe, których charakter jest tymczasowy;
- zespoły zarządzające, których zadanie polega m.in. na wyznaczaniu strategicznych kierunków działania, celów nadrzędnych;
- zespoły wspomagające, które mają służyć pomocą (np. marketingową, prawną) zespołom procesowym oraz centrom wartości;
- centra wartości, które są samodzielnymi ośrodkami odpowiedzialności za inwestycje, związane są np. z danymi regionami sprzedaży, czy też produktami;
- zespoły procesowe, których zadanie polega na np. wytwarzaniu produktów oraz ich dostarczaniu, czy też na prowadzeniu usług serwisowych.

Powstanie tych rodzajów zespołów powinno być brane pod uwagę podczas planowania implementacji *Beyond Budgeting*.

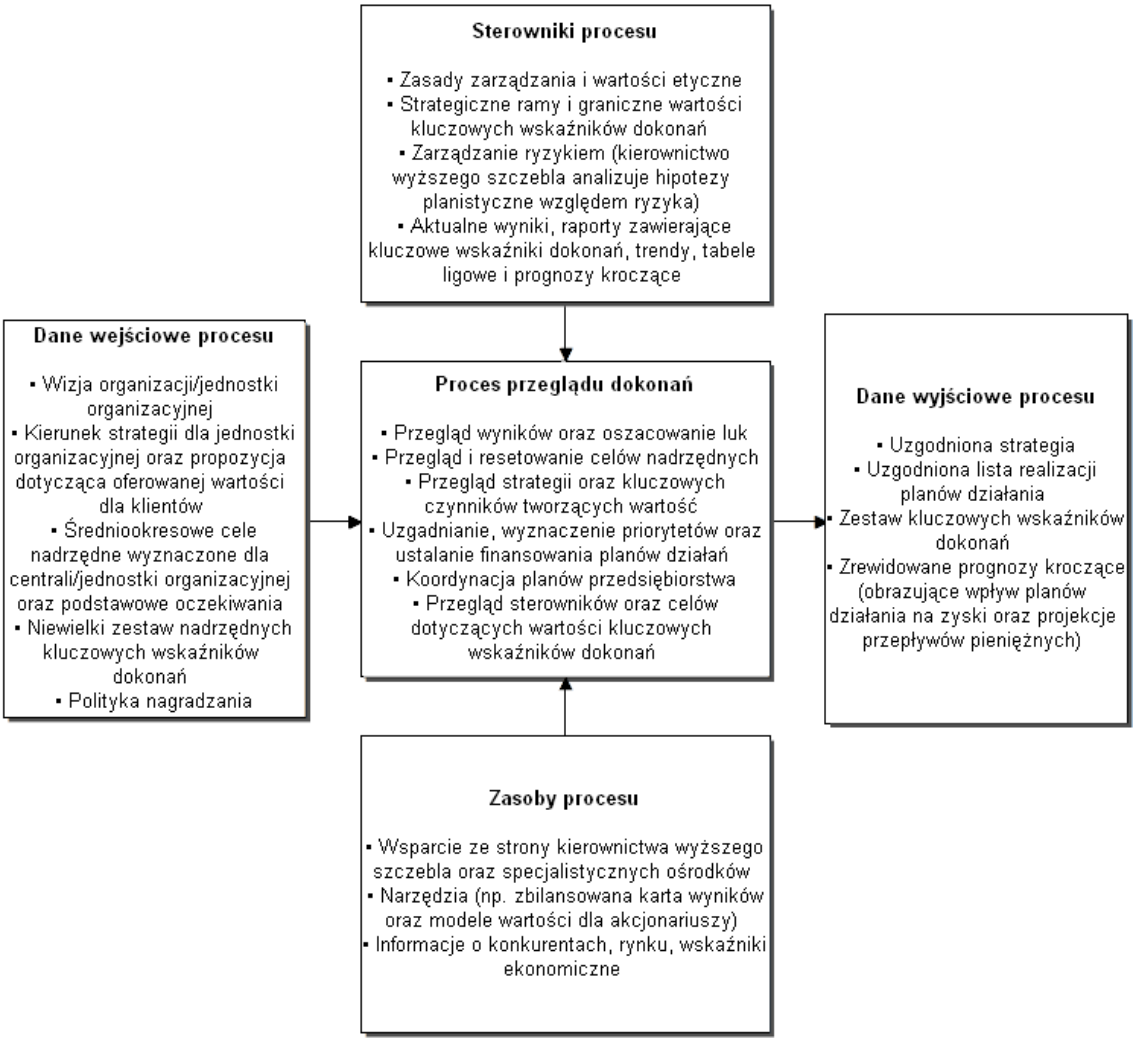
Za jeden z najważniejszych elementów nowej koncepcji uznać należy stałe dopasowywanie strategii działania do bieżących warunków, jak również zapewnianie, by działania o charakterze operacyjnym były zgodne z planami długoterminowymi. Jak podkreśla A. Szychta (2008, s. 425), „*zadaniem nowego modelu zarządzania jest wsparcie ciągłego cyklu strategicznych analiz w przedsiębiorstwie, które pokazują tempo zmian w przedsiębiorstwie w porównaniu z tempem zmian w określonym dziale gospodarki lub segmencie rynku*". Na niższych szczeblach zarządzania następuje interpretacja tych elementów ogólnej strategii przedsiębiorstwa, które odpowiadają danemu zakresowi odpowiedzialności, wraz z wyznaczeniem środków osiągnięcia celów oraz odpowiednich mierników (Libby, Lindsay, 2003, s. 29).

W sednie strategii według nowego modelu znajdują się potrzeby w zakresie kreowania wartości dla klientów, które będą dla nich satysfakcjonujące (Hope, Fraser, 2001b, s. 25). Klient ustawiany jest w centrum zainteresowania wszystkich pracowników, nie tylko menedżerów ustalających strategię.

W przedsiębiorstwie *Rhodia* w 1999 roku dwa cykle planowania i analizowania działalności zastąpiły budżetowanie, co pozwoliło menedżerom koncentrować się na realizacji strategicznych celów średniookresowych, z jednoczesną możliwością szybkiego reagowania na istotne wydarzenia bieżące (Hope, Fraser, 2003a, s. 20-21):

- pierwszy z nich o perspektywie kilkuletniej ponawiany był co rok;
- drugi miał charakter operacyjny i obejmował okres od pięciu do ośmiu kwartałów, a aktualizacje następowały raz na kwartał.

Na rysunku 2.3 przedstawiono schematycznie ciągły proces przeglądu dokonań w przedsiębiorstwie.




**Rysunek 2.3. Ciągły proces przeglądu dokonań**

Źródło: Hope, Fraser (2003a, s. 79).

Warto jeszcze raz podkreślić, że dokonywanie przeglądów przyjętej strategii działania podmiotu w sposób ciągły jest istotnym aspektem funkcjonowania przedsiębiorstwa według nowego modelu zarządzania (Hope, Fraser, 1999a, s. 18). Różni się to znacząco od modelu opartego na budżetowaniu operacyjnym, gdzie także cyklicznie (co rok) dokonuje się przeglądów, ale w ujęciu krótkoterminowym.

Należy zwrócić uwagę na fakt, iż nawet pozytywne przekroczenie założeń budżetowych może być niewystarczającym osiągnięciem, w sytuacji gdy inne podmioty w danej branży osiągają jeszcze lepsze wyniki (Mitchell, 2005, s. 6). W klasycznym budżetowaniu operacyjnym ewentualne nagrody, czy też premie zależą od osiągnięć porównywanych do zapisów w zatwierdzonym wcześniej budżecie, istotne znaczenie mają zatem umiejętności negocjacyjne oraz „gry budżetowe" (Hope, Fraser, 2003a,

s. 22-23). Wynika stąd zapotrzebowanie na miary relatywne. Przedsiębiorstwa, które odeszły od stosowania tego instrumentu, często dokonują oceny odnosząc rezultaty pracy do wyników innych jednostek (wewnątrz oraz na zewnątrz podmiotu), osiągnięć z poprzednich okresów, zazwyczaj istotny jest także zespołowy (nie indywidualny) charakter ocen (Hope, Fraser, 2003a, s. 22). Warto przy tym pokreślić raz jeszcze, że ocena osiągnięć odbywa się zazwyczaj za pomocą *benchmarkingu*, który zostanie dokładniej opisany w dalszej części rozdziału. Poszczególne ośrodki w przedsiębiorstwie starają się więc maksymalizować wartości wskaźników, które są analizowane w odniesieniu do ich działalności. Do momentu oceny nie mają jednak pewności, czy mimo uzyskania wyników zadawalających z punktu widzenia przyjętych wcześniej celów, „pokonały" pod tym względem jednostki, z którymi są porównywane.

W podmiotach, które odeszły od budżetowania, cele ustalane są często na podstawie kluczowych wskaźników dokonań, przy czym cele ogólne definiowane są za pomocą miar finansowych, które nie zawsze są stosowane przy określaniu zamierzeń szczegółowych (Hope, Fraser, 2003a, s. 21). Miary natury niefinansowej są często uwzględniane w zbilansowanej karcie wyników, która także jest przedstawiona w niniejszym rozdziale. Istotne jest, by miary, które są stosowane do oceny pracowników oraz wyliczania dodatkowego wynagrodzenia były przejrzyste, jak również proste. Nie powinno być ich wiele, co więcej same nagrody powinny wynikać z realizacji celów natury strategicznej (Hope, Fraser, 2003b, s. 111). Konieczne jest zatem wiązanie miar ze strategią. Ogólnie ujmując, korzystna dla współpracy między różnymi częściami organizacji jest taka sytuacja, gdy przynajmniej część bonusów przeznaczonych dla menedżerów pochodzi ze wspólnej puli, która może zależeć np. od wyników na tle osiągnięć wybranych konkurentów (Hope, Fraser, 1998, s. 23). Służy to m.in. dzieleniu się wiedzą między różnymi częściami organizacji.

Nowy model zakłada, że nacisk kładziony jest przede wszystkim na budowanie wartości, a stosowanie budżetowania sprawiało, że koncentrowano się głównie na kosztach (Hope, Fraser, 1999b, s. 31). Nie oznacza to, że analiza kosztów jest w jakikolwiek sposób pomijana. Dodawany jest do niej aspekt kreowana wartości. W okresie kryzysu gospodarczego istotne jest, by w razie konieczności redukcji kosztów w przedsiębiorstwie rezygnować z tych, które nie kreują wartości (Hope, 2009, s. 1). Jest to szczególnie istotne w pierwszych dwóch dekadach XXI wieku.

Kategorię trudną do budżetowania stanowią koszty pośrednie. Zastosowanie rachunku kosztów działań (jest on również opisany w tym rozdziale) ułatwia ich analizę. W nowym modelu w odniesieniu do tej kategorii kosztów zakłada się ich maksymalną redukcję, co można czynić przez m.in. ograniczanie wielkości, jak również liczebności jednostek wewnętrznych, świadczących usługi dla centrów odpowiedzialnych za np. produkcję, czy sprzedaż (Hope, 2009, s. 4).

Jak wcześniej wspomniano, odejście od budżetowanie trwa wiele lat i nie jest proste (Banham, 2012, s. 46), musi się bowiem zmienić, i to w stopniu znaczącym, m.in. kultura organizacyjna (Player, 2007b, s. 37; zob. Bunce, 2003, s. 36). Jest to zatem czynnik, do którego nowy system zarządzania nie musi się dostosowywać, wręcz przeciwnie. Powinien być jednak brany pod uwagę podczas projektowania transformacji. Osobne badania mogłyby wykazać, które elementy kultury organizacyjnej są zmieniane, gdy wdrażana jest w przedsiębiorstwie koncepcja *Beyond Budgeting*.

System informacyjny przedsiębiorstwa (przedstawiony w dalszej części pracy) powinien we właściwy sposób dostarczać odpowiednie dane, tak by poszczególni kierownicy (których zakres swobody i odpowiedzialności wzrasta) byli wystarczająco dobrze poinformowani w celu skutecznego pełnienia swoich funkcji (Player, 2007b, s. 43). Jest to konsekwencją decentralizacji.

W kontekście rozważań nad teorią uwarunkowań sytuacyjnych, warto zwrócić uwagę na fakt, że podczas jednej z konferencji *Beyond Budgeting Roundtable*, która odbywała się w Nowym Jorku, jej uczestnicy zwracali uwagę na to, iż transformacja banku *Svenska Handelsbanken* była łatwiejsza w kulturze skandynawskiej niż potencjalnie, gdyby odbywała się w warunkach kultury północnoamerykańskiej (Lindsay, Libby, 2007, s. 625, 635). Te same autorki (Libby, Lindsay, 2003, s. 30-31) już cztery lata wcześniej zwracały uwagę na różnice kulturowe między kontynentami, które mogą wpływać na skuteczność wdrażania w poszczególnych krajach koncepcji *Beyond Budgeting*. Potrzebne są dodatkowe badania, które będą mogły potwierdzić lub zaprzeczyć tej tezie.

W zakresie analiz dotyczących niepewności (o której była mowa w rozdziale 1), należy podkreślić, iż dobrym sposobem na ograniczenie jej potencjalnych, negatywnych efektów jest jak najszybsze reagowanie na niespodziewane zmiany, co umożliwia

wdrożenie w przedsiębiorstwie koncepcji *Beyond Budgeting* (Hope, Fraser, 2001b, s. 23).

Należy zwrócić uwagę na fakt, że można obserwować i opisywać postępowanie przedsiębiorstw, które wdrożyły nowoczesne, zdecentralizowane modele zarządzania, lecz bardzo trudno jest jednak takie działania kopiować (Hope, Fraser, 2003a, s. 208). Twórcy koncepcji *Beyond Budgeting* zauważają (zgodnie z podstawowymi założeniami *contingency theory*), że model zarządzania, powinien pasować do warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa (m.in. trzeba brać pod uwagę jego wielkość, presję wywieraną przez konkurencję), a co więcej mogą zostać przyjęte różne modele w różnych częściach organizacji (Hope, Fraser, 1999a, s. 18-19). Niemożliwe jest także kopiowanie samego procesu implementacji nowych rozwiązań. Każde przedsiębiorstwo musi poszukiwać własnej drogi w tym zakresie.

Wśród podmiotów, które odeszły od budżetowania operacyjnego, w literaturze przedmiotu bardzo często wymienia się przedsiębiorstwa takie jak *Rhodia*, *Borealis* oraz *Svenska Handelsbanken*. Pierwsze z nich jest francuskim, globalnym przedsiębiorstwem chemicznym, które porzuciło praktykę budżetowania w 1999 roku; cztery lata wcześniej z tego procesu zrezygnował duński *Borealis*, jeden z europejskich liderów w branży petrochemicznej; szwedzki bank *Svenska Handelsbanken* stanowi kluczowy przykład odejścia od budżetowania operacyjnego, gdyż bez tego narzędzia bardzo dobrze radzi sobie na rynku już od 1972 roku (Hope, Fraser, 2003a, s. 48).

Wśród przedsiębiorstw, które odeszły od stosowania budżetowania (przynajmniej częściowo) można również wymienić np. (Hope, Fraser, 1999c, s. 26; Hall, 2007, s. 17; Hope, Fraser, 2001a, s. 10; *How to…*, 2000, s. 9; Banham, 2012, s. 42, 46; Player, 2007b, s. 38, 41; Prickett, 2003a, s. 24; Bunce, Fraser, 1997, s. 26): *Volvo Cars* (rok odejścia od budżetowania: 1995); *IKEA* (rok odejścia od budżetowania: 1992[41]); *SKF*; *Schlumberger*; *Boots*; *American Express*; *Park Nicollet Health Services*; *Air Liquide*; *Ericsson*; *Scania*; *Statoil*[42] (rok odejścia od budżetowania: 2005); *Group Health* (rok

[41] Niektóre źródła wskazują na datę o 2 lata późniejszą. W 1994 roku, w listopadowym wydaniu „*The Economist*" pojawiły się słowa Andersa Moberga, CEO przedsiębiorstwa *IKEA*, który stwierdził, że (Bunce, Fraser, 1997, s. 26): „*zdaliśmy sobie sprawę z tego, że nasz system planowania działalności stawał się zbyt ociężały; możemy spożytkować zaoszczędzony czas robiąc inne rzeczy lepiej*".

[42] W przedsiębiorstwie tym od 2010 roku istotnie ograniczono znaczenie roku kalendarzowego jako elementu wpływającego na procesy zarządzania (Banham, 2012, s. 42).

odejścia od budżetowania: 2009); *Guardian Industries*; *SlimFast*; *Millipore*[43]; *Bulmers*[44] (rok odejścia od budżetowania: 2000).

Można wymienić wiele przedsiębiorstw, które z sukcesem zakończyły wdrożenie modelu *Beyond Budgeting*. Wśród nich są np. (Hope, Fraser, 2003a, s. 38-39):

- *Carnaud Metal Box* – angielsko-francuskie przedsiębiorstwo związane z produkcją opakowań, dokonało transformacji w latach 80. XX wieku;
- *Groupe Bull* - francuskie przedsiębiorstwo komputerowe, którego transformacja odbyła się w latach 90. ubiegłego wieku pod kierownictwem tej samej osoby (Jean-Marie Descarpentries), która kierowała zmianami w *Carnaud Metal Box*;
- *Fokus Bank* – norweski bank (później przejęty przez duński *Den Danske Bank*), w którym zaprzestano stosowania budżetowania w 1997 roku;
- *Ahlsell* - szwedzkie przedsiębiorstwo, zajmujące się sprzedażą hurtową m.in. produktów elektrycznych oraz hydraulicznych, odeszło od budżetowania 2 lata wcześniej niż *Fokus Bank*;
- *Leyland Trucks* - brytyjski producent ciężarówek (kupiony później przez amerykański *PACCAR*), dokonał zmian m.in. w zakresie planowania pod koniec lat 80. XX wieku.

W tabeli 2.4 przedstawiono przykładowe problemy z budżetowaniem oraz zmiany, które zaszły w trzech przedsiębiorstwach, które odeszły od stosowania tego instrumentu.

**Tabela 2.4. Wybrane zmiany wprowadzone w przykładowych przedsiębiorstwach w celu odejścia od stosowania budżetowania operacyjnego**

| **W jaki sposób zastąpiono roczny proces budżetowania (wybrane zmiany)?** | |
|---|---|
| **Nazwa podmiotu: *Rhodia*<br>Przykładowe problemy z budżetowaniem: przygotowywanie budżetów trwało zbyt długo; stosowano budżetowanie przyrostowe; występował brak powiązania budżetów ze strategią.** | |
| **Cele i nagrody** | Na najwyższym szczeblu zarządzania co roku opracowywane są ogólne cele pięcioletnie (np. ROC), stanowiące strategiczne wytyczne, które następnie są komunikowane w dół hierarchii. Co pół roku dokonywane są oceny, na podstawie których przyznawane są nagrody, które uzależnione są od osiągnięć osobistych, ale również od osiągnięć przedsiębiorstwa, jednostki. |
| **Plany działań** | Stosowane są następujące cykle zarządzania działalnością przedsiębiorstwa: cykl sterowania (cele o charakterze średniookresowym, strategicznym) oraz |

[43] Więcej o transformacji, która zaszła w tym przedsiębiorstwie w Player (2007a).
[44] Ciekawostką jest to, iż w tym przedsiębiorstwie przed wprowadzeniem zmian zaledwie 7 osób (na stanowiskach dyrektorskich) miało uprawnienia do podejmowania decyzji, a zatrudnienie kształtowało się na poziomie aż 1 000 pracowników (Prickett, 2003a, s. 24).

| | |
|---|---|
| **i zasoby** | cykl zarządzania (cele krótkoterminowe), każdy z nich składa się z czterech etapów. Fazy cyklu sterowania: „*ustalanie celów średniookresowych oraz nagród; ocena wyników działalności oraz oszacowanie luk; przegląd strategii oraz opracowanie kluczowych kierunków kreowania wartości; uzgadnianie, nadawanie priorytetów oraz ustalanie finansowania planów działań*”. Fazy cyklu zarządzania: „*zarządzanie inicjatywami; przegląd działań; podejmowanie decyzji odnośnie podjęcia nowych działań; zarządzanie operacjami*”. Menedżerowie mają pewną swobodę działań w ramach ogólnych limitów określonych w planach pięcioletnich, mogą występować o dodatkowe zasoby, jeśli jest taka potrzeba. Przeprowadzane projekty analizowane są kwartalnie, w razie stwierdzenia, że nie przynoszą zadawalających rezultatów są one kończone, a powiązane z nimi zasoby stają się „uwolnione”. |
| **Koordynacja i kontrola** | Do koordynacji działań produkcyjnych wykorzystywane są prognozy kroczące. Ustanowiono specjalne kolegium, które pomaga w regulowaniu cen wewnętrznych. Istnieją dwa rodzaje raportów: miesięczne, których zadaniem jest porównywanie wybranych danych (skumulowanych) z informacjami z analogicznych okresów poprzednich; kwartalne, czyli cele, zapisane w planach pięcioletnich zestawiane z prognozami, w dokumencie tym prezentowane są również np. trendy. |
| **Nazwa podmiotu: *Borealis***<br>**Przykładowe problemy z budżetowaniem: nieprzewidywalność rynku, na którym działa to przedsiębiorstwo sprawiała, że budżety bardzo szybko stawały się nieaktualne.** | |
| **Cele i nagrody** | Poszczególne cele szczegółowe wyznaczane są w ramach nadrzędnych kluczowych wskaźników dokonań, które stanowią dla nich podstawę. Co roku aktualizowane cele obejmują horyzont czasowy od trzech do pięciu lat. Zespoły same wyznaczają sobie cele do zrealizowania, uwzględniając w swoich planach cele nadrzędne. Istotną rolę odgrywa *benchmarking*, np. oceny jednostek następują na podstawie analizy ROC w odniesieniu do wyników osiąganych przez rynek. Od 15 do 25% wynagrodzenia kierowników wyższego szczebla stanowi premia, która uzależniona jest od wyników kluczowych wskaźników dokonań, zapisanych w kartach wyników (dla przedsiębiorstwa, jednostki, danej osoby). |
| **Plany działań i zasoby** | Stosowana jest zbilansowana karta wyników (na różnych poziomach). Menedżerowie mają sporą swobodę w zakresie osiągania założonych celów. Zatwierdzanie inwestycji (małych, średnich oraz strategicznych), które m.in. muszą być zgodne ze strategicznymi celami przedsiębiorstwa, odbywa się na różnych poziomach. Oczywiście pierwszeństwo otrzymują te projekty, dla których prognozowany zwrot jest największy. Swoboda pozostawiona menedżerom w zakresie korzystania z zasobów ograniczona jest np. koniecznością redukcji kosztów (od 0 do 2%). Analizowane (w sposób kroczący) są nie pojedyncze koszty, ale wartości średnie, przez co uzyskuje się szerszy obraz. Stosowany jest rachunek kosztów działań. |
| **Koordynacja i kontrola** | Stosowany jest system ERP (umożliwia m.in. zarządzanie łańcuchem dostaw), dzięki któremu następuje koncentracja na procesach oraz działaniach. Karty wyników stanowią niezwykle istotny element raportowania, są przygotowywane przez poszczególne jednostki wraz z krótkimi wyjaśnieniami (m.in. na temat bieżącej działalności) oraz informacjami związanymi z wynikami, kosztami (preferowane jest pokazywanie danych uśrednionych). Prognozy kroczące są sporządzane co miesiąc, ich perspektywa czasowa wynosi pięć kwartałów. Analizowane są trendy związane z odczytami nadrzędnych kluczowych wskaźników dokonań (prezentowane są informacje odnosząc się do okresu 13 miesięcy, z czego |

| | |
|---|---|
| | 5 stanowią prognozy). Raporty finansowe poszczególnych centrów są tak skonstruowane, by przedstawiały zestawienia aktualnych wyników z tymi osiąganymi w przeszłości oraz w takim ujęciu by zaobserwować tendencje. Potrzeby zaspakajane są na bieżąco (w przeciwieństwie do sytuacji, w której stosowane są budżety, w których ustalano zapotrzebowanie przed rozpoczęciem danego roku). Pomaga w tym również stosowanie prognozowania kroczącego (miesięczny horyzont czasowy predykcji potrzeb operacyjnych oraz związanych z nimi kosztów). |
| **Nazwa podmiotu: *Svenska Handelsbanken***<br>**Przykładowe problemy z budżetowaniem: nadmiernie rozbudowana biurokracja (generująca duże koszty); zbyt wolne podejmowanie odpowiednich decyzji, by skutecznie zaspokajać potrzeby klientów.** | |
| **Cele i nagrody** | Fundamentalnym celem wszystkich jednostek jest nieustanna poprawa wyników. Podstawowymi miarami, które są stosowane do mierzenia efektów (i budowania rankingów) działalności są m.in.: ROE; współczynnik kosztów do przychodów; zyski przypadające na pracownika. Uwzględnia się tylko kilka kluczowych wskaźników dokonań. Istotne znaczenie ma *benchmarking*, czyli porównywanie wyników z zewnętrznymi, jak również wewnętrznymi rywalami. Poszczególne "regiony" banku rywalizują o kapitał na kolejny okres (oraz o puchar). Ważne jest, że każdego klienta obowiązuje (z punktu widzenia banku) reguła przypisania do odpowiedniego oddziału *Svenska Handelsbanken*, nie ma zatem konkurencji między oddziałami na tym polu. Część zysków (maksymalnie jedna czwarta kwoty dywidendy, która przeznaczona jest na wypłaty dla udziałowców) przedsiębiorstwa dzielona jest równo między jego pracowników, jeśli spełniony zostanie warunek wypracowania takiego zwrotu na kapitale własnym (po odjęciu kwoty podatku), który będzie większy niż średnia wartość tego wskaźnika obliczona dla innych banków[45]. |
| **Plany działań i zasoby** | Kierownikom operacyjnym przekazywana jest (na przestrzeni ostatnich lat) coraz większa odpowiedzialność za podejmowane działania oraz uzyskiwane wyniki, co wiąże się ze swobodą w zakresie np. doboru oferowanych produktów i ich cen. Opracowywane są nieformalne plany działań oddziałów. Funkcjonuje wewnętrzny rynek, w którym dostawcy (centralni) np. usług konkurują z zewnętrznymi podmiotami. Co roku dyskutowane są m.in. ceny zasobów. Kluczowe wskaźniki dokonań narzucają ograniczenia w zakresie zarządzania zasobami. |
| **Koordynacja i kontrola** | Koordynację ułatwia wzmacnianie relacji między różnymi częściami organizacji. Zbudowany jest zestaw wartości, który stanowi podstawę do integracji oddziałów, regionów itp. Wzmacniana jest wspólna koncentracja na klientach, produkty są tak konstruowane, by dostarczać możliwie spersonalizowane rozwiązania. Podstawowe wskaźniki dokonań, takie jak: ROE; zysk na pracownika; zysk; współczynnik kosztów do przychodu, stanowią podstawowe miary, które analizowane są względem różnych poziomów zarządzania. Mniejsze znaczenie mają prognozy (np. kwartalne prognozy przepływów pieniężnych) od danych faktycznych. Najważniejszą cechą systemu rachunkowości jest zdolność do dostarczania odpowiednich informacji, odpowiednim osobom, w odpowiednim czasie, co więcej umożliwia on dokonywanie oceny ryzyka. |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Hope, Fraser (2003a, s. 48-66).

[45] Uzyskuje się dzięki temu sytuację, w której następuje przepływ wiedzy między różnymi działami banku, gdyż jednostkom, które funkcjonują lepiej opłaca się wspierać te słabsze (Hope, Fraser, 1999c, s. 31). Uzależnienie nagród od osiągnięć grupowych można obserwować w wielu podmiotach, które odnoszą sukcesy na rynku (Hope, Fraser, 1999a, s. 20).

Wydaje się, że warto byłoby przeprowadzić badania dotyczące rodzaju podmiotów, dla których koncepcja *Beyond Budgeting* jest odpowiednia. Chodzi tu np. o wielkość, reprezentowaną branżę, kraj pochodzenia. *Swiss-American Products Inc.* to przedsiębiorstwo, które również z powodzeniem działa bez budżetów; jest ono jednak mniejsze od wyżej wymienionych (przypadek ten został opisany w McGee, 2003). Generalnie, analizowana koncepcja może być skutecznie stosowana w mniejszych podmiotach (z istoty bardziej elastycznych[46]), co m.in. spowoduje, że w przypadku rozrostu przedsiębiorstwa zachowa ono swoje zdolności adaptacyjne, czy też do kreowania innowacji (Bunce, 2007, s. 4). Interesujące badania zostały przeprowadzone w niewielkich przedsiębiorstwach z branży *e-commerce*, których autorzy mieli zamiar m.in. analizować możliwość wdrożenia w nich koncepcji *Beyond Budgeting*. Co prawda wyniki nie dały jednoznacznej odpowiedzi na tak sformułowany cel, ale okazało się, że w wielu najmniejszych podmiotach (do 9 pracowników) *„formalne planowanie oraz system sterowania*" są postrzegane jako zbędne, natomiast w większych jednostkach gospodarczych (od 10 do 50 pracowników), wprowadzano surowy reżim budżetowania odgórnego (Pilkington, Crowther, 2007, s. 29-30). Wyniki badań potwierdzają negatywną korelację między centralizacją a wielkością przedsiębiorstwa (Burns, Waterhouse, 1975, s. 179), co ma istotne znacznie w kontekście rozważań nad teorią uwarunkowań sytuacyjnych odnośnie do *Beyond Budgeting*. Bardzo często to właściciel mniejszych podmiotów podejmuje kluczowe decyzje dotyczące swojej działalności. Trudno wtedy mówić o realizacji omawianej koncepcji, u której fundamentów leży jak najdalej posunięta decentralizacja. Jak opisano w 2004 roku, dwa przedsiębiorstwa z Nowej Zelandii zaczęły wypróbowywać niektóre rozwiązania, proponowane w ramach koncepcji *Beyond Budgeting*, były to *Telecom* oraz *Electronics and Telecommunications Industry Training Organisation* (więcej w Bishop, 2004). Przykładem podmiotu, który jest organizacją charytatywną, a który zrezygnował z przeprowadzania procesu budżetowania (w 1999 roku) jest *Sight Savers International* (Prickett, 2003b, s. 25).

Sieć sklepów *ALDI* również jest przykładem przedsiębiorstwa, które znakomicie funkcjonuje bez budżetów, przy czym nie były one stosowane tam nigdy (Hope i in., 2006, s. 5). Warto odnotować, że w latach 80. XX wieku powstała *AES Corporation*,

[46] M.in. tę oraz inne pozytywne właściwości mniejszych podmiotów wykorzystuje się, pozwalając menedżerom poszczególnych jednostek przedsiębiorstwa na „*zarządzanie własnym biznesem*" (Bunce, 2007, s. 13).

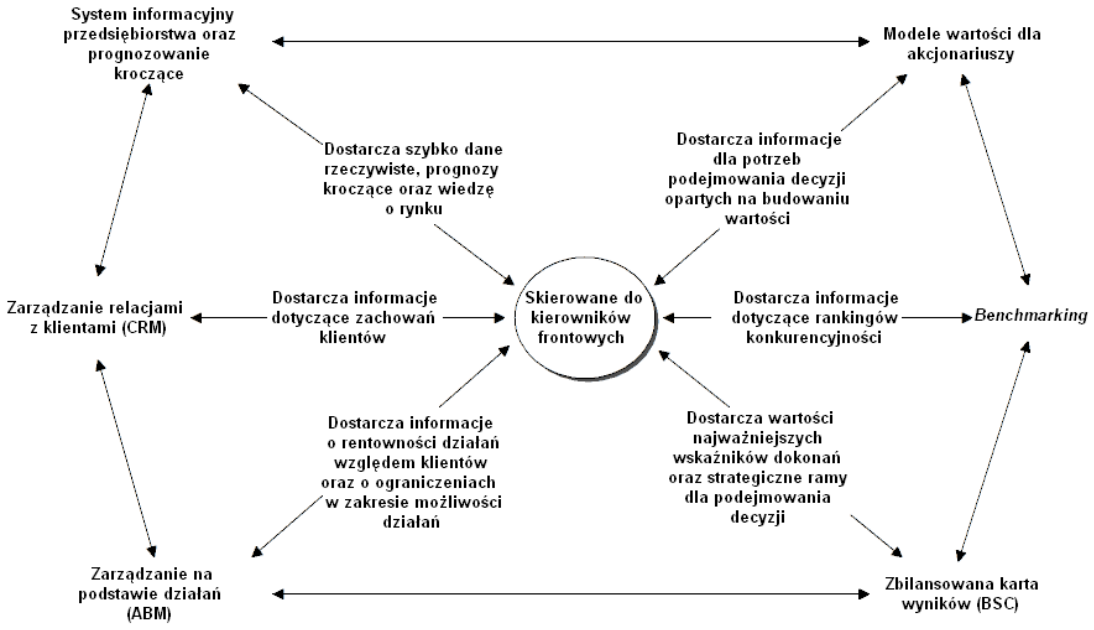
której zasady funkcjonowania zbliżone były do znanych z modelu przyjętego przez *Svenska Handelsbanken*, czy też *Groupe Bell* (Hope, Fraser, 2001a, s. 10).

W celu przekonania zarządu przedsiębiorstwa oraz jego właścicieli o konieczności wprowadzenia radykalnych zmian organizacyjnych należy pokazać potencjalne zalety nowych rozwiązań. Można wymienić wiele korzyści dla przedsiębiorstw, które mogą zaistnieć po wdrożeniu koncepcji *Beyond Budgeting*. Wśród nich znajdują się np. (Hope, Fraser, 2003a, s. 112; Player, 2003, s. 5):

- oszczędności (finansowe i czasowe), wynikające z zaprzestania przeprowadzania procesu budżetowania;
- oszczędności, wynikające ze zmiany zachowań (np. w wyniku wprowadzenia zarządzania na podstawie działań, co pozwala na pogłębione analizy dotyczące źródeł powstawania kosztów), jak również z ograniczenia biurokracji;
- szybsze reagowanie na zdarzenia, zachodzące w otoczeniu;
- ograniczenie niekorzystnego zjawiska gier, prowadzonych w związku z procesem planowania;
- lepsze przełożenie strategii podmiotu na poszczególne działania wewnątrz organizacji;
- zwiększenie innowacyjności przedsiębiorstwa;
- pozytywne zmiany w zakresie uczciwości w ramach przygotowywania raportów.

W *Borealis* odnotowano również inny korzystny efekt wprowadzanych zmian, tj. polegający na zmianie postrzegania osób, zajmujących się finansami, stali się oni dla menedżerów niższego szczebla cennymi pomocnikami (doradcami) w podejmowaniu decyzji (Bunce i in., 2002, s. 7). Jest to istotna zmiana, wpływająca również na atmosferę pracy, która jest ważna z punktu widzenia koncepcji *Beyond Budgeting*.

Na rysunku 2.4 przedstawiono zestaw narzędzi, do łącznego stosowania w przedsiębiorstwach, które odeszły od budżetowania operacyjnego.




**Rysunek 2.4. Sposób, w jaki narzędzia wspomagające zarządzanie pomagają kierownikom frontowym**
Źródło: Hope, Fraser (2003a, s. 178).

Analizując powyższy schemat nie sposób nie zadać pytania, czy rzeczywiście poszczególne narzędzia mogą ze sobą współdziałać? Odpowiedzieć należy twierdząco, czego dowodzą następujące przykłady możliwych kooperacji (Hope, Fraser, 2003a, s. 193-194):

- informacje generowane przez system ABM mogą być wykorzystywane przez modele wartości dla akcjonariuszy do oceny wartości, np. działań całego przedsiębiorstwa lub też poszczególnych kategorii produktów;
- ustalanie celów średniookresowych może odbywać się z wykorzystaniem zewnętrznych wzorców odniesienia w ramach granic określanych przez zbilansowaną kartę wyników;
- ABM może dostarczać istotnych informacji na temat opłacalności działań na rzecz klientów, co w połączeniu z modelem CRM może pozwolić na podejmowanie lepszych decyzji związanych z obsługą klientów; ponadto ABM może pomóc w wyeliminowaniu tych działań, które nie są odpowiednie z punktu widzenia analizy przyrostu wartości dla klientów;
- zwiększenie prawdopodobieństwa dodawania wartości przez system informacyjny przedsiębiorstwa wraz z towarzyszącym mu prognozowaniem

kroczącym następuje wtedy, gdy zbilansowana karta wyników znajduje się w centrum systemu zarządzania przedsiębiorstwem (który powinien być oparty na wiedzy oraz nieustannie się rozwijać).

Ciekawostkę stanowi fakt, że realizację części postulatów koncepcji *Beyond Budgeting* można obserwować w codziennej praktyce japońskich przedsiębiorstw, stosujących budżetowanie, gdyż często przygotowują oni swoje plany w sposób kroczący[47], jak również ocena osiągnięć pracowników dokonywania jest w oderwaniu od sterowania za pomocą budżetowania (Ito, 2007, s. 75). Świadczy to o tym, że w części przypadków, niektóre założenia koncepcji *Beyond Budgeting* dotyczące budżetowania i jego mankamentów mogą być przesadzone. Co więcej, w opozycji do założeń koncepcji *Beyond Budgeting*, związanych z powszechnym stosowaniem stałych kontraktów dokonań, stoi wynik badania z 2010 roku, który wskazuje, że występują one w około 9% przedsiębiorstw z terytorium USA, a o 4 procent mniej w podmiotach kanadyjskich (Libby, Lindsay, 2010, s. 65). Są to zatem wielkości znikome w porównaniu do powszechności stosowania budżetowania operacyjnego.

Warto również prowadzić badania nad mankamentami omawianej koncepcji. Niewiele wciąż wiadomo o tym, jakie wyzwania mogą towarzyszyć stosowaniu jej w praktyce, być może pojawią się jakieś nowe gry (na wzór gier budżetowych), mogą zacząć występować trudności w zakresie kontroli kosztów, czy też np. w sytuacji kryzysu gospodarczego (Østergren, Stensaker, 2011, s. 149, 153). Inna interesująca myśl tych autorek polega na przypuszczeniu, że omawiana koncepcja może sprawdzać się lepiej w podmiotach reprezentujących pewne branże (Østergren, Stensaker, 2011, s. 172, zob. też 178). Jest to zgodne z ogólnymi założeniami *contingency theory*. Powyższe zagadnienia są zazwyczaj pomijane w literaturze przedmiotu, gdyż mało jest odpowiednich badań w tym zakresie. Wydaje się jednak, że wraz z popularyzacją koncepcji *Beyond Budgeting*, zagadnienia te będą nabierały coraz istotniejszego znaczenia.

[47] Przykład przedsiębiorstwa, stosującego budżetowanie w sposób kroczący (z aktualizacjami w cyklu kwartalnym) stanowi *Nikon* (Ito, 2007, s. 86).

## 2.2. Narzędzia wspierające zrządzanie przedsiębiorstwem według koncepcji *Beyond Budgeting*

### 2.2.1. System informacyjny przedsiębiorstwa i prognozowanie kroczące

Trudno nie zgodzić się z ogólnym stwierdzeniem E. Nowaka (2000, s. 40), iż „*dobrze zorganizowany system informacyjny jest podstawowym warunkiem wypracowania właściwego systemu controllingowego*".

J. Hope oraz R. Fraser zauważyli, że (2001a, s. 24) „*większość systemów informacyjnych odzwierciedla strukturę organizacyjną*". Co więcej, w nowym modelu, zakładającym zarządzanie wartością, przepływ informacji w podmiocie gospodarczym powinien mieć kierunek horyzontalny, czyli poziomy (Szychta, 2008, s. 428). Odpowiada to zatem decentralizacji, płaskiej strukturze organizacyjnej.

Przedsiębiorstwa powinny stosować zasadę, której można nadać nazwę „*wzajemności informacyjnej*"; została ona sformułowana poniżej. Informacje, które generowane są na skutek stosowania jednej ze zintegrowanych metod wspomagających zarządzanie podmiotem, powinny być dostępne do wykorzystania przez pozostałe narzędzia (Szychta, 2008, s. 430). Wymaga to spójnego systemu informacyjnego przedsiębiorstwa oraz właściwego przepływu danych. Wydaje się również, że wprowadzanie wielu odgórnych reguł ograniczających dostęp do wybranych kategorii informacji dla określonych części organizacji (jak to się często dzieje w przypadku budżetowania operacyjnego) może skutecznie uniemożliwić realizację omawianej zasady. Warto przy tym pamiętać, że informacje natury księgowej stanowią jedną z wielu kategorii informacji, które potrzebne są menedżerom w ich pracy (Abernethy, Guthrie, 1994, s. 49).

Można sformułować również inne pożądane cechy systemu informacyjnego przedsiębiorstwa. Powinien on m.in. umożliwiać, by osoby, które chcą pozyskać informacje otrzymywały je szybko z pominięciem danych nieistotnych; mieć wbudowany system ostrzegania; być transparentny (otwarty); umożliwiać znajdowanie trendów (wykorzystanie hurtowni danych) (Hope, Fraser, 2001a, s. 25). Menedżerowie frontowi powinni mieć dostęp do bardzo aktualnych informacji, które dotyczą najważniejszych aspektów ich działalności (Hope, Fraser, 2000, s. 32-33).

Warto również zauważyć, że omawiany system (również w odniesieniu do planowania) nie powinien być przesadnie sformalizowany, istotna jest przede

wszystkim treść, a nie forma (Koźmiński, Piotrowski, 1999, s. 228). Należy jednak zachować pewien stopień formalizacji, choćby po to, by zapewnić sprawny przepływ informacji między poszczególnymi narzędziami.

Należy zwrócić uwagę na fakt, iż istnieje wiele podejść do budowy systemów informacyjnych w przedsiębiorstwach; cztery z nich zostały opisane przez Ashtona i in. (1995, s. 222-228). Ciekawa koncepcja została przedstawiona przez R. J. Schonbergera (1980), który analizował systemy informacji zarządczej[48] i rozróżnił aż sześć takich podjeść, w zależności od stopnia zaangażowania w proces budowy użytkowników systemu. Można jednak założyć, że wybór odpowiedniej drogi konstrukcji może być uzależniony od poszczególnych czynników, o charakterze warunkującym[49] (Luthans, 1976, za Schonberger, 1980, s. 16). W kontekście rozważań nad budową systemu informacyjnego przedsiębiorstwa oraz w świetle teorii uwarunkowań sytuacyjnych, istotne jest także stwierdzenie, że system ten (jego struktura) powinien pasować do przyjętego przed dany podmiot rodzaju strategii, od tego bowiem zależy efektywność jednostki[50] (Abernethy, Guthrie, 1994, s. 49).

Technologie informatyczne (wraz z tak istotnym elementem, jaki stanowią bazy danych) wspierają obecnie systemy rachunkowości (Nowak, 2011, s. 18). Można powiedzieć szerzej, że zdanie to dotyczy systemów informacyjnych przedsiębiorstw, a szczególnego znaczenia nabierają technologie internetowe. Stosowanie nowoczesnych rozwiązań internetowych (Web 2.0) ułatwia np. wymianę myśli między pracownikami (Hope, 2009, s. 6), zdecydowanie pomaga także w transformacji przedsiębiorstwa (Hope, 2008, s. 10-11). Obecnie, coraz częściej spotykane są rozwiązania *e-learninigowe*, dzięki którym przeprowadzane są np. szkolenia wewnętrzne, co zapewnia oszczędności w zakresie kosztów i znacznie ułatwia przekształcanie podmiotu.

Coraz istotniejsze miejsce w koncepcji *Beyond Budgeting* oraz w codziennej działalności wielu podmiotów gospodarczych nabiera prognozowanie kroczące. Może ono pełnić bardzo istotną rolę w nowym modelu (Hope, Fraser, 1999b, s. 31; Bunce,

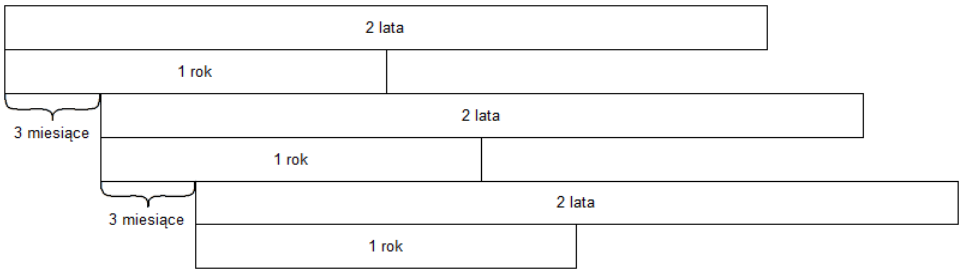
---

[48] Z ang. *Management Information System*.

[49] Może tu chodzić np. o funkcje (operacyjne, strategiczne), które system ten ma wspierać (Schonberger, 1980, s. 17).

[50] Jeden z wniosków badania był taki, że przedsiębiorstwa elastyczne, które można określić jako innowacyjne potrzebują zasilania informacjami nie tylko o charakterze księgowym, ale również informacjami niefinansowymi, nastawionymi na zewnętrzne otoczenie oraz na przyszłość (Abernethy, Guthrie, 1994, s. 51, 61). Wynik ten zgodny jest z ogólną koncepcją *Beyond Budgeting*.

2007, s. 7). Jak definiują Koźmiński i Piotrowski (1999, s. 218) „*prognozowanie polega na naukowym przewidywaniu przyszłych zjawisk i procesów. Prognoza jest informacją o najbardziej prawdopodobnym kształcie przyszłości*". Prognozowanie kroczące może być ujęte jako (Pawlak, 2012a, s. 226): „*systematycznie powtarzane, realistyczne antycypowanie zdarzeń, osiągnięć oraz warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa, o stale określonym horyzoncie czasowym*". Należy przy tym pamiętać, że zgodnie z przyjętą praktyką, przedmiotem prognozowania powinny być wyłącznie te elementy związane z działalnością, które mają istotny wpływ na funkcjonowanie danego podmiotu. Tych elementów powinno być niewiele, aktualizacja prognoz powinna trwać maksymalnie dwa dni, a za najważniejszy ich efekt uznaje się obserwację trendów (Bunce, 2007, s. 7-8). Można stosować prognozowanie kroczące również do analiz, których efektem mają być lepsze decyzje związane z inwestycjami (Hope, Fraser, 2001b, s. 23). Rysunek 2.5 obrazuje ideę cyklicznego przygotowywania predykcji.




**Rysunek 2.5. Roczne i dwuletnie prognozy kroczące przygotowywane co trzy miesiące**
Źródło: Pawlak (2012a, s. 227).

Prognozy mogą być sporządzane (i tak też często się dzieje) w centrali podmiotu (poziom korporacyjny), czas ich tworzenia jest krótki (Libby, Lindsay, 2003, s. 30). Konieczne jest odseparowanie funkcji związanych ze sporządzaniem prognoz od wykonywania zadań, które są z tymi prognozami powiązane, w celu uniknięcia manipulacji wynikami (Pawlak, 2012a, s. 230). Np. dział sprzedaży nie powinien przygotowywać predykcji przychodów ze sprzedaży, gdyż prezentowane informacje mogą być niewiarygodne. Innymi słowy, sporządzanie prognoz powinno być przeprowadzane w oderwaniu od określania celów do osiągnięcia (zob. Hope, Fraser, 2001a, s. 24).

Niezwykle istotna jest także kolejna zasada. Proces dokonywania oceny osiągnięć nie może być powiązany ze stosowaniem w przedsiębiorstwie prognozowania

kroczącego (zob. np. Hope, Fraser, 1998, s. 23). Efekty przewidywania mają służyć jako informacje, na podstawie których podejmuje się określone decyzje. Jeśli będą stanowiły podstawę do ocen, to osoby je sporządzające mogą podlegać pewnym naciskom. Prowadziłoby to do braku wiarygodności prognoz.

Nowy model zakłada zatem obiektywizm sporządzanych prognoz, które powinny być także możliwie dokładne, z drugiej jednak strony istotą tego instrumentu jest jego elastyczność, czyli np. przygotowywanie ich wtedy, gdy jest to potrzebne (Hope, Fraser, 1997, s. 22). Zawsze należy poszukiwać równowagi między szczegółowością prognoz a czasem ich sporządzania. Wielu autorów stwierdza, że należy zwrócić uwagę na długość trwania procesu sporządzania prognoz, tak by nie okazało się, że będzie on nadmiernie czasochłonny (zob. Banham, 2012, s. 44). Narzędzie to utraciłoby wówczas swoją elastyczność.

W przypadku tradycyjnego budżetowania poszczególne zapisy w planach stanowią swego rodzaju prognozy, należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że są one traktowane jako zobowiązania (Hope, Fraser, 1997, s. 22). Stanowi to o jednej z różnic między budżetowaniem kroczącym a prognozowaniem kroczącym[51].

Istotne jest, by system informacyjny, zasilający prognozowanie m.in. zapewniał łatwy i szybki dostęp do potrzebnych danych (Hope, Fraser, 1997, s. 22). Wynika to chociażby z faktu konieczności jak najszybszego sporządzania prognoz.

Prognozowanie kroczące może być istotnym narzędziem wspomagającym procesy związane ze strategią danego podmiotu (Hope, Fraser, 2003c, s. 111). Cykliczne dokonywanie przeglądów strategicznych, oparte na rezultatach regularnych predykcji może prowadzić do stałego dostosowywania strategii jednostki gospodarczej do bieżących uwarunkowań rynkowych.

Należy mieć świadomość, że prognozy są błędne (Bunce, 2007, s. 7). Wynika to z oczywistego faktu, że odnoszą się do przyszłości, która kształtowana jest przez wiele nieprzewidywalnych czynników. Powinny to rozumieć wszystkie osoby, które podejmują decyzje oparte na prognozach.

Stosowanie omawianego narzędzia może mieć bardzo dobry wpływ na cały system informacyjny przedsiębiorstwa ze względu na to, że zwiększa się atrybut szybkości w zakresie przepływu (obiegu) informacji (Hope, Fraser, 2003c, s. 112), pod

[51] Więcej o różnicach oraz podobieństwach między tymi instrumentami w Pawlak (2012a).

warunkiem, że nie zostanie wdrożona nadmierna liczba reguł ograniczających dostęp pracowników do niektórych danych.

Wśród czynników wymienionych przez M. Mitchella (2005, s. 11), które mogą negatywnie wpłynąć na efekty procesu prognozowania, warto wymienić m.in.: manipulowanie prognozami; nieciągłość (np. w zakresie stosowania procesów, czy narzędzi wspomagających); nadmierne wydłużenie czasu sporządzania predykcji. Nieprawidłowe stosowanie tego instrumentu może powodować (tak jak to się dzieje w niektórych bankach w Ameryce Północnej), że prognozy są traktowane jak budżety: następuje ich zbieranie z poszczególnych działów, a następnie konsolidowanie, co wymaga dużych nakładów pracy (Mitchell, 2005, s. 4). Pozostaje to w sprzeczności z ideą prognozowania kroczącego. W 2002 roku przebadano 2000 przedsiębiorstw globalnych, a analizy wykazały m.in., że w 77% spośród nich przeprowadzane prognozowanie dotyczyło tej części danego roku podatkowego, która pozostawała do jego zakończenia (*Nearly Half...*, 2002, za Hope, Fraser, 2003a, s. 26). Ograniczona jest wtedy wartość prognoz, zwłaszcza tych, sporządzanych w ostatnim kwartale danego roku. W tabeli 2.5 przedstawiono przykłady barier wdrożenia prognozowania, sporządzanego w sposób kroczący.

**Tabela 2.5. Przykłady barier wdrożenia prognozowania kroczącego**

| Bariera | Opis | Przykładowe rozwiązanie problemu |
|---|---|---|
| **Brak odpowiednich umiejętności wśród pracowników, którzy będą tworzyć prognozy** | Idea prognozowania kroczącego nie jest nowa, niemniej jednak jej popularyzacja nastąpiła stosunkowo niedawno, zatem znajomość i umiejętność zastosowania tego instrumentu mogą być niewielkie nawet wśród pracowników działu *controllingu*. | Przeprowadzenie szkoleń dla wybranych pracowników z zakresu prognozowania kroczącego. |
| **Brak zrozumienia aplikacji wspomagających tworzenie prognoz** | Ze względu na stale powiększające się moce obliczeniowe oraz pojemność dysków komputerów, oprogramowanie specjalistyczne bywa bardzo rozbudowanie, przez co jego funkcjonowanie może stać się trudne do zrozumienia. Ponadto nowe oprogramowanie, które jest wprowadzane do przedsiębiorstwa, może wywołać lęk przyszłych użytkowników ze względu np. na przewidywany stopień trudności jego | Wybór oprogramowania, które jest stosunkowo łatwe w obsłudze (bez strat jakości rezultatów); szkolenia z zakresu użytkowania tego oprogramowania. |

| | | |
|---|---|---|
| | obsługi | |
| **Brak powiązania prognoz ze strategicznymi decyzjami** | Skuteczna implementacja prognozowania kroczącego w przedsiębiorstwie ma spowodować, że prognozy będą brane pod uwagę podczas podejmowania decyzji zarówno operacyjnych, taktycznych, jak i strategicznych (horyzont prognoz może sięgać kilku lat), jeśli zatem zarządzający nie chcą z różnych powodów uwzględniać prognoz podczas podejmowania kluczowych decyzji, wówczas stanowi to istotną barierę w poprawnej implementacji systemu. | Przeprowadzenie szkoleń dla kadry zarządzającej z zakresu prognozowania kroczącego. |
| **Brak ufności w wiarygodność prognoz** | W przypadku, gdy wcześniejszy system planowania w przedsiębiorstwie był nieefektywny, wśród pracowników może istnieć przekonanie, że prognozy będące rezultatem nowego systemu przewidywania również będą błędne; przyczyną braku ufności w wiarygodność prognoz może być też brak zrozumienia idei prognozowania kroczącego. | Analiza przyczyn (również w odniesieniu do poszczególnych pracowników) poprzednich niepowodzeń w zakresie przewidywania przyszłych zdarzeń; szkolenia z zakresu prognozowania kroczącego dla wszystkich pracowników, którzy będą przygotowywać prognozy oraz z nich korzystać. |

Źródło: Parmenter (2007, s. 140-141), za Pawlak (2012b, s. 83-84).

Poniżej przedstawiono niektóre przykłady praktycznego zastosowania omawianego narzędzia. W *Volvo Cars* wybrane prognozy sporządzane są (Hope, Fraser, 1999a, s. 19):

- co miesiąc z horyzontem czasowym predykcji, który wynosi 3 miesiące;
- co kwartał z horyzontem czasowym predykcji, który wynosi 2 lata;
- co roku z horyzontem czasowym predykcji, który wynosi lata 4;
- co roku z horyzontem czasowym predykcji, który wynosi lat 10.

W *Park Nicollet Health Services* sporządzane są co trzy miesiące prognozy o charakterze finansowym, których horyzont czasowy predykcji obejmuje okres półtoraroczny oraz prognozy długoterminowe – pięcioletnie (Hall, 2007, s. 21).

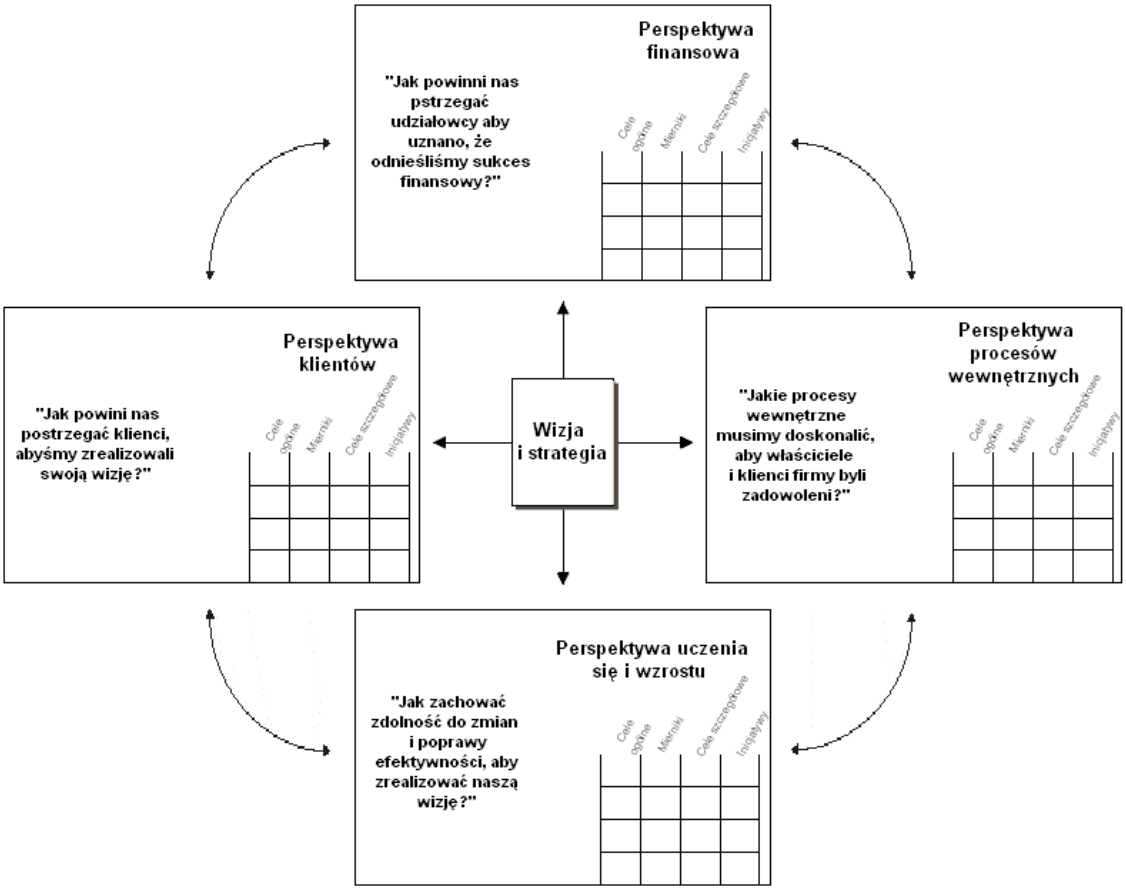
Inny, ciekawy przypadek stanowi *Omgeo*, w którym budżetowanie zostało zastąpione przez stosowanie prognozowania kroczącego (zostało to opisane nieco szerzej w McGee, 2003, s. 100).

W jednym z przedsiębiorstw z branży finansowej zaobserwowano zjawisko polegające na tym, że uzasadnienie dla dużych wydatków stanowiły wysokie prognozy w zakresie przychodów (Mitchell, 2005, s. 4). Jeśli takie zjawisko jest obserwowane w danym podmiocie, należy zwrócić szczególną uwagę na to, czy prognozy nie stały się obiektem manipulacji, co miałoby niekorzystny wpływ nie tylko na system informacyjny przedsiębiorstwa, ale również na jego przyszłe wyniki.

### 2.2.2. Zbilansowana karta wyników[52]

Ideę zbilansowanej karty wyników można precyzyjnie przedstawić za pomocą schematu (rysunek 2.6) obrazującego wzajemne powiązania różnych perspektyw (finansowej, procesów wewnętrznych, uczenia się i wzrostu oraz klienta), według których dokonuje się analizy oraz planowania działalności podmiotu z uwzględnieniem centralnej roli wizji oraz strategii przedsiębiorstwa w procesie zarządzania. Instrument ten służy bowiem do efektywnego wdrażania przyjętej strategii działania (Nowak, 2011, s. 323).

[52] W środowisku akademickim trwa dyskusja nad poprawnym polskim tłumaczeniem nazwy tego instrumentu. Jak zauważa K. Sawicki (2007, s. 83) „*wyraz Balanced można tłumaczyć jako zbilansowana, zrównoważona, kompleksowa, strategiczna, zaś wyraz Scorecard jako: karta dokonań, karta wyników, karta osiągnięć, tablica wyników, (...) aktualnie stosuje się termin „Strategiczna karta wyników”*. Niektórzy autorzy pozostają jednak przy innych tłumaczeniach (zob. np. Szychta, 2008). Wydaje się zatem, że nie ma wypracowanego konsensusu w tej sprawie, toteż istnieje pewna dowolność w tłumaczeniu nazwy omawianego narzędzia.

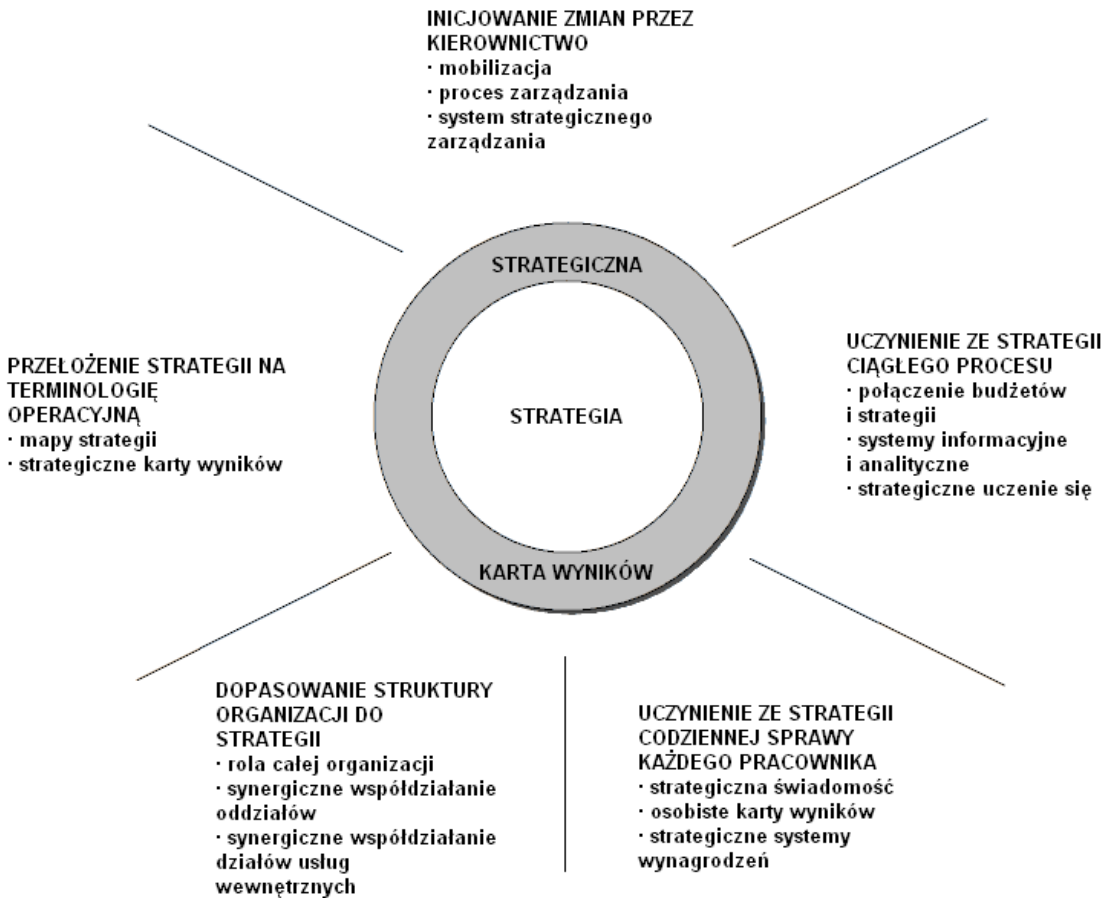



**Rysunek 2.6. Schemat zbilansowanej karty wyników**

Źródło: Kaplan, Norton (2001a, s. 28).

Warto zwrócić uwagę, że w zbilansowanej karcie wyników występują powiązania o charakterze wzajemnym między poszczególnymi perspektywami (Jaruga, 1997, s. 133). Stosując to narzędzie można zatem zidentyfikować powiązania, zachodzące między tymi czynnikami, które mają wpływ na wykonywanie przyjętej strategii postępowania (Nowak, 2009, s. 322). Jeśli narzędzie to jest właściwie wdrożone (bez stosowania kontraktów dokonań, w których uzależniania się nagrody od rezultatów, mierzonych wskaźnikami zapisanymi w poszczególnych perspektywach), to w zakresie kreowania strategii podmiotu, zbilansowana karta wyników pozwala na angażowanie pracowników w te procesy (Hope, Fraser, 2001a, s. 23). Jest też instrumentem, za pomocą którego komunikuje się informacje natury strategicznej wewnątrz organizacji (Hope, Fraser, 2001a, s. 23). Jednym z warunków koniecznych do poprawnego wdrożenia zbilansowanej karty wyników jest skonstruowanie strategii przedsiębiorstwa, która będzie prowadziła do realizacji postawionych celów wraz z zestawem miar do

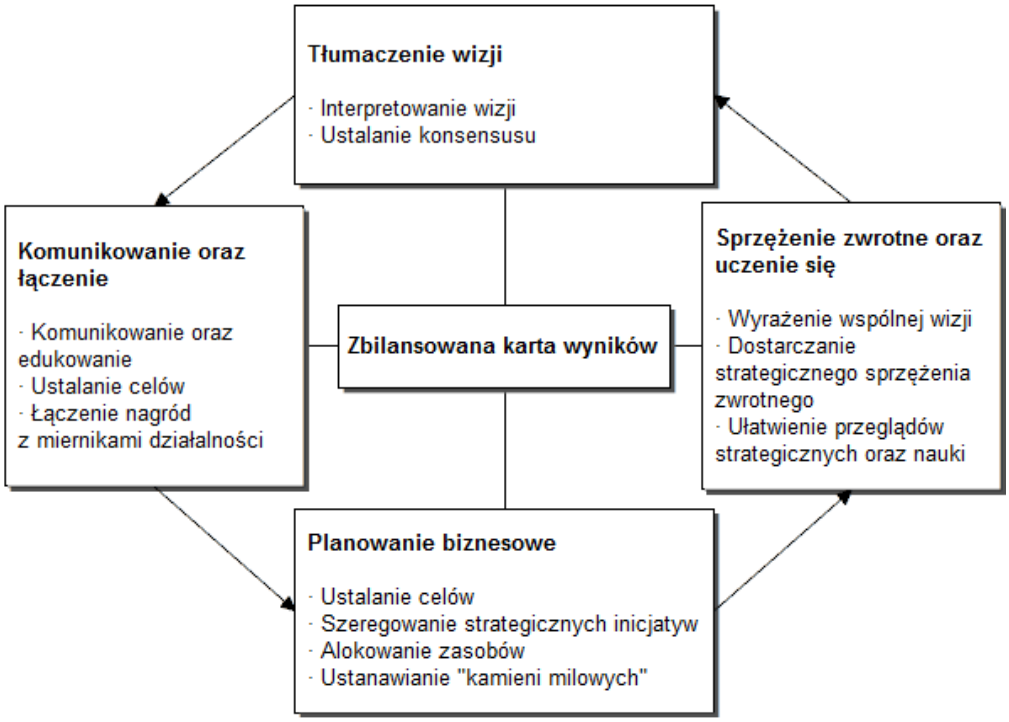
analiz dokonań (Szychta, 2008, s. 483). Na rysunku 2.7 przedstawiono zasady organizacji, która zorientowana jest na strategię.




**Rysunek 2.7. Zasady organizacji zorientowanej na strategię**

Źródło: Kaplan, Norton (2001b, s. 14), za Nowak (2009, s. 326).

Stosowanie karty wyników, na skutek wdrożenia dzięki niej czterech procesów przedstawionych na rysunku 2.8, pozwala menedżerom na łączenie działań o wymiarze krótkookresowym z celami o charakterze długookresowym (Kaplan, Norton, 2007, s. 152).




**Rysunek 2.8. Zarządzanie strategią: cztery procesy**

Źródło: Kaplan, Norton (2007, s. 155).

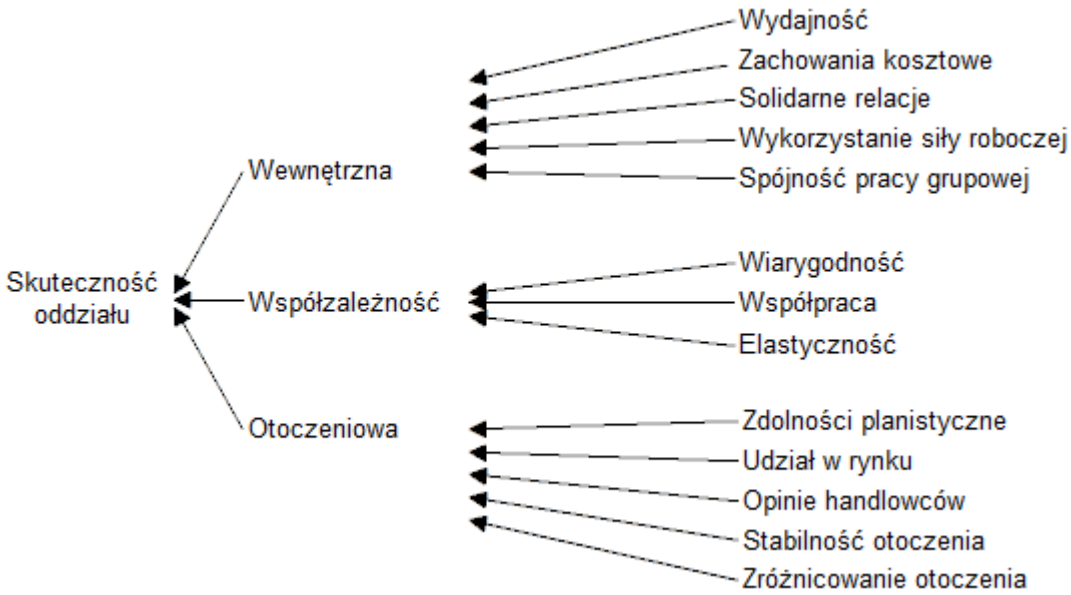
Ważne jest również pojęcie tzw. mapy strategii. Jak definiuje E. Nowak (2011, s. 326): „*mapa strategii jest graficznym przedstawieniem powiązań przyczynowo-skutkowych między strategią przedsiębiorstwa a poszczególnymi celami i działaniami podejmowanymi dla jej implementacji*”[53].

Słowo „strategiczna” w niektórych tłumaczeniach nazwy tego instrumentu nie jest zatem przypadkowe, gdyż karta wyników faktycznie służy skutecznej realizacji kluczowych, długoterminowych zamiarów przedsiębiorstwa. Omawiane narzędzie może podlegać rozwinięciu w (Jaruga i in., 2010, s. 50) „*system zarządzania strategicznego organizacją, umożliwiający formułowanie i skuteczne wdrażanie (...) wizji i strategii*” (zob. też Nowak, 2009, s. 324).

Podstawowym celem stosowania zbilansowanej karty wyników jest m.in. ocena dokonań jednostki gospodarczej (analizowane są różne pola, na których funkcjonuje przedsiębiorstwo), przy czym niezwykle istotnym aspektem jest wzrost jej wartości (Nowak, 2011, s. 323-324). Na rysunku 2.9 przedstawiono elementy, które potencjalnie są istotne dla oceny osiągnięć oddziału przedsiębiorstwa. Schemat ten ukazuje, że

[53] Więcej na temat konstruowania mapy strategii znaleźć można w (Kaplan, Norton, 2001d, s. 89-94).

analiza wyników danej jednostki powinna mieć charakter wielowymiarowy. Nie może się ona ograniczać do badania odchyleń pozycji budżetowych. Jest to zgodne z ogólną ideą zbilansowanej karty wyników. Czynniki warunkujące: wewnętrzne, „współzależnościowe", zewnętrzne, mogą wpływać na osiągnięcia danego oddziału (Hayes, 1977, s. 22)[54].




**Rysunek 2.9. Model oceny oddziału przedsiębiorstwa**

Źródło: Hayes (1977, s. 23).

Cele, dla których może być stosowane omawiane narzędzie w przedsiębiorstwie są różnorodne, wśród nich wymienia się np. (Surmacz i in, 2010, s. 132, 134):

- opracowanie strategii działania;
- usprawnienie komunikacji o charakterze strategicznym;
- usprawnienie procesów wewnętrznych;
- mierzenie stopnia efektywności podejmowanych działań o znaczeniu strategicznym;
- przeprowadzanie badań przyczynowo-skutkowych w zakresie wyników działalności.

[54] Interesujące jest, że przywoływany artykuł wywołał polemikę ze strony innych badaczy. P. Tiessen oraz J. H. Waterhouse (1978, s. 523) zarzucili na łamach tego samego pisma („*The Accounting Review*"), że m.in. opublikowane rezultaty „*są nieadekwatne do usprawiedliwienia jego [autora] krytyki trafności oraz znaczenia budżetów oraz innych danych finansowych, jako narzędzi służących ocenie osiągnięć*". W odpowiedzi na te oskarżenia D. C. Hayes (1978) zwrócił uwagę na to, że istotnie publikacja ma swoje mankamenty, które wynikają chociażby z przyjętych ograniczeń objętościowych artykułu.

Należy przy tym zwrócić uwagę na rolę związaną z komunikacją wewnętrzną tego instrumentu, dzięki któremu w sposób jasny są przedstawiane oczekiwania względem różnych sfer działalności danej jednostki gospodarczej (Surmacz i in, 2010, s. 132).

Nie bez znaczenia jest również zarządzanie kapitałem intelektualnym oraz jego pomiar. Omawiane w tym podrozdziale narzędzie może dobrze służyć także i do tego celu (Jaruga i in., 2010, s. 52).

We wszystkich perspektywach zapisywane są m.in. cele oraz mierniki, za pomocą których dokonuje się później oceny realizacji zamiarów. Istotne jest zwrócenie uwagi na fakt, że między tymi dwoma elementami musi zachodzić relacja przyczynowo-skutkowa, którą należy określić (Nowak, 2009, s. 324). Ważne też jest to, by cele zapisane w poszczególnych perspektywach były wzajemnie spójne (Nowak, 2009, s. 324).

Jednym z głównych mankamentów budżetowania operacyjnego jest zazwyczaj posługiwanie się zapisami wyłącznie finansowymi. Inaczej jest jednak w przypadku zbilansowanej karty wyników. Stosowane mierniki mają nie tylko charakter finansowy, ale również niefinansowy i to na nich kładziony jest istotny nacisk (Nowak, 2009, s. 324). Stosowane są dwa rodzaje mierników (Sobańska i in., 2010a, s. 423):

- *lagging indicators*, czyli mierniki wynikowe[55], tj. opisujące sytuację, w której znajduje się aktualnie dany podmiot;
- *leading indicators*, czyli mierniki wyprzedzające[56] - ich wartości oddziaływają na przyszłość danej jednostki.

Do analizy osiągnięć w ramach perspektywy finansowej można stosować np. następujące mierniki[57] (Sobańska i in., 2010a, s. 425): wynik finansowy, wskaźnik dźwigni finansowej, wskaźnik rentowności sprzedaży, stopa rentowności klientów. W ramach perspektywy klienta (Sobańska i in., 2010a, s. 430-431): liczba reklamacji, jednostkowy koszt sprzedaży, wskaźnik utraty klientów, wskaźnik zdobywania nowych klientów. W ramach perspektywy procesów (Sobańska i in., 2010a, s. 433): czas realizacji zamówienia, całkowity koszt realizacji procesu, liczba braków, średni stan zapasów. W ramach perspektywy rozwoju (Sobańska i in., 2010a, s. 438-439): czas

[55] Istnieją różne tłumaczenia.
[56] Istnieją różne tłumaczenia.
[57] W poszczególnych perspektywach ich liczba powinna oscylować między 5 a 8 (Sobańska i in., 2010a, s. 423).

rozwoju nowej generacji produktu, miernik poziomu wykształcenia, liczba patentów, liczba godzin/dni szkoleń.

Istotnym pojęciem związanym z omawianym narzędziem jest tzw. kaskadowanie, czyli dla różnych ośrodków odpowiedzialności przedsiębiorstwa są sporządzane zbilansowane karty wyników, które są zbieżne z główną kartą danego podmiotu, tzn. zapisy szczegółowe wynikają z tych o charakterze bardziej ogólnym (Sobańska i in., 2010a, s. 444).

Podstawowe założenia zbilansowanej karty wyników są następujące (Sobańska i in., 2009, s. 47): „*1) patrz wielowymiarowo, 2) patrz ponadfunkcjonalnie, 3) patrz procesowo, 4) patrz wszystkimi horyzontami czasowymi, 5) określ, które z zasobów co powodują, 6) mierz efektywność zastosowania każdego z zasobów oraz 6) zmieniaj wzory zachowań*".

Zbilansowana karta wyników zajmuje istotne miejsce w koncepcji *Beyond Budgeting*. System pomiarów osiągnięć w nowym modelu powinien być oparty właśnie na tym instrumencie (Hope, Fraser, 1997, s. 23).

Wzorcowa procedura implementacji omawianego narzędzia jest następująca[58] (Sobańska i in., 2010a, s. 442):

1) „*sformułowanie celu strategicznego (strategii),*
2) *wybór mierników strategicznych,*
3) *opracowanie łańcuchów przyczynowo-skutkowych między miernikami (czyli opracowanie mapy strategii),*
4) *opracowanie zbilansowanej karty wyników,*
5) *planowanie i sterowanie za pomocą zbilansowanej karty wyników*".

Jak należy domniemywać, m.in. procesy implementacji omawianego narzędzia będą zasadniczo odmiennie przebiegać w różnych podmiotach (Chenhall, 2003, s. 130). Jest to zgodne z ogólnymi założeniami teorii uwarunkowań sytuacyjnych. Jako interesujący fakt można podać, iż w przedsiębiorstwie *ABB* wdrożono zmodyfikowaną na własny użytek zbilansowaną kartę wyników o nazwie „*EVITA*" (Bunce, Fraser, 1997, s. 26). Także wiele innych podmiotów opracowało systemy pomiaru dokonań, wzorowane na zbilansowanej karcie wyników, choć opisywane jako własne propozycje.

[58] Interesującą analizę wdrożenia zbilansowanej karty wyników w przedsiębiorstwie Pitney Bowes Inc. można znaleźć w Green i in. (2002).

### 2.2.3. Zarządzanie na podstawie działań[59]

Warto na wstępie jednoznacznie określić pojęcia: działań oraz nośników kosztów działań. Jak definiuje E. Nowak (2009, s. 225, 227) „*działaniami są nazywane wyodrębnione części procesów gospodarczych, które obejmują powiązane ze sobą czynności lub zdarzenia niezbędne do wytworzenia i sprzedaży produktów*"; „*nośniki kosztów działań są takimi charakterystykami produktów, które powodują zapotrzebowanie produktów na działania*".

Działania podejmowane są na różnych poziomach. Wyróżnia się cztery zasadnicze ich kategorie, tj. (Szychta, 2008, s. 260-261) „*dotyczące*:

1) *jednostki produktu;*
2) *serii (partii) produktów;*
3) *rodzajów lub grup asortymentów produktów;*
4) *utrzymania całej jednostki gospodarczej".*

Poprzez analogię można opracować poziomy działań dla przedsiębiorstwa o charakterze usługowym, z tym, że można wtedy pominąć punkt 2.

Analiza działań powinna przebiegać według określonego schematu postępowania. Można wyróżnić następujące etapy analizy działań (Jaruga i in., 2010, s. 572):

1) *„rozpoznanie charakteru procesu gospodarczego i wyszczególnienie działań;*
2) *zdefiniowanie miary działania;*
3) *określenie czynników powodujących koszty działań;*
4) *ustalenie użytkowników lub klientów efektów działań;*
5) *zebranie wymaganych danych o działaniach".*

Czym zatem jest zarządzanie na podstawie działań? ABM[60] to zbiór metod[61], które są wzajemnie zintegrowane, przy czym do zarządzania podmiotem gospodarczym według idei ABM, wykorzystuje się dane generowane przez ABC[62] (Walińska, Urbanek, 2000, s. 49), co więcej warunkiem koniecznym do tego, by budżetowanie według działań było wdrożone prawidłowo, jest właściwe stosowanie rachunku

[59] Inne tłumaczenie to np. zarządzanie w układzie działań (zob. np. Nowak, 2009, s. 223), zarządzanie w oparciu o działania itp.
[60] ABM – z ang. *Activity Based Management*, czyli zarządzanie na podstawie działań.
[61] ABM obejmuje np. (Jaruga i in., 2010, s. 569): „*kalkulację kosztów działań; zarządzanie kosztami działań; budżetowanie kosztów według działań (...); opracowywanie wewnętrznych raportów uwzględniających działania*; (…); *ustalanie rentowności w przekroju produktów, klientów i obszarów (sektorów) działalności; (...)".*
[62] ABC – z ang. *Activity Based Costing*, czyli rachunek kosztów działań.

kosztów działań (Szychta, 1998a, s. 197). Założeniem koncepcji ABM jest to, iż działania (ich przebieg), z których zbudowany jest proces gospodarczy warunkują jego sprawność (Nowak, 2011, s. 209). Można to uznać za fundament tej koncepcji.

Istotne jest, by analiza działań uwzględniała aspekt dodawania przez nie wartości w odniesieniu np. do produktów, dla klientów (Hope, Fraser, 1999b, s. 31). Specyficzną cechą charakterystyczną koncepcji *Beyond Budgeting* jest zalecenie, by wszelkie analizy oraz decyzje podejmowane były na podstawie informacji na temat wartości. Rozpoznawanie tych działań, które kreują wartość danego produktu jest możliwe, właśnie dzięki zastosowaniu ABM (Sobańska i in., 2009, s. 451).

ABM może spełniać istotne role w zakresie (Hope, Fraser, 2001a, s. 23-24):

- analiz związanych z niezbędnymi przyszłymi mocami produkcyjnymi - ABB[63] może być pomocne w ich ustalaniu;
- analiz kosztów transakcji – co ma także istotne znaczenie w przypadkach, gdy dane rozwiązania przygotowywane są dla indywidualnego klienta;
- kosztów - w poszukiwaniu tych rodzajów kosztów, których ponoszenia można lub powinno się uniknąć;
- postrzegania organizacji jako zbioru procesów, które przebiegają w kierunku horyzontalnym.

Jak już wcześniej wspomniano, dane dostarczane przez rachunek kosztów działań stanowią fundament dla zarządzania na podstawie działań. U podstaw koncepcji rachunku kosztów działań leży stwierdzenie, że percepcja oraz analiza produktu odbywa się w kontekście podejmowanych na rzecz tego produktu czynności (działań) w przedsiębiorstwie (Walińska, Urbanek, 2000, s. 45).

W tabeli 2.6 pokazano cechy charakterystyczne rachunku kosztów działań, jak również zarządzania na podstawie działań.

**Tabela 2.6. Podstawowe charakterystyki rachunku ABC i systemu ABM**

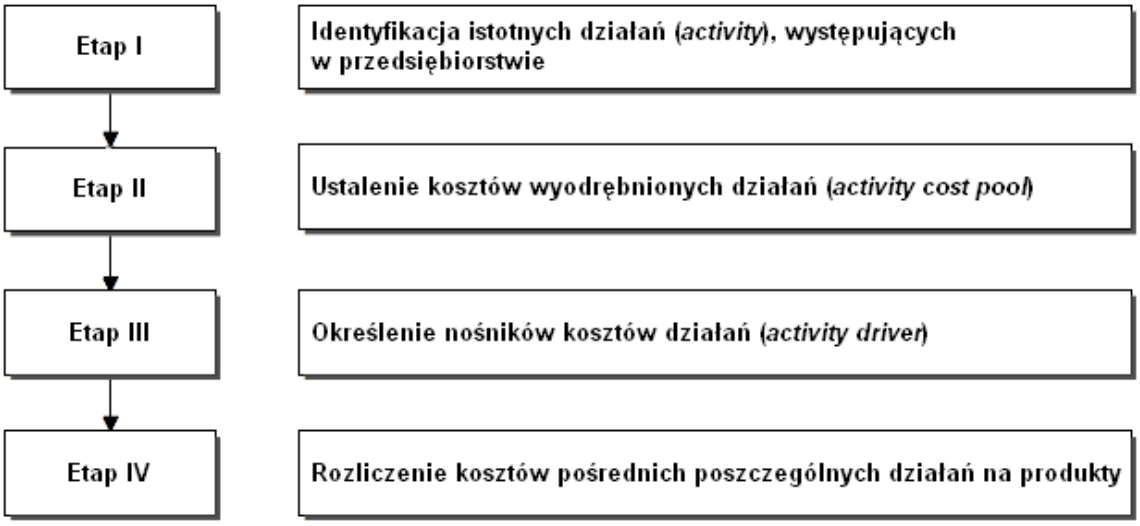
| Rachunek kosztów działań (ABC) | Zarządzanie na podstawie działań (ABM) |
|---|---|
| • koncentruje się na poznaniu kosztów i czynników, które są przyczynami powstawania kosztów | • dąży do zmiany poziomu kosztów i czynników powodujących koszty |
| • dostarcza informacji dotyczących procesów, produktów i rynków | • poszukuje sposobów udoskonalenia procesów, produktów i rynków zbytu |

[63] ABB – z ang. *Activity Based Budgeting*, czyli budżetowanie na podstawie działań.

| | |
|---|---|
| zbytu | |
| • jest zainteresowany ustalaniem kosztów | • jest skoncentrowane na zarządzaniu procesami |
| • jest oparty na statycznej analizie jednostki gospodarczej | • wiąże się z dynamizmem i zmianą |
| • jest ukierunkowany głównie *ex post* i skupiony na kontroli ponoszonych kosztów | • jest ukierunkowane *ex ante*, poszukuje sposobów uniknięcia zbędnych kosztów oraz zmierza do maksymalnego wykorzystania zasobów posiadanych przez jednostkę |
| • dostarcza informacji o wynikach operacyjnych | • jest nastawione strategicznie oraz skupione na poznaniu i zrozumieniu kluczowych wartości z punktu widzenia klientów |
| • stanowi źródło danych objaśniających | • stanowi źródło informacji skłaniających do działania |

Źródło: Szychta (2008, s. 269), opracowano na podstawie *Practices…* (1998).

Rysunek 2.10 obrazuje kolejne fazy rachunku kosztów działań.




**Rysunek 2.10. Etapy rachunku kosztów działań**

Źródło: Sobańska i in. (2009, s. 376).

Rachunek ABC może dostarczać potrzebnych informacji dla potrzeb prognozowania najważniejszych elementów, związanych z działalnością danego podmiotu (Mitchell, 2005, s. 10). Prognozowanie kroczące może zatem czerpać (z korzyścią dla danego podmiotu) informacje z danych generowanych przez ten system rachunku kosztów.

Wspominano wcześniej o kosztach pośrednich jako o kategorii bardzo trudnej do budżetowania. Koszty te, a przede wszystkim przyczyny ich generowania oraz wiedza związana z ich zachowaniem stanowią zasadniczy element analiz w rachunku kosztu

działań. Co więcej, są one wykazywane w tym rachunku w sposób bardziej drobiazgowy (Nowak, 2011, s. 211). Zastosowanie ABC w przedsiębiorstwie umożliwia dogłębną ich analizę, przez co można skuteczniej nimi zarządzać. Warto zauważyć, że przedsiębiorstwem, które już około 50 lat temu stosowało grupowanie kosztów o charakterze pośrednim według kryterium procesów był *General Electric*[64] (Jaruga i in., 1999, s. 153).

Procedura budżetowania na podstawie działań (ABB) jest odwrotna do tej, która obowiązuje w przypadku rachunku kosztów działań, gdyż „*przepływ informacji w trakcie budżetowania typu ABB rozpoczyna się od określenia przewidywanej wielkości produkcji wyrobów i usług i prowadzi, przez ustalenie rozmiarów i kosztów działań, do zaplanowania ilości i kosztów potrzebnych zasobów*" (Nahotko, Ayyoub, 2002, s. 163). Nie jest to jednak metoda łatwa do stosowania, co było powodem, że wiele podmiotów, które korzystają z rachunku kosztów działań nie zdecydowało się na wdrożenie budżetowania opartego na działaniach (Hope, Fraser, 2001a, s. 10). Bardziej szczegółowa procedura ABB obejmuje (Kaplan, Cooper, 1998 s. 303-310, za Szychta, 1999, s. 160-161):

- w odniesieniu do pojedynczych elementów asortymentu produktów, jak również zbioru klientów - przybliżone określenie wielkości sprzedaży oraz koniecznej do wykonania produkcji;
- za pomocą ilościowych miar - określanie działań niezbędnych do wykonania założonej produkcji (analogicznie postępuje się w przypadku zaplanowanych usług);
- na podstawie dotychczas zgromadzonej wiedzy - określanie zasobów (ich ilości), które zostaną wykorzystane przy realizacji poszczególnych działań;
- agregacja informacji o zapotrzebowaniu na zasoby;
- analiza zdolności działania (badane i ustalane są one na poziomie działań, jak również koniecznych do ich wykonania zasobów) i określenie rzeczywistych możliwości działania podmiotu.

Należy przy tym pamiętać, że budżetowanie według działań ma cechy wspólne z budżetowaniem w ujęciu tradycyjnym, gdyż kierownicy biorą czynny udział w procesie budżetowania, stosowane są wzory formularzy do wypełniania, opracowuje

[64] Więcej o genezie tego rachunku kosztów w Szychta (1998c).

się założenia (oparte na planach o dłuższej perspektywie czasowej), które mają być stosowane przy sporządzaniu poszczególnych budżetów, podobnie przebiegają procesy: komunikacji tego co zostało zapisane w budżetach; koordynacji prac o charakterze budżetowym (Szychta, 1998a, s. 197). To co odróżnia te dwie metody to sposób przedstawiania kosztów, które podlegają planowaniu, w przypadku ABB najistotniejsze są oczywiście działania, według których dokonuje się analizy, grupowania kosztów, ważne jest też określenie wielkości podejmowanych w przyszłym okresie działań (Kabalski, 1997, s. 11).

W tabeli 2.7 przedstawiono podstawowe różnice między budżetowaniem w ujęciu tradycyjnym a tym, które przeprowadzane jest na podstawie działań.

**Tabela 2.7. Różnice między budżetowaniem tradycyjnym a ABB**

| Wyszczególnienie | Budżetowanie tradycyjne | ABB |
|---|---|---|
| **Jednostka, dla której sporządzany jest budżet** | Podmioty wewnętrzne lub kategorie wydatków | Wykonywane działania |
| **Skupienie na** | Wymaganych zasoby wejściowych | Wyjściowych rezultatach działania |
| **Orientacja** | Historia | Ciągłe doskonalenie |
| **Rola dostawców i klientów** | Formalnie nie uwzględniona | Koordynacja z dostawcami i uwzględnienie potrzeb klientów |
| **Cele kontroli** | Kontrola maksymalizująca dokonania menedżerów | Kontrola synchronizująca działania w firmie |
| **Podstawa budżetowania** | Podział kosztów na stałe i zmienne | Wykorzystany i niewykorzystany potencjał |

Źródło: Blocher, Chen, Lin (1999), za Sobańska i in. (2009, s. 319).

Podsumowując, przeprowadzanie ABB nie jest łatwe, ale zwłaszcza w przypadku działalności, które są powtarzalne, umożliwia ono skuteczne prognozowanie koniecznych do wykorzystania zasobów: ich ilości, jak również kosztów (Nahotko, Ayyoub, 2002, s. 164).

### 2.2.4. Modele wartości dla akcjonariuszy

Modele wartości dla akcjonariuszy, jak stwierdza A. Szychta (2008, s. 427) „*stanowią alternatywę dla zarządzania opartego na budżetach, ponieważ rozpatrują każdą jednostkę gospodarczą jako zbiór aktywów, produktów i grup klientów*". Analizy z zakresu kreowania wartości dla właścicieli mogą być stosowane z różnych powodów, np. w przedsiębiorstwie *SPX* w połowie lat 90. XX wieku używano ich, gdyż m.in. (Atkinson i in., 2007, s. 607):

- upowszechniały u pracowników tego podmiotu postawę, polegającą na stawianiu się w roli jego właścicieli;
- nie są nadmiernie skomplikowane;
- ich wdrożenie pozwala na stworzenie „*wspólnego języka*" dla wielu potrzeb wewnętrznych (np. komunikacji, czy też pomiarów dokonywanych w zakresie osiąganych wyników).

Zarządzanie oparte na wartości[65] zakłada m.in. analizę przyszłych wydatków w kategoriach oceny projektów, która prowadzona jest w kierunku kreowania wartości dla właścicieli, dzięki czemu jest ona uwzględniana w procesie planowania (Neely i in., 2003, s. 24, za Uyar, 2009, s. 121).

Można wyróżnić wiele mierników, którymi menedżerowie posługują się w ramach zarządzania opartego na wartości, wśród nich można wymienić np. wskaźniki EVA[66] i MVA[67]. Najbardziej rozpowszechnione jest stosowanie tego pierwszego instrumentu, dlatego zostanie on przedstawiony w tym podrozdziale nieco szerzej. EVA[68] to narzędzie stanowiące udoskonaloną wersję miernika o nazwie zysk rezydualny[69]; instrument ten został opracowany przez *Stern Stewart* (Atkinson i in., 2007, s. 607). Na podstawie odczytania jego wartości, właściciele podmiotu uzyskują informację, czy ich majątek został powiększony (Jackson, Sawyers, 2003, s. 380).

Wyliczenie wartości EVA (podawanej w jednostkach pieniężnych) może odbywać się za pomocą następujących wzorów (Jaruga i in., 2010, s. 430-431):

---

[65] Z ang. *Value Based Management*.
[66] EVA – z ang. *Economic Value Added*, czyli ekonomiczna wartość dodana.
[67] MVA – z ang. *Market Value Added*, czyli rynkowa wartość dodana.
[68] EVA jest znakiem towarowym, który został zastrzeżony (Jackson, Sawyers, 2003, s. 380).
[69] Jedna z różnic polega na tym, że w przypadku wyliczania wartości EVA nie jest stosowany zysk operacyjny przed opodatkowaniem, ale już z jego uwzględnieniem (Jackson, Sawyers, 2003, s. 380).

- EVA = (wynik operacyjny (EBIT) – podatek dochodowy)[70] – koszt zainwestowanego kapitału całkowitego;
- EVA = zysk operacyjny · (1 – stopa opodatkowania podatkiem dochodowym) – średni ważony koszt kapitału · zainwestowany kapitał ogółem;
- EVA = (ROI - średni ważony koszt kapitału) · zainwestowany kapitał ogółem.

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że we wzorze na ekonomiczną wartość dodaną uwzględnia się skorygowany zysk operacyjny oraz skorygowany kapitał zainwestowany, co wymaga licznych korekt tych kategorii. Konkretna liczba korekt zależy głównie od rodzaju regulacji prawnych, które stanowiły podstawę do ustalenia zysku operacyjnego w systemie rachunkowości finansowej danego przedsiębiorstwa (zob. np. Szychta, 2008, s. 462-463; Ehrbar, 2000, s. 131-147; Gołębiowski i in., 2014, s. 264-275).

Menedżerom przedsiębiorstw może być postawione zadanie maksymalizowania wartości EVA. Można przyjąć, że zwiększenie wartości EVA może odbywać się w drodze np. (Horngren i in., 1999, s. 666): „*uzyskania większego zysku operacyjnego za pomocą tego samego kapitału, użycia mniejszej ilości kapitału lub inwestowania kapitału w projekty o wysokiej stopie zwrotu*”. W celu osiągania dobrych wyników EVA poszczególni kierownicy mogą odpowiadać sobie na pytania m.in. o (Jackson, Sawyers, 2003, s. 381): nowy sprzęt (wyposażenie), który zapewni dostarczanie klientom jeszcze lepszych produktów, czy też usług (odpowiednie wykorzystanie nowego kapitału w zakresie kreowania wartości); zwiększenie wartości sprzedaży (np. liczby produktów), ale bez inwestowania nowego kapitału; identyfikację klientów (produktów), którzy nie przynoszą odpowiednich zysków.

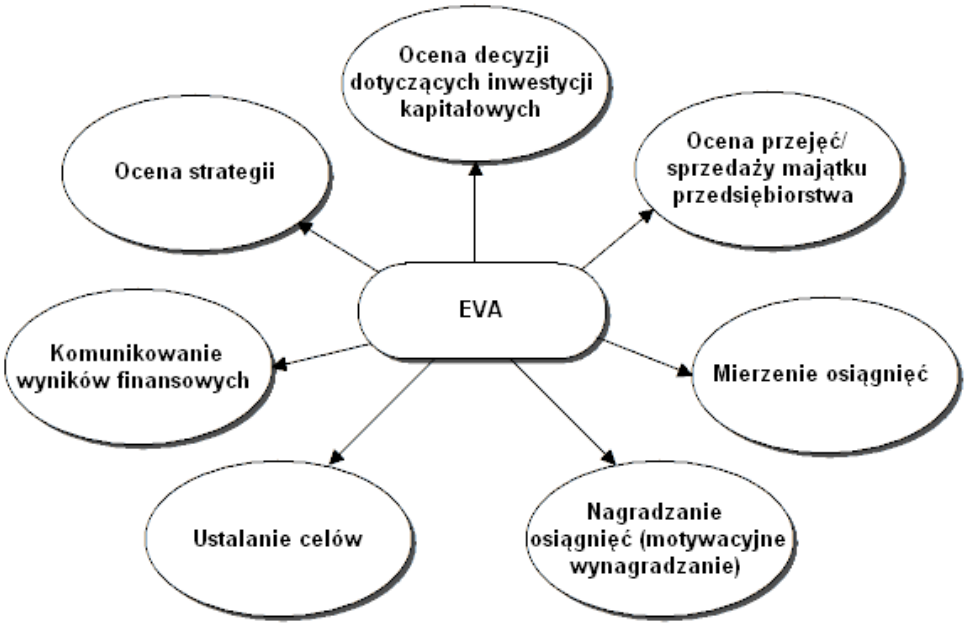
Jeśli menedżerowie rozliczani są z wartości EVA, warto przeanalizować jak wyglądałby przykładowy podział nagród. Może on być następujący (Atkinson i in., 2007, s. 374): od zmierzonego w ten sposób zysku odejmowana jest pewna jego część jako zwrot z inwestycji dla właścicieli; wobec reszty używany jest schemat podziałowy, w rezultacie zastosowania którego dwie grupy, tj. pracownicy oraz właściciele, otrzymują przypadające im pule; następują dalsze podziały (według kolejnej części algorytmu) kwoty przeznaczonej dla pracowników. W wielu przedsiębiorstwach nagrody ustalane są w ramach rocznych celów wyznaczonych z wykorzystaniem modeli wartości dla akcjonariuszy, co jednak może być problematyczne np. w przypadku, gdy

[70] Wynik operacyjny (EBIT) – podatek dochodowy = wynik operacyjny netto (Jaruga i in., 2010, s. 430).

dany projekt generuje ujemne przepływy pieniężne w krótkim okresie po to, by w dłuższej perspektywie przynieść podmiotowi odpowiednią korzyść (Hope, Fraser, 2003b, s. 117). Należy pamiętać, ż budowanie wartości dla akcjonariuszy to cel o charakterze długoterminowym (Hope, 2008, s. 5).

Koncepcja *Beyond Budgeting* zakłada daleko idącą integrację różnych narzędzi stosowanych w przedsiębiorstwie. EVA może być używana jako miernik służący określaniu dążeń w ramach perspektywy finansowej BSC (Sobańska i in., 2009, s. 81). Użyteczne może być stosowanie w przedsiębiorstwie rachunku kosztów ABC, gdyż umożliwia to osobne wyliczenia wartości analizowanego wskaźnika względem np. poszczególnych produktów (Atkinson i in., 2007, s. 607).

Podmioty gospodarcze mogą stosować miernik EVA także do oceny różnego rodzaju inwestycji, czy też np. strategii o charakterze operacyjnym (Atkinson i in., 2007, s. 607). Na rysunku 2.11 przedstawiono przykładowe zastosowania EVA.




**Rysunek 2.11. Przykłady zastosowanie EVA w procesach zarządzania przedsiębiorstwem**
Źródło: Jackson, Sawyers (2003, s. 381).

Interesujące zastosowanie omawianego instrumentu proponują M. J. Epstein oraz D. S. Young (1999), którzy postulują mi.in., by włączyć EVA do analiz projektów, które są związane z szeroko rozumianym środowiskiem, a do przeprowadzania których obliguje czasem prawo.

Spośród przedsiębiorstw, które stosują EVA (a przynajmniej stosowały pod koniec lat 90.), wymienić można m.in. *Boots*, czy też *Lloyds TSB* (Horngren i in., 1999, s. 664).

Każde narzędzie ma jednak swoje wady, nie inaczej jest w przypadku EVA. Wśród nich wymienić można np. (Jaruga i in., 2010, s. 435):

- statyczność (wynik podawany jest na daną chwilę);
- brak uwzględniania przepływów pieniężnych, które oznaczają przepływy dla akcjonariuszy (czego przykład stanowią dywidendy);
- brak uwzględnienia kosztu o charakterze alternatywnym względem kapitału, który jest zaangażowany.

Innym miernikiem często stosowanym przez właścicieli przedsiębiorstw jest MVA. Wzory, na podstawie których dokonuje się obliczeń rynkowej wartości dodanej są następujące (Sobańska i in., 2010a, s. 416):

- MVA = bieżąca wartość rynkowa spółki – kapitał zainwestowany;
- MVA = liczba wyemitowanych akcji · cena rynkowa jednej akcji – skorygowana wartość księgowa kapitału własnego.

Należy przy tym pamiętać, że w warunkach paniki (na rynku) lub w sytuacji odwrotnej, którą cechuje przesadny optymizm, a których konsekwencją są duże zmiany (wahania) na rynku, obliczanie wartości MVA jest bardzo kłopotliwe (Sobańska i in., 2010a, s. 417).

Warto zwrócić uwagę na to, iż część badaczy wyżej ceni ekonomiczną wartość dodaną, jako miernik zysku ekonomicznego, gdyż na jej podstawie można analizować wyniki w ujęciu krótkoterminowym, podczas gdy rynkowa wartość dodana służy raczej analizom o dłuższym horyzoncie czasowym (Supanvanij, 2011, s. 230). Do interesujących wniosków doszedł J. C. Hartman (2000, s. 158), który udowodnił, że „*rynkowa wartość dodana (MVA) (...) jest ekonomicznie równoważna tradycyjnej mierze wartości NPV odnośnie oceny przepływów pieniężnych projektu po opodatkowaniu, jeśli koszt kapitału jest stosowany do dyskontowania*”. Istotna jest także zależność między EVA a MVA. Jak zauważają Kim i in. (2004), „*dodatnia wartość (ujemna wartość) EVA rok po roku spowoduje wzrost (spadek) miernika MVA, gdyż MVA jest wartością bieżącą przyszłych oczekiwanych EVA przedsiębiorstwa*”[71].

[71] Szersze informacje na temat wyliczania wskaźników EVA i MVA znajdują się np. w Maćkowiak (2009); Dierks, Patel (1997).

### 2.2.5. *Benchmarking*

*Benchmarking* zajmuje ważne miejsce w koncepcji *Beyond Budgeting*. Jest to (Raiborn i in., 1996, s. 909): „*proces badania, porównywania i oceny produktów przedsiębiorstwa, procesów i/lub usług z tymi jednostkami gospodarczymi, które uważane są za najlepsze w danej klasie, który to proces umożliwia porównującemu się podmiotowi naśladowanie i ewentualnie usprawnianie stosowanych przez nich technik*" lub w skrócie (Sobańska i in., 2009, s. 409): „*analiza porównywania z najlepszymi wzorcami*". Inna definicja została przedstawiona przez J. Penca (1997, s. 40): „*(z ang. „wzorcowanie"); koncepcja pozwalająca na osadzenie firmy w realiach konkurencyjnego rynku. Polega ona na wyborze przez firmę wzorcowego konkurenta (lidera), który staje się układem odniesienia przy ocenie jej pozycji na rynku obecnie i w przyszłości. Jako firmę wzorcową należy uznać taką, która osiąga dużo lepsze wyniki niż analizowana firma*".

Również specjaliści ds. zarządzania zasobami ludzkimi doceniają znaczenie tego narzędzia, czego świadectwem są słowa M. Armstronga (2001, s. 82): „*jest również rzeczą pożądaną, by wykonywać tzw. benchmarking, czyli porównywać to, co robi się w ramach funkcji personalnej danej organizacji, z tym, co dzieje się gdzieś indziej. Oznacza to uzyskiwanie informacji na temat „najlepszej praktyki". Czasami nie da się jej w całości przenieść do organizacji, ale przeprowadzenie badania powinno przynajmniej dostarczyć informacji na temat obszarów, które wymagają rozwoju bądź ulepszenia*". Pojęcie to znalazło się również w *Leksykonie Marketingu* (Altkorn, Kramer, 1998, s. 30-31): „*sztuka odkrywania, jak i dlaczego niektóre przedsiębiorstwa funkcjonują sprawniej niż inne (Ph. Kotler). Celem benchmarkingu jest twórcze naśladowanie „najlepszych praktyk" innych przedsiębiorstw (np. po II wojnie światowej Japończycy stosowali benchmarking kopiując amerykańskie produkty i sposoby działania). Benchmarking to przede wszystkim gromadzenie i przetwarzanie informacji w celu stwierdzenia przyczyn osiągania wyższych parametrów przez inne organizacje*". Warto przy tym pamiętać, że nie należy utożsamiać oceny wyników działalności z *benchmarkingiem*, który jest pojęciem węższym (De Witte, Marques, 2012, s. 47).

Jak pisał J. G. Patterson (1996, s. 4), autor książki „*Benchmarking Basics: Looking for a Better Way*", nie ma przeszkód, by wszystkie organizacje stosowały to

narzędzie, jest to nawet wskazane, a ponadto nie ma generalnych ograniczeń co do tego, co może być przedmiotem *benchmarkingu*. Niektórzy autorzy (np. Kale, Karaman, 2012) postulują, by stosować go także w odniesieniu do zarządzania wiedzą[72]. W przytoczonym artykule chodzi o branżę konstrukcyjną, lecz wydaje się jednak, że w obliczu rosnącego udziału kapitału intelektualnego w wartości przedsiębiorstw, takie zastosowanie *benchmarkingu* będzie coraz bardziej popularne w podmiotach różnego typu.

*Benchmarking* był stosowany przez np.: *General Motors*, *Chrysler*, *Ford*, *Xerox* (od 1979 r.), *Motorola*, *Southwest Airlines* (Enslow, 1992, s. 20, za Raiborn, 1996, s. 53; Patterson, 1996, s. 7, 13). Narzędzie to jest również rozpowszechnione np. w przedsiębiorstwach związanych z gospodarką wodną w Niemczech, czego przykład stanowi jeden z podmiotów, który wdrożył aż około 25 projektów o charakterze *benchmarkingowym* (Bertzbach i in., 2012, s. 661). Powyższa publikacja analizuje m.in. pozytywne skutki stosowania tego instrumentu w jednostkach, reprezentujących branżę ściekową.

Istnieją różne odmiany tego narzędzia. Można wyróżnić *benchmarking* (Nowak, 2011, s. 342):

- o charakterze wewnętrznym oraz zewnętrznym;
- jak również biorąc pod uwagę przedmiot porównań: strategię, dokonania, produkty oraz procesy.

Przykład *benchmarkingu* wewnętrznego stanowi sytuacja, w której wzorcami odniesienia dla osiągnięć danego ośrodka przedsiębiorstwa są wyniki innych jednostek tego podmiotu. Podmiotami, stosującymi tę odmianę *benchmarkingu* są niektóre banki w Ameryce Północnej (Mitchell, 2005, s. 6). W przypadku zewnętrznej odmiany tego instrumentu, wzorców poszukuje się poza danym przedsiębiorstwem. Narzędzie to może być stosowane do porównywania cen na rynku wewnętrznym do tych, które oferowane są przez podmioty zewnętrzne (Hope, Fraser, 1999a, s. 20). Jest to przykład *benchmarkingu* zewnętrznego. Inny podział zaproponowany został w 1992 roku i obejmował: wewnętrzny; konkurencyjny oraz ogólny (analizowane są przedsiębiorstwa, które nie należą do bezpośrednich konkurentów danego podmiotu gospodarczego) *benchmarking* (Spendolini, 1992, s. 209 za Kale, Karaman, 2012, s. 336). Ze względu na przedmiot porównań możemy wyróżnić np. *benchmarking* (De

[72] Z ang. *knowledge management*.

Witte, Marques, 2012, s. 47): metryczny (dający informacje o tym, co należałoby usprawnić) oraz procesowy (w jaki sposób można dokonać usprawnień).

Procedura benchmarkingu „*krok po kroku*" może wyglądać następująco (Evans, Lindsay, 1993, s. 144, za Raiborn i in., 1996, s. 53):

1. „*Zidentyfikuj i opisz misję organizacji oraz jej cele. Jeśli jest to potrzebne, przełóż te cele na perspektywę konsumenta.*
2. *Zidentyfikuj i opisz wszystkie istotne procesy wewnętrzne organizacji.*
3. *Określ, które z procesów zidentyfikowanych w kroku 2 są najważniejsze w wypełnianiu misji oraz osiąganiu celów zidentyfikowanych w kroku 1.*
4. *Dla każdego procesu zidentyfikowanego w kroku 3, wybierz odpowiednią organizację do przeprowadzania benchmarkingu.*
5. *Zidentyfikuj te praktyki organizacji, względem której dokonujesz benchmarkingu, które mogą sprzyjać poprawie jakości oraz które można wdrożyć uwzględniając kulturę organizacyjną.*
6. *Zidentyfikuj kluczowe czynniki sukcesu, które mogą zostać użyte do oceny usprawnień w zakresie jakości każdego procesu.*
7. *Mierz progres w inicjatywach jakościowych, przez monitorowanie zmian w kluczowych czynnikach sukcesu.*
8. *Użyj sprzężenia zwrotnego w odniesieniu do sukcesu inicjatyw, by budować dodatkowe programy jakościowe*".

Taki proces powinien być powtarzany cyklicznie, nie okazjonalnie (De Witte, Marques, 2012, s. 49). Dlatego też, do powyższego schematu powinno dodać się kolejny punkt, nakazujący powrót do etapu drugiego (zakładając stałość celów strategicznych – jest to zależne od m.in. branży) po upływie pewnego czasu. Aby jednak można było taki proces przeprowadzać, należy pozbyć się samozadowolenia (Patterson, 1996, s. 6). Chodzi tu m.in. o poczucie kierownictwa, że efekty wszystkich podejmowanych przez organizację działań są optymalne.

Zbieranie informacji, potrzebnych do realizacji zadań *benchmarkingu* może odbywać się na różne sposoby. Następujące metody są uważane za podstawowe (Atkinson i in., 2007, s. 338-339):

- jednostronna (tajna) – najpopularniejsza metoda, zakładająca samodzielność danego podmiotu w pozyskiwaniu informacji;

- spółdzielcza – pozyskiwanie informacji odbywa się na podstawie dobrowolnych porozumień między podmiotami; można wymienić następujące jej odmiany: bazodanowa (wykupywany jest dostęp do bazy danych, informacje w niej zawarte zbierane są przez niezależnego operatora, źródła mogą pozostać tajne); pośrednia (zakłada istnienie łącznika, niezależnego konsultanta, który przekazuje informacje, przy braku jawności ich źródeł); grupowa (następuje bezpośrednia współpraca podmiotów, odbywają się spotkania - jawna wymiana informacji).

Konieczne jest również takie dobieranie wzorca odniesienia, by był on porównywalny z analizowanymi elementami działalności przedsiębiorstwa, stosującego *benchmarking* (De Witte, Marques, 2012, s. 48). Brane pod uwagę mogą być np. specyficzne uwarunkowania kulturowe.

Omawiany instrument jest dość często badany, np. w 2011 opublikowano bardzo interesujące wyniki analiz stosowania *benchmarkingu* w organizacjach egipskich (Magd, 2011). Wśród rezultatów na baczną uwagę zasługuje przedstawienie głównych przyczyn, dla których *benchmarking* był tam stosowany. Były to (s. 70):

1) poprawienie (przynajmniej utrzymanie) przewagi konkurencyjnej - 81%;
2) zwiększenie opłacalności działalności – 65%;
3) kreowanie sytuacji, w której organizacja będzie nieustannie poprawiała swoje funkcjonowanie – 65%.

Są to wyniki, które otrzymano w rezultacie badania, wykonanego w kraju leżącym w północnej Afryce, niemniej jednak podobne rezultaty prawdopodobnie można byłoby osiągnąć przeprowadzając je w Polsce, gdyż położenie geograficzne respondentów (specyficzne uwarunkowania kulturowe) nie powinny mieć na nie wpływu. W analizowanym badaniu wskazano także te czynniki, które wpływają na efektywność omawianego w tym podrozdziale procesu, wśród nich znajdują się np.: zaangażowanie ze strony naczelnego kierownictwa oraz pracowników; wykorzystywanie w praktyce wyników tego procesu (Magd, 2011, s. 72).

Tylko dwa dni szkoleń (czasem zaledwie jeden) mogą być wystarczające, by pracownik mógł przystąpić do przeprowadzania *benchmarkingu* (Patterson, 1996, s. 7). Jest to kolejny interesujący wynik badania, który wskazuje, że jest to narzędzie stosunkowo proste, co niewątpliwie przekłada się bezpośrednio na jego popularność.

Jak zwraca uwagę Jan Wallander, jedną z zalet miar relatywnych (wykorzystujących porównania wewnętrzne, zewnętrzne) jest ich nieustanna aktualność (Hope, Fraser, 1999b, s. 30). To właśnie stanowi o sile tego instrumentu i jego przydatności dla realizacji koncepcji *Beyond Budgeting*.

### 2.2.6. Zarządzanie relacjami z klientami

Jak zauważył Bjarte Bogsnes[73], niezwykle trudnym zadaniem jest to, by przedsiębiorstwo zaczęło w centrum swojej działalności stawiać klienta, a nie swoje produkty (Hope, Fraser, 2003a, s. 165). Podstawową zasadą zarządzania relacjami z klientami (CRM[74]) jest właśnie skoncentrowanie uwagi na klientach w swojej działalności oraz nieustanne zainteresowanie wszystkimi aspektami związanymi z ich pozyskiwaniem oraz utrzymywaniem, czyli nawiązywaniem długoterminowych, dobrych relacji z nimi (zob. Pawlak, 2014, s. 197). CRM to strategia biznesowa, u podstaw której znajduje się marketing relacyjny[75] (Kumar i in., 2011, s. 23).

Dopiero pod koniec ubiegłego wieku idea CRM zaczęła nabierać istotniejszego znaczenia, a w 2003 roku szacowano, że rynek (w ujęciu globalnym) CRM oraz związanego z nim doradztwa będzie wart trzy lata później aż 47 miliardów dolarów (Payne, Frow, 2006, s. 135[76]). Rosnące zainteresowanie systemami klasy CRM i ich stosowanie potwierdzają też inni autorzy (zob. Po-An i in., 2012, s. 1066). Zaobserwować można również (także na polskim rynku) zwiększoną podaż specjalistycznych programów informatycznych typu CRM.

W jakim celu stosuje się CRM? Przede wszystkim nadrzędnym dążeniem jest to, by zapewniać klientom jak najlepsze produkty bądź usługi, obsługę, komunikację etc., co osiąga się poprzez bycie możliwie blisko nich (Jackson, Sawyers, 2003, s. 427). Jak zauważają A. Payne oraz P. Frow (2006, s. 136) „*celem CRM jest wydajne i skuteczne poprawianie pozyskiwania oraz utrzymywania zyskownych klientów przez selektywną inicjację, budowanie oraz podtrzymywanie odpowiednich relacji z nimi*".

---

[73] Pełnił m.in. funkcję *Corporate Controller* w przedsiębiorstwie *Borealis UK Ltd* (*Mr Bjarte Bogsnes*, 2013).
[74] CRM – z ang. *Customer Relationship Management*, czyli zarządzanie relacjami z klientami.
[75] Marketing relacyjny może być ogólnie zdefiniowany przez cele, które realizuje (Reinartz, Kumar, 2003, za Kumar i in., 2011, s. 23): „*ustanawianie oraz utrzymywanie długotrwałych relacji 'nabywca-sprzedawca'*".
[76] Na podstawie korespondencji analityka, zatrudnionego w *Gartner Group* do autorów cytowanego artykułu.

Na procesy zarządzania klientami składają się następujące zbiory działań podejmowane na ich rzecz (Atkinson i in., 2007, s. 407-408): selekcja; pozyskanie; utrzymanie; rozwój działalności (m.in. uzyskanie pozycji doradcy, któremu się ufa). Na skutek ciągłego skracania się czasu cyklu życia klienta, niezwykle istotnego znaczenia nabiera zbiór ostatni. Prawidłowe przejście przez wszystkie powyższe etapy prowadzi do pozytywnych skutków, wśród których występuje np. nawiązanie głębokich, przez co trwalszych więzi z klientami (Atkinson i in., 2007, s. 407).

Skuteczne zarządzanie relacjami z klientami polega na tym, że ułatwia się pracownikom, odpowiedzialnym za kontakty z klientami ich sprawą obsługę w zakresie np. przygotowywania i proponowania odpowiednich rozwiązań, jak również pomocy w razie problemów (Player, 2003, s. 8).

Ważne jest, by systemy CRM były nastawione na dwa rodzaje wartości (Payne, Frow, 2006, s. 145): dostarczaną dla klientów oraz przez klientów. Dostarczanie klientom odpowiednich, pożądanych przez nich wartości jest urzeczywistnieniem koncepcji stawiania ich w centrum działalności przedsiębiorstwa. Celem takiego postępowania musi być jednakże przepływ wartości także w drugą stroną (przynajmniej w jednostkach nastawionych na zysk). W wielu przypadkach stosowanie systemów informatycznych klasy CRM nie służy zapewnianiu, by klienci otrzymywali najlepsze dla nich rozwiązania, lecz mamy do czynienia z sytuacją odwrotną, potencjalni klienci dopasowywani są do wcześniej opracowanych produktów lub też usług, czyli innymi słowy szuka się klientów dla tego, co już zostało wytworzone (Hope, Fraser, 2001a, s. 10). Odpowiednie wykorzystywanie dobrodziejstw Internetu oraz systemów klasy ERP[77] w zarządzaniu relacjami z klientami umożliwia m.in. dostarczanie klientom tych wartości, które cenią sobie oni najbardziej, jak również skuteczne przewidywanie zapotrzebowania zgłaszanego w przyszłości przez klientów (Jackson, Sawyers, 2003, s. 427). To z kolei umożliwia efektywniejsze sporządzanie np. prognoz, przy czym kluczowe znaczenie ma tutaj odpowiednie wykorzystywanie Internetu (zbieranie danych za jego pomocą). I nie chodzi tylko o przedsiębiorstwa, które działają w sieci, gdzie głównym przykładem efektywnego zbierania, jak również wykorzystywania danych jest sklep *Amazon* (zob. Jackson, Sawyers, 2003, s. 428). Warto odnotować, że już w ubiegłym wieku Internet stosowany był w *General Motors* do wspomagania systemu CRM (*General Motors*...,1999, za Jackson, Sawyers, 2003, s. 428).

[77] ERP – z ang. *Enterprise Resource Planning*, czyli planowanie zasobów przedsiębiorstwa.

Nie zawsze jednak jednostki gospodarcze prawidłowo korzystają z rozwiązań informatycznych. Jedno z europejskich przedsiębiorstw przyznało, że dysponuje niezwykle dużą liczbą baz danych klientów, których jest ponad 200 (Payne, Frow, 2006, s. 148). Jest to oczywiście sytuacja niepożądana. Bardzo ważną (kluczową) rolę odgrywa bowiem centralna baza danych, do której zapisywane powinny być wszystkie informacje związane z klientami (Krasnikov i in., 2009, s. 62). Z tego powodu często menedżerowie decydują się na implementację hurtowni danych[78]. Pomimo faktu, iż są one drogie, mogą stanowić rozwiązanie wielu problemów natury informatycznej oraz pozwalają na właściwe gromadzenie oraz skuteczne przetwarzanie dużych ilości danych na potrzeby różnego rodzaju programów komputerowych stosowanych w danym przedsiębiorstwie.

Ważne jest, by funkcje systemów klasy CRM były dopasowane do potrzeb ich użytkowników pod kątem wykonywanych przez nich zadań (Po-An i in., 2012, s. 1077). Dobremu wyborowi sprzyja wzrastająca podaż tego typu programów komputerowych. Badając stosowanie CRM w chińskim przedsiębiorstwie usługowym z branży telekomunikacyjnej odkryto m.in., iż istnieje pewne powiązanie między zadowoleniem pracowników (użytkowników) ze stosowania tego systemu a jakością świadczonych przez nich usług (Po-An i in., 2012). Ogromnego zatem znaczenia nabiera nie tylko dopasowanie CRM do specyfiki i wymagań przedsiębiorstwa, ale również do wymagań obsługujących ich pracowników. Co więcej, jak przyznają sami autorzy, w różnych krajach (uwarunkowaniach kulturowych) rezultaty badań mogą być potencjalnie odmienne (Po-An i in., 2012, s. 1075). Warto także dodać, że według niektórych szacunków zdecydowana większość wdrożeń systemów klasy CRM kończy się niepowodzeniem (Bush i in., 2005, za Kumar i in., 2011, s. 24; zob. Krasnikov i in., 2009, s. 61). Co zatem należy zrobić, by usprawnić zarządzanie relacjami z klientami? Okazuje się, że odpowiedzią może być wyliczanie wartości życiowej klientów[79] (Ryals, 2005). Ilustruje to dobrze, jak istotne jest łączne stosowanie różnych narzędzi dla dobra przedsiębiorstwa, jak ważna jest także ścisła współpraca specjalistów z różnych działów.

---

[78] Według jednej z wielu definicji, hurtownia danych to (*Wirtualna hurtownia...*, 2013): „*repozytorium przeznaczone do zbierania, standaryzacji i agregowania kopii danych transakcyjnych, zawartych w operacyjnych lub produkcyjnych systemach informacyjnych firmy*”. Szczegółowa definicja znajduje się w Todman (2011, s. 37-38).

[79] Z ang. *customer lifetime value*.

Raz jeszcze warto wrócić do mierzenia satysfakcji klientów, co ma ścisły związek z dostarczaniem dla nich odpowiednich wartości. Istnieją różne miary o charakterze finansowym (np. koszty napraw, które przeprowadzane są w ramach gwarancji), jak również niefinansowym, w drugiej grupie znajdują się m.in. (Horngren i in., 1999, s. 714):

- procentowy udział produktów wadliwych w dostawach;
- liczebność zbioru klientów, którzy wyrażają swoje niezadowolenie (skarżą się);
- procentowy udział tego rodzaju dostaw, które można określić jako punktualne.

Każde przedsiębiorstwo musi opracować indywidualny zestaw mierników, który będzie pasował do specyfiki klientów oraz dostarczanych produktów, czy też usług.

Niezwykle istotne jest zapewnienie, by strategia biznesowa była spójna ze strategią związaną z klientami (m.in. założenia segmentacji) - powinny być one zintegrowane (Payne, Frow, 2006, s. 145). Każda zidentyfikowana sprzeczność w tym zakresie powinna być jak najszybciej likwidowana.

Wraz z postępującą globalizacją coraz większego znaczenia nabiera CRM w ujęciu globalnym (GCRM). Pojęcie to jest definiowane jako (Ramaseshan i in., 2006, s. 196, za Kumar i in., 2011, s. 24): „*strategiczna aplikacja procesów oraz zadań CRM przez przedsiębiorstwa operujące w wielu krajach lub przez przedsiębiorstwa, świadczące usługi na rzecz klientów, którzy operują w wielu krajach*". Warto także odnotować w kontekście rozważań dotyczących *contingency theory*, że na system GCRM wpływa wiele czynników o charakterze mikroekonomicznym oraz makroekonomicznym (Hofstede i in., 1999, za Kumar i in., 2011, s. 24).

### 2.3. Jednoczesne stosowanie budżetowania operacyjnego i narzędzi wspierających zarządzanie przedsiębiorstwem według koncepcji *Beyond Budgeting*

Należy zauważyć, że zdecydowana większość przedsiębiorstw na świecie wciąż nie rezygnuje ze stosowania budżetowania, starając się je usprawniać (Banham, 2012, s. 44). Potwierdza to część analiz, które stoją nieraz w sprzeczności z wynikami podawanymi przez entuzjastów *Beyond Budgeting*. W badaniu, którego wyniki opublikowano w 2000 roku wskazano na to, iż wielu dyrektorów odpowiedzialnych za finanse planuje reformę systemu budżetowania w ich przedsiębiorstwach (Economic

Intelligence Unit Report, 2000, s. 4, za Bunce i in., 2002, s. 5). Kolejne interesujące badanie, przeprowadzone przez Libby, Lindsay (2007), którego respondentami było 212 zajmujących wysokie stanowiska kierownicze członków IMA[80] (przy czym założeniem było, że posiadają oni wpływ na proces budżetowania w podmiotach przez nich reprezentowanych), przeprowadzono w przedsiębiorstwach amerykańskich, gdzie poziom zatrudnienia przekraczał 100 osób. Jednym z generalnych wniosków wypływających z tego badania było to, iż intencją menedżerów jest raczej rozwój w zakresie przeprowadzania omawianego procesu (jego usprawnianie), a nie rezygnacja z niego. Poniżej przedstawione są niektóre, szczegółowe rezultaty analiz:

- rzadziej niż co szósty badany menedżer twierdził, iż budżety są zbędne;
- zdecydowanie ponad połowa (66%) odpowiedzi wskazywała, że brak jest wiarygodności w budżetowym sposobie mierzenia dokonań menedżerów;
- w przypadku 63% menedżerów - w ich przedsiębiorstwach budżety stanowiły istotny element procesu oceny dokonań, ale dość często brane pod uwagę były również inne czynniki (ponad 50% z tej grupy);
- w wielu przedsiębiorstwach stwierdzono stosowanie gier budżetowych (w blisko 40% z nich okazało się, że praktyki te mają wpływ na ich działalność w perspektywie długoterminowej);
- tylko 3,7% spośród respondentów nie potwierdziło przynajmniej w pewnym stopniu, że ”*budżety mają potencjał, by być niezwykle użytecznymi, jeśli stosowane są właściwie*”.

Co więcej, istnieją przecież przedsiębiorstwa, w których budżetowanie dobrze spełniało swoją rolę, czego przykład stanowi IBM, w którym pomimo tego, iż w procesie planowania w 1973 roku zaangażowanych było 3.000 osób, miał dominującą pozycję na rynku komputerowym, do czego przyczyniło się także budżetowanie (Haeckel, 1999, s. 39, za Hope, Fraser, 2003a, s. 7). Można oczywiście wskazać dodatkowe przykłady przedsiębiorstw (*Johnson & Johnson, Emerson Electric*), które stosują budżetowanie, co nie przeszkadza im w osiąganiu znaczących sukcesów (Libby, Lindsay, 2007, s. 47).

Budżetowanie tradycyjne było już wcześniej obiektem analiz pod kątem możliwości jego usprawniania. Metodę „od zera” opracowano właśnie z takim

[80] IMA - *Institute of Management Accountants.*

zamiarem, próbowano nawet z pewnymi sukcesami łączyć to narzędzie z innymi instrumentami (np. z ABB), jednakże wady tego sposobu budżetowania okazują się zbyt poważne (Hope, Fraser, 1997, s. 23). Odpowiednich efektów nie przyniosło również wdrażanie budżetowania kwartalnego (Hope, Fraser, 2000, s. 34). Często bowiem przedsiębiorstwa, które wdrożyły budżetowanie w formie kroczącej, odnotowywały wzrost koniecznych do ponoszenia przy planowaniu nakładów pracy (Bunce i in., 2002, s. 6).

Stanowisko zwolenników *Beyond Budgeting* wydaje się być dość jasne w kwestii usprawniania budżetowania. Jak stwierdzają J. Hope oraz R. Fraser (1997, s. 23), „*lepsze budżetowanie nie jest rozwiązaniem"*. Ci sami autorzy pisali dwa lata później, że przyczyną takiego stanu rzeczy są mankamenty tego narzędzia związane z zachowaniami członków organizacji, które pozostają mimo wprowadzanych ulepszeń (1999a, s. 17; 1999c, s. 25). Rozwiązaniem wydaje się być próba zmiany kultury organizacyjnej, aczkolwiek jest to proces niewątpliwie trudny i długotrwały (ale tego wymaga również implementacja *Beyond Budgeting*).

Wielu innych badaczy próbuje jednak znaleźć rozwiązanie problemów budżetowa, widząc szansę na jego integrację z innymi narzędziami. Już w 2000 roku M. Łada-Cieślak (2000a, s. 40) pisała, że: „*do instrumentów, które mogą być powiązane z procesem budżetowania operacyjnego, zalicza się przede wszystkim (...):*

1) *zbilansowaną kartę osiągnięć (Kaplana i Nortona) – poprzez dostarczanie mierników mogących stanowić kryteria alokacji zasobów oraz wartości docelowych tych mierników, jako celów, na których realizacje powinny zostać przydzielone środki;*
2) *benchmarking - jako instrument pozyskania wielkości wzorcowych zużycia zasobów, wskazujący na obszary działalności wymagających zmian, czyli obszary o największej luce wykonania;*
3) *analizę łańcucha wartości*[81] *– tj. analizę umożliwiającą porównanie wysokości kosztów poszczególnych działań z uzyskiwaną w wyniku ich realizacji wartością dla klienta oraz wskazującą priorytetowe, istotne z punktu widzenia strategii, obszary działalności przedsiębiorstwa*".

[81] Łańcuch wartości to koncepcja, która została opracowana przez M. Portera i zakłada ona m.in., iż (Koźmiński, Piotrowski, 1999, s. 193) „*wszystkie przedsięwzięcia rynkowe (biznesy) są pewnymi sekwencjami działań (...) podstawowym źródłem przewagi konkurencyjnej (...) jest (...) sprawność różnych rodzajów działań, jakie organizacja podejmuje dostarczając na rynek swój produkt*".

Rok później została przedstawiona propozycja niemiecka. Opublikowano propozycję kilku inicjatyw, które można podjąć w celu poprawy budżetowania. Spośród nich warto wspomnieć o sugestii dotyczącej używania wielkości o charakterze relatywnym w zapisach budżetowych oraz o zastosowaniu np. benchmarkingu oraz ABC w nowym procesie (Gleich, Kopp, 2001, za Sawicki, 2007, s. 82).

Na podstawie powyższych stwierdzeń należy zwrócić uwagę na fakt, że zalecano tworzenie usprawnionego systemu budżetowania poprzez łączenie go z wybranymi zasadami, czy też narzędziami proponowanymi w ramach *Beyond Budgeting*. Dobrym przykładem przedsiębiorstwa stosującego budżetowanie, które postanowiło wdrożyć wybrane praktyki *Beyond Budgeting*, było *CIBA Vision* (przykład opisany na podstawie Hope, Fraser, 2003a, s. 72). Celem było:

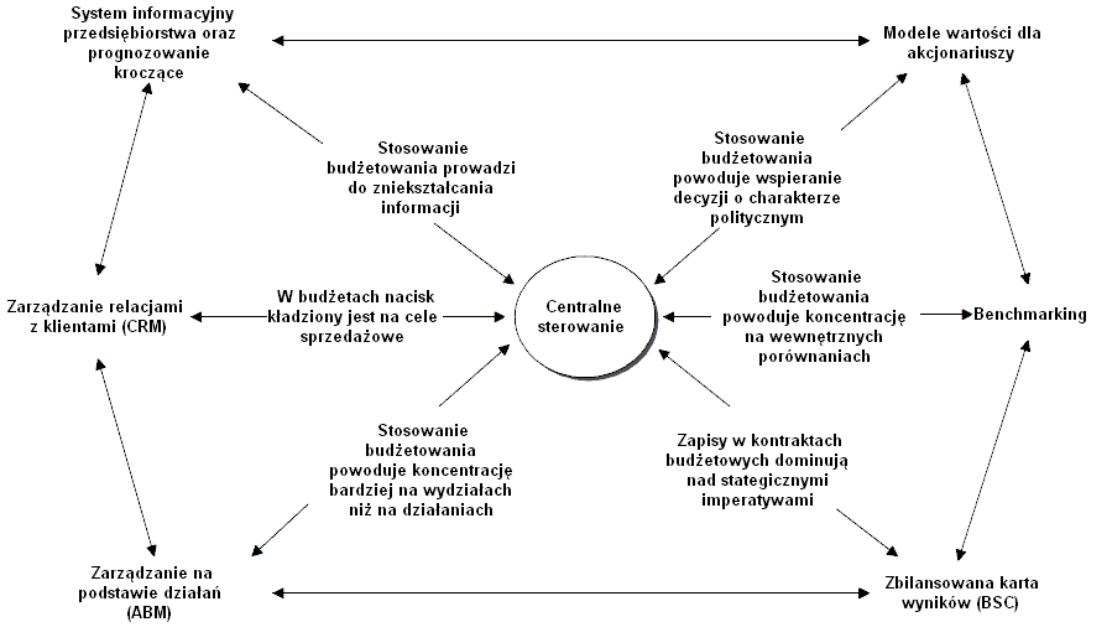
- skrócenie procesu budżetowania;
- jego uproszczenie;
- ograniczenie niekorzystnego zjawiska gier budżetowych.

Cele uzależniono od zewnętrznych parametrów, czyli osiągnięć rynku oraz konkurentów, wdrożono ponadto wewnętrzne rankingi (w postaci tabel ligowych) tworzone na podstawie wspólnych miar. Wprowadzone zmiany okazały się pomocne m.in. w wymianie doświadczeń i wiedzy między różnymi częściami organizacji.

Twórcy koncepcji *Beyond Budgeting* zwracają jednak uwagę na fakt, że różnego typu narzędzia wspomagające zarządzanie nie są poprawnie wdrożone, jeśli implementuje się je obok i dla wsparcia systemu budżetowania (Hope, Fraser, 2001a, s. 10). Twierdzą oni konsekwentnie, że potencjał wielu narzędzi wspomagających zarządzanie jest ograniczany, jeśli równolegle w danym przedsiębiorstwie, przeprowadzany jest proces budżetowania (Hope, Fraser, 2003a, s. 178; Bunce, 2007, s. 3-4; Bunce i in., 2002, s. 7; zob. Hope, Fraser, 2003c, s. 108, zob. Hope Fraser, 2001b, s. 23). W przypadku inicjatyw o charakterze ogólnym, które zmierzają np. do powiększenia stopnia decentralizacji i delegowania uprawnień w dół hierarchii, budżetowanie również ogranicza te możliwości (Caulkin, 2003, s. 17).

Niewątpliwie zgodzić się należy ze stwierdzeniem, że nie wystarczy wdrożyć nowe narzędzia, takie jak BSC, czy też ABC do dowolnego systemu zarządzania przedsiębiorstwem. Muszą one do niego pasować, w przeciwnym razie efekty ich stosowania nie będą optymalne (Hope, Fraser, 1997, s. 20). Podobnie, jak w przypadku budżetowania, które musi pasować do specyficznych czynników warunkujących. Warto

jednak zauważyć, że implementacja nowych instrumentów może być dobrym pretekstem do usprawnienia przynajmniej części systemu zarządzania danym podmiotem. Na rysunku 2.12 przedstawiono sposoby osłabiania skuteczności narzędzi *Beyond Budgeting* przez budżetowanie.




**Rysunek 2.12. Sposoby osłabiania skuteczności narzędzi *Beyond Budgeting* przez budżetowanie**
Źródło: Hope, Fraser (2003a, s. 179).

W tabeli 2.8 zaprezentowano uszczegółowienie tych problemów.

**Tabela 2.8. Narzędzia *Beyond Budgeting* – cele stosowania oraz sposoby, w jakie budżetowanie ogranicza ich efektywność**

| Nazwa narzędzi (grupy narzędzi) | Cel stosowania | Dlaczego budżety stanowią barierę? |
|---|---|---|
| **Modele wartości dla akcjonariuszy** | • „*postrzeganie każdej działalności jako zbioru aktywów, produktów, grup konsumentów*”, do których przydzielane są różnorodne zasoby (na podstawie kryterium, który stanowi przyrost wartości), zatem celem jest podejmowanie decyzji w oparciu o analizę przyrostu wartości; | • wertykalny (zamiast horyzontalnego) przepływ informacji;<br>• koncentracja na np. kwartalnych lub rocznych celach do osiągnięcia;<br>• ustalane są konkretne cele do realizacji poszczególnym menedżerom, oparte np. na wartości dodanej dla akcjonariuszy *Shareholder Value Added*; |

| | | |
|---|---|---|
| ***Benchmarking*** | • porównywanie się z innymi (najlepszymi w danej klasie, czy przedziale), czyli zapewnienie nieustannego poprawiania osiąganych wyników;<br>• nadawanie celom atrybutu „wiarygodności" (porównywanie się z osiągnięciami innych); | • w zakresie celów przyjętych do realizacji, główną rolę odgrywają te, które są krótkookresowe, co więcej mają one charakter finansowy; |
| **Zbilansowana karta wyników** | • „*zbudowanie organizacji skoncentrowanej na strategii*";<br>• opracowanie planów działań, których zadaniem jest wypełnianie celów o charakterze średniookresowym; | • elementy zbilansowanej karty wyników (wybrane mierniki o charakterze niefinansowym) stają się częścią stałych kontaktów wydajnościowych, o perspektywie krótkookresowej;<br>• budżetowanie zorientowane jest na pojedyncze działy przedsiębiorstwa, podczas gdy zbilansowana karta wyników akcentuje osiąganie średniookresowych celów międzywydziałowych; |
| **Zarządzanie na postawie działań** | • analiza poszczególnych działalności pod kątem wartości, którą dodają produktom, jak również klientom;<br>• identyfikacja tych kosztów, które nie powodują dodawania wartości;<br>• określanie przyszłych potrzeb w zakresie dostępności zasobów; | • w budżetach koszty grupowane są według działów, funkcji;<br>• koszty zapisane w budżetach, które nie przyczyniają się do dodawania wartości mogą pozostać nieodkryte;<br>• zazwyczaj roczny horyzont czasowy budżetów (niezależnie od często specyficznych potrzeb klientów); |
| **Zarządzanie relacjami z klientami** | • określenie tych czynności, które są niezbędne do zaspokajania potrzeb klientów, ale także do budowania opłacalnych, długotrwałych relacji z nimi; | • handlowcy realizują często cele natury *stricte* finansowej, które są zapisane w budżetach, nie zwracając uwagi na opłacalność dla przedsiębiorstwa poszczególnych klientów, jak również na ich potrzeby, czy poziom zadowolenia; |
| **System informacyjny przedsiębiorstwa oraz prognozowanie kroczące** | • dostarczanie potrzebnych informacji członkom organizacji w taki sposób, by docierały do nich wtedy, gdy tego potrzebują. | • nadmierne kontrolowanie dostępu do informacji;<br>• niechęć do przekazywania złych informacji. |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Hope, Fraser (2003a, s. 180-192).

Stosowanie budżetowania sprawia, że bardzo trudno jest skutecznie dokonywać wielu istotnych i potrzebnych zmian w systemie zarządzania przedsiębiorstwem (np. odejść od sterowania „odgórnego"); omawiany instrument stanowi barierę transformacji (Hope, Fraser, 1999c, s. 24).

Tworzenie hybrydowego modelu budżetowania (łączenie budżetowania z innymi narzędziami oraz praktykami *Beyond Budgeting*) niesie ze sobą pewne zagrożenia. Np. dołączanie prognozowania kroczącego do procedur budżetowania w przedsiębiorstwie może powodować zwiększenie nakładów pracy, koniecznych do poniesienia w procesie sterowania działalnością podmiotu, przez co będą się zwiększały odpowiednie pozycje kosztowe (Hope, Fraser, 2001a, s. 9).

Nie powinno to jednak zniechęcać do podejmowania kolejnych prób w usprawnianiu tak popularnego na całym świecie systemu budżetowania operacyjnego. Wdrożenie koncepcji *Beyond Budgeting* niesie ze sobą spore ryzyko (zwłaszcza w warunkach niepewności wynikającej np. z ogólnoświatowego kryzysu gospodarczego) związane z koniecznością wprowadzenia radykalnej zmiany funkcjonowania całego podmiotu. Wiąże się to np. z przekształcaniem kultury organizacyjnej, jak również z ponoszeniem znacznych kosztów, które wynikają chociażby z nieodzowności przeprowadzania licznych szkoleń wewnętrznych. Bezpieczniejsze wydaje się stopniowe eliminowanie mankamentów budżetowania operacyjnego poprzez wdrożenie w przedsiębiorstwie wybranych instrumentów wspomagających zarządzanie (obok budżetowania), jak również niektórych zasad *Beyond Budgeting*. To rozwiązanie nie jest tak kosztowne, jak również system zarządzania przedsiębiorstwem będzie mniej skomplikowany, niż w przypadku implementacji koncepcji *Beyond Budgeting*. Co więcej, sam proces wdrożenia będzie mniej ryzykowny, gdyż cały czas budżetowanie operacyjne będzie gwarantem spójności działań, prowadzonych w przedsiębiorstwie. Wprowadzenie tych zmian może być uznane za fazę przejściową, poprzedzającą przeprowadzenie radykalnego *reengineeringu* systemu zarządzania danego podmiotu. W następnym rozdziale zostaną przedstawione wyniki badań dotyczące polskich przedsiębiorstwach z branży wydawniczej w zakresie stosowania przez nie tego instrumentu, jak również planowanych w nich zmian. Dotychczasowe doświadczenia dotyczące koncepcji

*Beyond Budgeting* oraz wyniki badań mają pozwolić na opracowanie hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego dla wydawnictw książkowych.

# Rozdział 3. Wyniki badania empirycznego wydawnictw książkowych w Polsce w zakresie stosowania budżetowania operacyjnego

## 3.1. Pytania i hipotezy badawcze oraz wybór metod badania

Jak zaznaczono we wprowadzeniu do niniejszej pracy, celem rozprawy jest opracowanie hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego, ułatwiającego zarządzanie wydawnictwami książkowymi. Jego wdrożenie ma ograniczyć część mankamentów stosowania klasycznego budżetowania operacyjnego[82].

Dla osiągnięcia celu pracy przeprowadzono badania:

1) literaturowe (z zakresu budżetowania operacyjnego, koncepcji *Beyond Budgeting*, teorii uwarunkowań sytuacyjnych);
2) empiryczne (w skład których weszły obserwacja uczestnicząca oraz badania ankietowe).

Badania empiryczne przeprowadzono w celu zidentyfikowania właściwości, przebiegu i wad procesu budżetowania operacyjnego stosowanego w wydawnictwach książkowych w Polsce, wskazania zakresu planowanych zmian w jego stosowaniu oraz sprawdzenia czy, a jeśli tak, to które nowoczesne narzędzia wspierające zarządzanie zostały wdrożone w tych podmiotach wraz z analizą wpływu wybranych uwarunkowań sytuacyjnych na niektóre wyniki powyższych badań. Należy zauważyć, że głównym celem badania empirycznego jest zebranie informacji, które będą przydatne przy budowie hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego dla wydawnictw książkowych. Celem dodatkowym jest zbadanie wpływu wybranych czynników warunkujących na wybrane cechy budżetowania, zakres planowanych zmian systemu budżetowania oraz stosowanie narzędzi wspomagających zarządzanie (z listy instrumentów proponowanych w ramach koncepcji *Beyond Budgeting*).

Sformułowano zatem podstawowe pytanie badawcze: jak przebiega budżetowanie operacyjne w wydawnictwach książkowych i jakie ma cechy?

Opracowano także niżej wymienione pytania szczegółowe, na podstawie których skonstruowano kwestionariusz ankietowy (załącznik 1 do rozprawy) oraz założenia do przeprowadzenia obserwacji uczestniczącej.

1. Czy w danym podmiocie stosowane jest budżetowanie operacyjne?

[82] Minimalizowanie wad budżetowania jest podstawowym problemem badawczym niniejszej pracy.

2. Jak przebiega proces budżetowania operacyjnego i jakie ma cechy?
    a. Jaki jest poziom jawności danych budżetowych?
    b. Jak długo trwa opracowywanie budżetu głównego (od momentu rozpoczęcia prac budżetowych do zatwierdzenia budżetu głównego)?
    c. Jakie są stosowane metody budżetowania (partycypacyjna/odgórna, krocząca, przyrostowa/od zera, procentu od sprzedaży, dynamiczna/statyczna)?
    d. Czy dopuszcza się (i jeśli tak, to w jakich przypadkach) tworzenie zespołów zadaniowych z odrębnymi budżetami (w trakcie trwania roku budżetowego)?
    e. Jak często i w jakich przypadkach dopuszcza się tworzenie korekt do zatwierdzonego budżetu (podczas jego realizacji)?
    f. Czy system premii jest oparty na analizie odchyleń?
    g. W jaki sposób budżetowanie operacyjne jest wspomagane przez nowoczesne technologie informatyczne?
3. Jakie są stosowane (lub planowane do wdrożenia) dodatkowe narzędzia wspomagające zarządzanie (z listy instrumentów proponowanych w ramach koncepcji *Beyond Budgeting*)?
4. Jaki jest zakres zmian, które planują wprowadzić kierownictwa badanych podmiotów w stosowanym przez nie budżetowaniu operacyjnym?
5. Jakie są wady budżetowania operacyjnego?
6. Jakie są najistotniejsze czynniki warunkujące, wpływające potencjalnie na cechy budżetowania operacyjnego, planowany zakres zmian w jego stosowaniu oraz używanie narzędzi wspomagających zarządzanie (z listy instrumentów proponowanych w ramach koncepcji *Beyond Budgeting*)?
7. W jaki sposób wybrane czynniki warunkujące wpływają na podstawowe cechy budżetowania operacyjnego, zakres planowanych zmian w jego stosowaniu oraz używanie narzędzi wspomagających zarządzanie (z listy instrumentów proponowanych w ramach koncepcji *Beyond Budgeting*)?
8. Jaki jest stopień, postrzeganej przez kierownictwa finansowe wydawnictw książkowych w Polsce, niepewności otoczenia?

Postawiono siedemnaście hipotez badawczych (z wyjątkiem hipotez H1 oraz H8a, wszystkie odnoszą się wyłącznie do wydawnictw, które zadeklarowały stosowanie budżetowania operacyjnego). Należy przy tym wyraźnie zaznaczyć, że hipotezy dotyczą wyłącznie grupy badanych podmiotów (a konkretnie tych przedsiębiorstw, które odpowiedziały na pytania związane z daną hipotezą), nie należy uogólniać wyników niniejszego badania na całą populację wydawnictw książkowych w Polsce.

H1. W większości wydawnictw o średnich rocznych przychodach ze sprzedaży powyżej 1 mln złotych stosowane jest budżetowanie operacyjne.

H2. Wszystkie najistotniejsze wady budżetowania operacyjnego stosowanego w wydawnictwach książkowych należą do zbioru powszechnie znanych, wymienianych w literaturze przedmiotu niezależnie od branży, mankamentów budżetowania operacyjnego.

H3. We wszystkich podmiotach stosujących budżetowanie operacyjne system premii pracowników oparty jest wyłącznie albo przynajmniej częściowo na analizie odchyleń od budżetów.

H4a. Czas trwania opracowywania budżetu głównego (od momentu rozpoczęcia prac budżetowych do zatwierdzenia budżetu głównego) jest zależny od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).

H4b. Stosowanie partycypacyjnej metody budżetowania zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).

H4c. Liczba narzędzi wspomagających zarządzanie, proponowanych w ramach koncepcji *Beyond Budgeting*, które są stosowane w wydawnictwie (lub planowane do wdrożenia) zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).

H4d. Zakres planowanych zmian w procesie budżetowania operacyjnego zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).

H4e. Poziom jawności danych budżetowych zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).

H4f. Umożliwianie tworzenia zespołów zadaniowych z odrębnymi budżetami (w trakcie roku budżetowego) zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).

H5. W wydawnictwach edukacyjnych postrzegana niepewność otoczenia jest większa niż w pozostałych wydawnictwach.

H6. Poziom jawności danych budżetowych zależy od postrzeganej niepewności otoczenia.

H7a. Zakres planów wprowadzania zmian w procesie budżetowania operacyjnego zależy od postrzeganej niepewności otoczenia.

H7b. Częstotliwość dokonywania korekt w zatwierdzonym budżecie (w trakcie jego realizacji) zależy od postrzeganej niepewności otoczenia.

H8a. We wszystkich wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje[83], stosowane jest budżetowanie operacyjne.

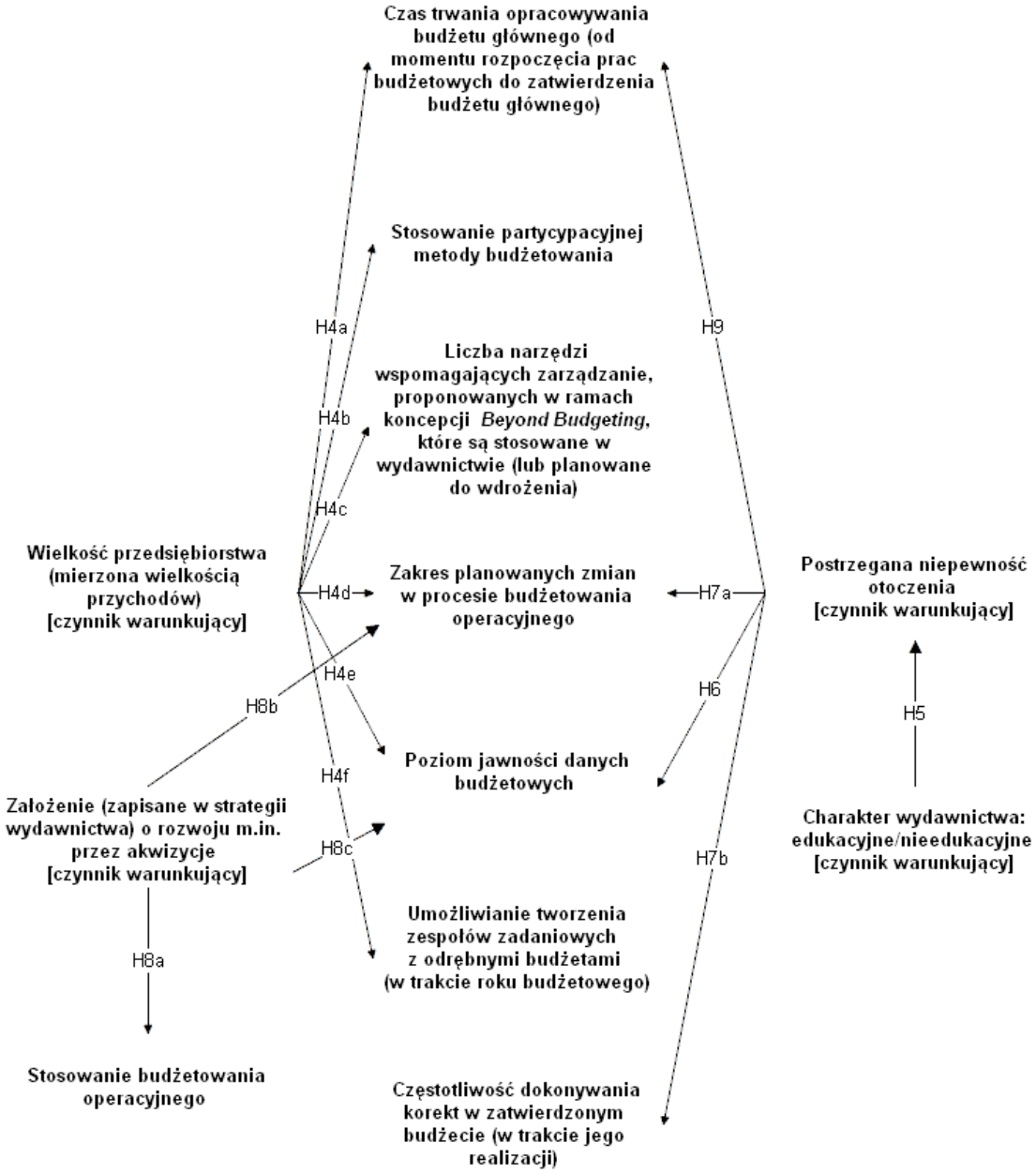
H8b. We wszystkich wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje, nie ma planów rezygnacji ze stosowania budżetowania operacyjnego.

H8c. W wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje, poziom jawności danych budżetowych jest niższy niż w pozostałych wydawnictwach.

H9. Czas trwania opracowywania budżetu głównego (od momentu rozpoczęcia prac budżetowych do zatwierdzenia budżetu głównego) jest zależny od postrzeganej niepewności otoczenia.

Na rysunku 3.1 przedstawiono model graficzny obrazujący relacje wyrażone w hipotezach badawczych.

[83] „Akwizycja" oznacza w tym kontekście przejęcie innego podmiotu.




**Rysunek 3.1. Model graficzny relacji (wpływu czynników warunkujących) wyrażonych w hipotezach badawczych**
Źródło: Opracowanie własne.

Hipotezy badawcze zostały sformułowane na podstawie:

- wyników pogłębionych badań literaturowych z zakresu budżetowania oraz teorii uwarunkowań sytuacyjnych;
- obserwacji uczestniczącej;
- doświadczenia autora zdobytego w pracy w branży wydawniczej w latach 2007-2013.

Jako podmiot badań wybrano wydawnictwa książkowe, które mają swoją siedzibę lub przedstawicielstwo w Polsce. Przedsiębiorstwa te nie zostały do tej pory przebadane pod kątem:

- stosowania budżetowania operacyjnego;
- jego cech oraz wad;
- zakresu planowanych zmian w jego stosowaniu;
- implementacji innych narzędzi wspierających zarządzanie.

Brakuje w Polsce wyników badań analizujących wpływ różnych czynników warunkujących na cechy budżetowania operacyjnego, zakres planowanych zmian w jego stosowaniu oraz na decyzję o wdrażaniu dodatkowych instrumentów wspierających zarządzanie wydawnictwem.

Dla realizacji celów pracy zastosowano dwie techniki badawcze: obserwację uczestniczącą oraz badanie ankietowe. Zastosowanie podejścia „jakościowo-ilościowego" umożliwia bowiem lepsze zrozumienie zagadnienia (Creswell, 2013, s. 42).

Prowadzący badanie wybrał obserwację uczestniczącą ze względu na fakt, że przez wiele lat pracował w wydawnictwie i miał możliwość bardzo dogłębnej analizy procesu planowania finansowego, w którym co roku aktywnie uczestniczył. Osoby badające wręcz zachęca się do podejmowania pracy w przedsiębiorstwie, w którym zamierzają przeprowadzić obserwację uczestniczącą (zob. np. Stachak, 2013, s. 119). Zastosowanie obserwacji uczestniczącej może ułatwiać także formułowanie hipotez (Sławińska, Witczak, 2012, s. 112). Technika ta okazuje się być bardzo użyteczna wtedy, gdy literatura przedmiotu dotycząca badanego obszaru jest niewielka, jak również w sytuacji, w której poszukiwane dane trudno byłoby zgromadzić za pomocą innej metody badawczej (Kaczmarek i in., 2013, s. 143). Tak też było w przypadku niniejszego badania. Zastosowanie obserwacji uczestniczącej pozwoliło na identyfikację czynników potencjalnie wpływających na proces budżetowania w wydawnictwach oraz na sformułowanie części hipotez. Według wiedzy autora, takie badania do tej pory nie zostały przeprowadzone w odniesieniu do wydawnictw.

Użycie metody ilościowej (analiza wypełnionych przez respondentów kwestionariuszy ankiety) pozwoliło na przeprowadzenie analizy statystycznej dotyczącej procesu budżetowania w wydawnictwach. Zastosowano zatem podejście

indukcyjne, które umożliwia m.in. testowanie hipotez (więcej: Sławińska, Witczak, 2012, s. 114).

### 3.2. Obserwacja uczestnicząca – opis badania i rezultaty

Należy na wstępie podkreślić, że obserwacja jest metodą o bezpośrednim charakterze poznania (Stachak, 2013, s. 116), co objawia się samodzielnością w przeprowadzaniu badania (s. 120). Badacz wykorzystuje własne zmysły, dokonuje późniejszej analizy opierając się na spostrzeżeniach (Kaczmarek i in., 2013, s. 139).

Obserwacja uczestnicząca została trafnie zdefiniowana następująco (Kaczmarek i in., 2013, s. 139, za Bottorff, 2004): „*gromadzenie danych, obejmujące systematyczne zbieranie i analizowanie zachowań ludzkich zarówno werbalnych, jak i niewerbalnych*". Wydaje się jednak, że przedmiotem zainteresowań obserwatora nie muszą być jedynie ludzkie zachowania, czy postawy, ale również np. specyficzne warunki, w których funkcjonuje przedsiębiorstwo lub grupa podmiotów.

Celem opisywanej obserwacji uczestniczącej było przede wszystkim zidentyfikowanie czynników warunkujących, które mają potencjalnie największy wpływ na proces budżetowania operacyjnego w wydawnictwach książkowych. Opierając się na wynikach przeprowadzonego badania sformułowano część hipotez badawczych. Celem drugorzędnym było pogłębione przeanalizowanie procesu planowania rocznego w wydawnictwie książkowym (w literaturze przedmiotu nie można znaleźć podobnych opisów), a wnioski posłużyły do konstrukcji hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego. Podsumowując, warto zauważyć, że w przypadku opisywanego badania, obserwacja miała na celu analizę problemu, który do tej pory był nierozpoznany, jak również miała charakter wspomagający wobec późniejszych badań opartych na kwestionariuszach ankietowych (zob. Kaczmarek i in., 2013, s. 148).

Każda z naukowych technik badawczych posiada pewne cechy-zasady, których wypełnienie sprawia, że dane badanie można uznać za prawidłowo przeprowadzone. S. Stachak (2013, s. 117) słusznie zauważa, że obserwacja „*musi być planowa, systematyczna, selektywna i dokładna*". Planowość jest cechą oczywistą, należy sporządzić bowiem odpowiedni plan działania, według którego powinno się później postępować. Systematyczność to wypełnianie planu zgodne z przyjętym harmonogramem. Selektywność w tym kontekście oznacza koncentrację na wybranych

wcześniej aspektach obserwowanych zdarzeń, czy też przedmiotów. Cecha dokładności jest immanentną cechą wszystkich prawidłowo przeprowadzanych badań, niezależnie od zastosowanej techniki.

Można wyróżnić trzy zasadnicze etapy, które składają się na badanie, przeprowadzone na zasadach obserwacji (Kaczmarek i in., 2013, s. 148):

*1) „przygotowanie badania,*

*2) przeprowadzenie obserwacji,*

*3) analizę i interpretację wyników*".

W opisywanym badaniu wszystkie przytoczone wyżej etapy zostały zrealizowane.

Niezwykle istotne jest przygotowanie, przemyślenie obserwacji, w czym pomocne jest przygotowanie specyficznego schematu, zawierającego (Stachak, 2013, s. 117-118):

*a) „czas trwania obserwacji i jej etapów,*

*b) potrzebne środki techniczne,*

*c) sposoby rejestrowania wyników obserwacji,*

*d) opis warunków, w jakich ma być wykonana obserwacja*".

Okres obserwacji został wyznaczony na dwa lata, tj. od 01.01.2012 do 31.12.2013 r. Obejmował zatem dwa pełne cykle opracowywania oraz zatwierdzania budżetu operacyjnego dla wydawnictwa. Szczególne natężenie prac obserwacyjnych następowało od 01.09 do 31.12 każdego roku, w tym bowiem okresie sporządzano plany operacyjne na kolejny rok działalności wydawnictwa. Obserwacja trwała przez cały wyznaczony okres, istotne było np. analizowanie procedury w przypadku konieczności korekty budżetu, w wyniku zmian w otoczeniu.

Nie zostały zastosowane żadne specyficzne środki techniczne, nie używano dyktafonów, kamer ani żadnych innych urządzeń nagrywających. Do analizy budżetów oraz sytuacji rynkowej stosowano komputer ze standardowym oprogramowaniem (arkusz kalkulacyjny, dostęp do internetu) oraz telefon.

Wyniki obserwacji rejestrowane były za pomocą zwykłego notatnika. Warto w tym miejscu dodać, że została zastosowana obserwacja nieustrukturyzowana. Wynika to z faktu, że przedmiot obserwacji nie został wcześniej dobrze rozpoznany (Kaczmarek i in., 2013, s. 143). Zastosowanie takiego rodzaju obserwacji nie narzuca osobie przeprowadzającej badanie specyficznych zasad dotyczących np. sporządzania notatek z obserwacji (Kaczmarek i in., 2013, s. 143). Notatki były sporządzane odręcznie, *ad hoc*. Zgodnie z klasyfikacją zaproponowaną przez Creswella (2013, s. 198, za Creswell,

2007) należy uznać, że notatki obserwatora były „*sporządzane bardziej z pozycji uczestnika niż obserwatora*”. Wynika to z roli, jaką pełniła osoba przeprowadzająca badanie w wydawnictwie (por. definicję obserwacji uczestniczącej zaproponowaną przez Stachaka, 2013, s. 119).

Badanie zostało przeprowadzone w Res Polona Wydawnictwo Edukacyjne Sp. z o.o., zagadnienia budżetowe omawiane były w siedzibie tego wydawnictwa, część danych na temat specyfiki rynku pozyskano na specjalistycznych targach, czy też spotkaniach.

Kaczmarek i in. (2013, s. 149) podkreślają, że w ramach planu obserwacji uściśla się m.in.: rodzaj obserwacji; podmiot badania (sposób wyboru); jego przedmiot; ewentualne zapotrzebowanie na urządzenia pomiarowe, czy też nagrywające; harmonogram.

Dodać zatem należy, że sposób wyboru podmiotu obserwacji był oczywisty, ze względu na fakt, że temat pracy dotyczy wydawnictw książkowych, a autor niniejszej rozprawy, w okresie obejmującym badanie, był zatrudniony właśnie przez spółkę reprezentującą analizowaną branżę. Rodzaj zastosowanej obserwacji został opisany poniżej.

Istnieje wiele kryteriów wyodrębniania różnych rodzajów obserwacji uczestniczącej. Istotna jest np. rola obserwatora (Kaczmarek i in., 2013, s. 144); w przypadku opisywanego badania obserwacja miała charakter „*w pełni uczestniczącej*”, gdyż obserwator pracował w przedsiębiorstwie, które było podmiotem badania.

Obserwacja została przeprowadzona w sposób jawny (Kaczmarek i in., 2013, s. 145). Obserwator poinformował przełożonego o prowadzonym badaniu, osoba ta nie wniosła żadnych zastrzeżeń. Bezpośrednim zwierzchnikiem osoby wykonującej obserwacje był Wiceprezes Zarządu, pan Eginhard Höhne, który jedocześnie był zatrudniony przez niemiecką Grupę Westermann, większościowego udziałowca Res Polony. Jest to o tyle istotne, że pan Höhne uczestniczył w procesach budżetowania w spółkach w wielu krajach (należących do Grupy Westermann), posiadał bardzo duże, wieloletnie doświadczenie w tym zakresie. W ramach obserwacji uczestniczącej zastosowano zatem także tzw. metodę ekspertów (zob. np. Sławińska, Witczak, 2012, s. 112). Pan Eginhard Höhne występował w roli eksperta z dziedziny budżetowania, do

którego pytania kierował autor niniejszej pracy. Ekspertami byli również uczestnicy targów oraz specjalistycznych spotkań, w których autor uczestniczył.

Istotne jest także to, iż badanie odbyło się w sytuacji naturalnej (zob. Kaczmarek i in., 2013, s. 146). Nie tworzono warunków eksperymentu. A co więcej, osoba przeprowadzająca badanie nie wpływała bezpośrednio na przedmiot badań. Budżetowanie operacyjne w Res Polonie odbywało się według ściśle określonych reguł narzuconych przez większościowego udziałowca, nie można było ingerować w kształt procesu planowania, a jedynie w jego treść (budżety). Również układ tabel w arkuszu kalkulacyjnym był wcześniej sporządzany przez dział controllingu niemieckiej centrali. S. Stachak (2013, s. 118) przytoczył ważne słowa J. Pietera (1967, s. 77), który słusznie podkreślał, że obserwacje *„prowadzić należy tak, aby samemu przez się czynnościami obserwacyjnymi nie wywołać zmian w zjawiskach stanowiących przedmiot badań*". W opisywanym badaniu zmiany takie nie zaszły, zarówno w procedurze budżetowania, jak również z oczywistych powodów podczas identyfikacji czynników warunkujących.

Obserwacja miała charakter osobowy, w odróżnieniu od występującej czasem obserwacji o naturze mechanicznej (Kaczmarek i in., 2013, s. 146). Nie stosowano żadnych urządzeń, nie nagrywano rozmów. Oczywiście, podczas sporządzania budżetów stosowany był komputer wraz z zainstalowanym oprogramowaniem kalkulacyjnym, do konsultacji służył telefon oraz poczta elektroniczna. W podróżach (np. na specjalistyczne targi, czy też spotkania) używany był samochód oraz korzystano z pociągów. Nie zmienia to jednak osobowego charakteru obserwacji.

Istnieje wiele potencjalnych błędów obserwatora w przeprowadzaniu badania i analizie wyników (Stachak, 2013, s. 120):

1) „*nie zachowuje postawy obiektywnej – dokonuje selekcji obserwowanych faktów zgodnie z własnymi poglądami i pomija fakty niezgodne z nimi,*
2) *traktuje własne domysły jako niewątpliwe prawdy, jest mało krytyczny i przesadnie wierzy w nieomylność dokonanych przez siebie obserwacji,*
3) *skupia uwagę na osobach i zjawiskach, które go osobiście interesują, i pomija fakty istotne dla realizowanego celu badań,*
4) *pomija wpływ warunków, występujących w danym miejscu i w danym czasie, na przebieg obserwacji i ich wyniki*".

Zdaniem autora niniejszej pracy, brak szeroko rozumianego obiektywizmu (w odniesieniu do osoby przeprowadzającej tego typu badanie), jest potencjalnie

największym zagrożeniem dla właściwego przeprowadzenia obserwacji uczestniczącej. Może bowiem doprowadzić do wysnucia mylnych wniosków, a jeśli inne badania oparte są na wynikach obserwacji, wówczas cała procedura badawcza może przynieść błędne rezultaty.

Istnieją także potencjalne wady obserwacji uczestniczącej. Mankamenty mogą być powiązane z czasem trwania badania, który może być bardzo długi, jak również z samym wyborem podmiotu obserwacji, który to wybór może być ograniczony (Kaczmarek i in., 2013, s. 141). W opisywanym badaniu oba te zjawiska miały miejsce. Czas trwania badania był relatywnie długi (2 lata), jak również wybór przedsiębiorstwa do przeprowadzenia badania był w tym wypadku determinowany miejscem zatrudnienia obserwatora.

Niewątpliwą zaletą stosowania metody obserwacji jest możliwość zgromadzenia danych o dużym stopniu szczegółowości (Kaczmarek i in., 2013, s. 141). Co więcej, technika ta pozwala na dogłębne zrozumienie obserwowanego problemu, ułatwia gromadzenie informacji, które byłyby trudne do uzyskania np. metodami ilościowymi.

W drodze obserwacji uczestniczącej zidentyfikowano czynniki warunkujące, które potencjalnie mogą wpływać na: niektóre cechy budżetowania operacyjnego w wydawnictwach książkowych; planowany zakres zmian w jego stosowaniu; wdrażanie narzędzi wspomagających zarządzanie (z listy instrumentów proponowanych w ramach koncepcji *Beyond Budgeting*). Tymi czynnikami są:

1) wielkość wydawnictwa;
2) stopień postrzeganej (przez kierownictwo finansowe) niepewności otoczenia;
3) charakter wydawnictwa: edukacyjne/nieedukacyjne;
4) założenie (zapisane w strategii wydawnictwa) o rozwoju m.in. przez akwizycje.

Wielkość przedsiębiorstwa wydaje się być naturalnym czynnikiem warunkującym względem systemu zarządzania danym podmiotem, a w szczególności w odniesieniu do planowania operacyjnego. Istotne jest jednak to, w jaki sposób wyznaczać wielkość wydawnictwa. Po analizie sytuacji rynkowej można dojść do wniosku, że np. liczba pracowników nie jest właściwym miernikiem[84]. W wielu wydawnictwach występuje zjawisko przerostu zatrudnienia. Ze względu na możliwości manipulacyjne zyskiem przedsiębiorstwa za dany rok (np. przez odpowiednie stosowanie polityki odpisów

[84] Określanie wielkości przedsiębiorstwa, za pomocą liczby jego pracowników zastosował np. Merchant (1981). Sharma (2002, s. 113) szacował natomiast wielkość hotelu (hotele były podmiotem badania) za pomocą liczby jego pokoi.

amortyzacyjnych w odniesieniu do zapasów książek – jest to powszechna praktyka w wydawnictwach), stosowanie zysku jako analizowanego miernika jest szczególnie niewskazane. Wybrane zostały zatem średnie roczne przychody ze sprzedaży wydawnictwa za ostatnie 3 lata jako kryterium wyznaczające wielkość wydawnictwa. Zaznaczyć należy, że wielu badaczy analizowało wielkość przedsiębiorstwa, w kontekście jego wpływu na: system rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa (zob. np. King, Clarkson, Wallace, 2010, za Lavarda 2012); system sterowania przedsiębiorstwem (zob. np. Chenhall, 2003, s. 127, 148-149[85]), czy w szczególności na budżetowanie (zob. np. Merchant, 1981; Sharma, 2002, s. 105, 110).

W przypadku postrzeganej niepewności otoczenia, sytuacja wydawnictw jest bardziej skomplikowana niż w przypadku wielu innych branż. Okazuje się, że zwłaszcza w odniesieniu do wydawnictw o charakterze edukacyjnym niepewność otoczenia może spełniać istotną rolę w podejmowaniu decyzji. Otóż przez wiele ostatnich lat wprowadzano w Polsce kolejne reformy edukacji, polegające albo na drastycznych zmianach (np. wprowadzenie gimnazjów do systemu szkolnego) albo na znaczących korektach podstaw programowych, które często były bardzo rozległe i wymagały tworzenia podręczników od nowa. Zasady, przepisy prawa związane z polską edukacją zmieniają się nieustannie, co powoduje to, że wydawcy edukacyjni stale muszą brać pod uwagę możliwość konieczności wprowadzania poprawek do swoich planów (zarówno operacyjnych, jak i tych o znaczeniu strategicznym). Obserwujemy obecnie kolejną, niezwykle intensywną zmianę funkcjonowania rynku podręczników, polegającą z jednej strony na tworzeniu w klasach 1-3 szkoły podstawowej książek do nauki przez Ministerstwo Edukacji Narodowej (są one dostarczane uczniom za darmo), a z drugiej strony, na drugim i trzecim etapie kształcenia rodzice uczniów nie muszą już kupować podręczników, które przekazuje im nieodpłatnie szkoła[86]. Dla wydawnictw edukacyjnych była to całkowicie nowa (i skrajnie niekorzystna sytuacja). To tylko część nowych zasad. Istnieje niewiele branż, w których warunki funkcjonowania zmieniają się tak często i zasadniczo. Co więcej, wydawnictwa podobnie jak wszystkie inne przedsiębiorstwa w Polsce, muszą zmagać się z częstymi zmianami przepisów podatkowych i innych, które regulują ich działanie.

[85] Co ciekawe, autor artykułu zaznacza, że wielkość badanych podmiotów była poddawana jednoczesnej analizie razem z innymi czynnikami (wpływającymi na system sterowania), rzadziej badana była jako aspekt samodzielny.

[86] Przygotowywane są jednak obecnie kolejne zmiany w tym zakresie.

Wiele niepewności dotyczy także działania wydawnictw o charakterze nieedukacyjnym. Od wielu lat trwa dyskusja na temat np. ujednolicenia stawki VAT na książki tradycyjnie wydawane oraz na te, które tworzone są w wersji elektronicznej. Błyskawiczne wejście nowych technologii w tej branży spowodowało konieczność zmiany funkcjonowania wielu podmiotów. Dlatego też to, jak kierownictwo danego wydawnictwa postrzega niepewność otoczenia, może być istotnym czynnikiem warunkującym. Wpływ na budżetowanie (czy też na system sterowania przedsiębiorstwem) niepewności[87] otoczenia badało wiele osób piszących prace w nurcie teorii uwarunkowań sytuacyjnych (zob. np. Ross, 1995; Abdelkader, Luther, 2008; Collin, Bengtesson, Tjombrant, 2007, wszystko za Lavarda 2012; Fisher, 1995, s. 30; Shields, Shields, 1998, s. 60, 65; Ekholm, Wallin, 2011; Chenhall, 2003, s. 137-139; Sharma, 2002, s. 102-103, 104, 110-111). Autor rozprawy skłania się ku stanowisku, że w przypadku analizowania poziomu niepewności otoczenia należy, względem tego poziomu, stosować przymiotnik „postrzegane", który wskazuje na subiektywną ocenę sytuacji, w której funkcjonuje dane przedsiębiorstwo. Różna ocena sytuacji może wynikać z asymetrii informacyjnej (niektóre kierownictwa są lepiej poinformowane od innych), ale również np. z samego nastawienia danej osoby, jej skłonności do podejmowania ryzyka, wyzwań etc.

Wspomniano już wyżej, że wydawnictwa edukacyjne mierzą się często z innymi wyzwaniami niż te, które podręczników nie tworzą. Wynika to chociażby z sezonowości sprzedaży książek szkolnych. Tradycyjne wydawnictwa prowadzą sprzedaż przez cały rok, z krótkimi okresami intensyfikacji (np. w czasie poprzedzającym Boże Narodzenie). Tymczasem zasadnicza sprzedaż podręczników odbywa się wciągu kilku miesięcy, a jak zauważają wydawcy, okres ten skraca się z roku na rok. Inne są również wymogi dotyczące tworzenia książek. W przypadku podręczników są one zazwyczaj recenzowane przez ekspertów Ministerstwa Edukacji Narodowej, a to warunkuje ich dopuszczenie do użytku szkolnego. Różnic jest wiele, są one na tyle znaczące, że mogą wpływać na kształt systemu budżetowania. Różnice te

[87] Warto w tym miejscu wyjaśnić, dlaczego stosuje się pojęcie „niepewności", a nie operuje się terminem „ryzyko" (tak ostatnio często uwzględnianym w literaturze i praktyce gospodarczej) w kontekście rozważań nad zmiennością różnych elementów otoczenia. Jak wyjaśnia J. Penc (1997, s. 388) „*Ryzyko różni się od niepewności. Pojęcie niepewność stosuje się wtedy, gdy w badaniu określonego zjawiska lub tendencji nie da się zastosować rachunku prawdopodobieństwa. Ryzyko natomiast dotyczy zdarzeń powtarzalnych, których możliwości zaistnienia można obliczyć statystycznie, czyli można je skalkulować. Często więc mówi się, że ryzyko to dobrze skalkulowana niepewność.*" Można zatem przyjąć, że w stosunku do analizy zmienności otoczenia powinno się posługiwać pojęciem „niepewności".

uwzględniono podczas opracowywania hybrydowego modelu budżetowania dla wydawnictwa.

Możemy obserwować natężoną konsolidację rynku wydawniczego, zwłaszcza w jego części edukacyjnej. Wywołana jest ona przede wszystkim (poza ogólnymi aspektami, które są podobne w niemal wszystkich branżach w Polsce) zmianami, które dotykają polski system szkolnictwa. Wydawnictwa łączą się, upatrując swojej szansy na przetrwanie w zwiększeniu skali działania, a przez to uzyskują np. możliwości łatwiejszego docierania do nowych grup konsumentów, podniesienie zdolności negocjacyjnych itp. Dla wielu właścicieli istotne jest też przetrwanie samej marki, którą tworzyli i rozwijali przez lata. Z tych też powodów podejmują często bardzo trudne decyzje o włączeniu jej w bardziej rozbudowane struktury. Należy zatem domniemywać, że w odniesieniu do rachunkowości zarządczej, a w szczególności do budżetowania operacyjnego, właśnie element strategii, polegający na założeniu (lub nie) rozwoju przez akwizycje, może być istotnym czynnikiem warunkującym. Odpowiednie przygotowanie przedsiębiorstwa na przejęcie innych wydawnictw jest warunkiem koniecznym do tego, by potencjalne transakcje zakończyły się sukcesem. Istotne jest, że zarówno przyjęcie charakteru edukacyjnego przez wydawnictwo, jak i podjęcie decyzji o próbie przejęcia innych podmiotów z tej samej branży to elementy długofalowej strategii przedsiębiorstwa. Warto także zwrócić uwagę na fakt, że wielu badaczy właśnie w strategii widzi jeden z ważniejszych czynników warunkujących budżetowanie (zob. np. przegląd prac w Lavarda, 2012 oraz w Hoque, 2004, s. 487-488; Ekholm, Wallin, 2011), czy też zarządczy system sterowania przedsiębiorstwem[88] w ogóle (zob. np. Fisher, 1995, s. 30; Chenhall, 2003, s. 128, 150-152)[89].

Dodatkowym efektem badania uczestniczącego przeprowadzonego przez autora tej pracy, była pogłębiona analiza procesu budżetowania operacyjnego przeprowadzanego w polskim wydawnictwie książkowym, którego większościowym udziałowcem jest duży międzynarodowy wydawca z siedzibą w Niemczech. Wyniki badania zostały wykorzystane do skonstruowania hybrydowego modelu budżetowania.

[88] Zarządczy system sterowania przedsiębiorstwem można zdefiniować jako zestaw stosowanych przez dane przedsiębiorstwo narzędzi, które zapewniają informacyjne (dane wewnętrzne i zewnętrzne) wsparcie dla podejmowania decyzji przez menedżerów (więcej w Chenhall, 2003, s. 129).

[89] Przyjęta strategia może być również czynnikiem warunkującym, względem stosowania rozwiązań w obszarze zarządzania na podstawie działań (zob. np. Gosselin, 1997). Analizowano również wpływ strategii na osiągane wyniki (zob. np. pracę badającą także wpływ postrzeganej niepewności otoczenia Chong, Chong, 1997, za Gerdin, Greve, 2004, s. 316).

Został on opisany w rozdziale 4, a bazą dla niego było m.in. budżetowanie operacyjne stosowane w Res Polonie, dlatego też zbędne jest, aby w tym miejscu opisywać ten proces.

Jak już wspomniano, zastosowanie obserwacji uczestniczącej pozwoliło na sformułowanie części hipotez badawczych. Odnosi się to w szczególności do hipotez, zakładających istnienie pewnych zależności, w których zmienną objaśniającą jest czynnik warunkujący.

## 3.3. Badanie ankietowe – opis badania oraz jego rezultatów

### 3.3.1. Organizacja badania

Badania oparte na analizie danych uzyskanych w drodze wypełnianych przez respondentów kwestionariuszy są powszechnie stosowane w naukach o zarządzaniu. Są one stosowane dużo częściej niż technika polegająca na obserwacji uczestniczącej, zatem nie ma potrzeby szczegółowego przedstawiania podstaw teoretycznych, tak jak to uczyniono w poprzednim podrozdziale.

Badanie ankietowe zostało podzielone na dwa etapy, część próbną oraz właściwą.

Jak już wcześniej napisano, podmiotami badania były wydawnictwa książkowe. Dane identyfikacyjne przedsiębiorstw z tej branży pozyskano m.in. z:

- Polskiej Izby Książki (www.pik.org.pl);
- rocznych rankingów wydawnictw publikowanych w „Rzeczpospolitej”;
- książki pt.: „*Rynek książki w Polsce 2013. Wydawnictwa*”;
- Stowarzyszenia Wydawców Katolickich (www.swk.pl);
- Stowarzyszenia Wydawców Szkół Wyższych;
- Panoramy Firm (www.panoramafirm.pl).

Należy zauważyć, że w Polsce funkcjonuje nie więcej niż 300-350 aktywnych wydawnictw książkowych, z czego być może nawet około 200 to podmioty bardzo małe - jednoosobowe, o bardzo małej skali działania[90]. Trudno badać aspekty związane z rachunkowością zarządczą w najmniejszych wydawnictwach, nie mają one bowiem potrzeby jej stosowania. Ostrożnie zatem przyjęto, że istnieje od 150 do 200 wydawnictw, z którymi warto nawiązać kontakt w sprawie badania ankietowego.

[90] Szacunki własne.

Do badania próbnego wybrano 10 podmiotów (15% do 20% całej populacji generalnej). Znalazły się w nich m.in. wydawnictwo uniwersyteckie oraz katolickie. Badanie zostało przeprowadzone w listopadzie 2014 r. Wybrano dwie drogi komunikacji z jednostkami statystycznymi. Do siedmiu wydawnictw wysłano najpierw email informujący o badaniu, a w załączeniu przedstawiono zaświadczenie z Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ o tym, że faktycznie takie badanie było przeprowadzane.

W treści wiadomości m.in. proszono o wskazanie drogi, jaką respondenci chcieliby wypełnić kwestionariusz. Pierwsza z nich zakładała wysłanie do wydawnictwa, do wskazanej osoby, wersji papierowej ankiety (wraz z kopertą zwrotną i znaczkiem). Druga opcja polegała na wypełnieniu ankiety w sposób elektroniczny. Pod adresem http://zdamy.pl/badanie.html została umieszczona elektroniczna kopia papierowego kwestionariusza, którą można było wypełnić online i wysłać. Strona ta została zabezpieczona przed wyszukiwarkami, tak by przypadkowe osoby nie mogły do niej dotrzeć i wypełnić ankiety. Po kliknięciu przez respondenta przycisku „Wyślij formularz", odpowiedzi przez niego zaznaczone były wysyłane drogą elektroniczną na specjalnie utworzony w tym celu adres poczty email (pmpawlak@interia.pl). Respondenci uzyskiwali również trzeci sposób na wypełnienie kwestionariusza, tzn. mogli wskazać drogę telefoniczną. Żaden z nich nie zdecydował się na tę opcję.

Niezależnie od uzyskiwanych odpowiedzi, w ślad za mailem wysyłane były papierowe wersje kwestionariusza. Do trzech wydawnictw został wykonany telefon, jako pierwsza forma kontaktu. Jeden z rozmówców zadeklarował, że nie będzie wypełniał żadnej ankiety, od jednego z interlokutorów uzyskano zapewnienie, że ankieta została wysłana.

Z przeprowadzonego badania próbnego uzyskano 4 wypełnione kwestionariusze. Trzy z nich przysłano w sposób elektroniczny, jeden w wersji papierowej został dostarczony pocztą tradycyjną. Uzyskano zatem 40% zwrotu.

Ze względu na dużą procentową zwrotność ankiet oraz brak zastrzeżeń respondentów co do ich treści nie zmieniono po badaniu próbnym treści kwestionariusza. Bez zmiany pozostała również treść maila, który wysyłany był jako pierwszy kontakt z potencjalnymi respondentami. Zrezygnowano natomiast z wykonywania telefonów, które miały być w przypadku części wydawnictw pierwszą drogą kontaktu. Przyczyną wycofania tej drogi pierwszego kontaktu była rozmowa

z jednym z rozmówców w badaniu próbnym, podczas której kategorycznie odmówiono udziału w badaniu. Zdaniem autora pracy, istniała poważna groźba, że w przypadku bardziej masowego wykonywania telefonów do wydawnictw duża ich część wyraziłaby podobną opinię. Kończyłoby to możliwości pozyskania od nich jakichkolwiek informacji. Interesujące jest także to, że nikt nie zdecydował się na wypełnianie ankiety drogą telefoniczną (co wydawało się opcją najkrótszą i najwygodniejszą dla respondentów).

Przyjęto zatem drogę komunikacji, zakładającą wysyłkę wiadomości email, a później przesłanie papierowego, klasycznego kwestionariusza ankiety (dołączano do niego wydrukowane zaświadczenie z Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ oraz krótki list przewodni). Był to zatem sposób znany z badania próbnego. Nowością było jednak wysyłanie (do zdecydowanej większości wydawnictw) kolejnej wiadomości email (np. po dwóch lub trzech tygodniach od wysłania pierwszej wiadomości elektronicznej) o następującej treści: „*Jakiś czas temu napisałem do Państwa mail z prośbą o wypełnienie ankiety związanej z moimi badaniami na temat budżetowania w wydawnictwach (kwestionariusz wysłałem później również pocztą tradycyjną). Rezultaty tych badań będą stanowiły istotną część mojej rozprawy doktorskiej, którą piszę na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego. Nie mam możliwości zweryfikowania, kto uzupełnił ankietę (część osób i firm, do których się zwróciłem ją wypełniło), dlatego z jednej strony chciałbym podziękować za pomoc, ale jeśli jeszcze Państwo nie uzupełnili ankiety – jeszcze raz zwracam się z gorącą prośbą o jej wypełnienie. Przypomnę tylko, że kwestionariusz można wypełnić (nie powinno to zająć więcej niż 5-6 minut) elektronicznie lub tradycyjnie (koperta zwrotna z wydrukowanym znaczkiem znajduje się w materiałach, które pozwoliłem sobie wcześniej do Państwa wysłać). Będę niezwykle wdzięczny za pomoc!*”

Badanie właściwe zostało przeprowadzone od grudnia 2014 r. do lutego 2015 r. Drogą mailową skontaktowano się z 234 wydawnictwami, do 195 wysłano także listy z papierową wersją kwestionariusza (na tyle pozwolił budżet badania). Przy ostrożnym założeniu, że istnieje od 150 do 200 wydawnictw, z którymi warto nawiązać kontakt w sprawie badania, to wartość pozycji budżetu badania dotycząca wysyłki listów za pomocą poczty, należy uznać za wystarczającą.

Pod koniec stycznia 2015 r. podjęto decyzję o uzupełnieniu kwestionariusza. Krok ten został uczyniony ze względu na fakt, iż wielu respondentów zaznaczało, że w ich

wydawnictwie nie jest stosowane budżetowanie operacyjne. Istotne zatem stało się uzyskanie dodatkowych informacji na temat przyczyn niestosowania tego instrumentu rachunkowości zarządczej. Najbardziej oczywistym powodem wydawała się niewystarczająca wielkość podmiotów, ważne jednak było potwierdzenie tego domysłu. Identyczne zmiany zostały wprowadzone w kwestionariuszu elektronicznym oraz w wersji papierowej. Prośbę o wypełnienie zmodyfikowanego kwestionariusza wysłano do 100 wydawnictw, z którymi wcześniej nie kontaktowano się w związku z niniejszym badaniem. Otrzymano wypełnionych 19 zmodyfikowanych ankiet.

W styczniu 2015 r. zmieniono także układ wiadomości email, która była wysyłana jako pierwszy kontakt do wydawnictw. Internetowy adres elektronicznej wersji kwestionariusza został przesunięty na koniec wiadomości, gdyż część respondentów miała problem z wyświetleniem go w przeglądarce, gdy znajdował się on w środkowej części emaila.

W rezultacie przeprowadzonych badań właściwych otrzymano 21 wypełnionych ankiet drogą elektroniczną (czyli niecałe 9% respondentów, do których wysłano zaproszenie do uczestnictwa w badaniu w wersji mailowej, wypełniło ankietę) oraz 28 wypełnionych ankiet w wersji papierowej (czyli 14% respondentów, do których wysłano klasyczną wersję papierową, wypełniło ankietę). Łącznie otrzymano 49 wypełnionych kwestionariuszy, co daje 21% zwrotu ankiet. Biorąc pod uwagę również badanie próbne, uzyskano 53 wypełnione kwestionariusze, co daje 22% zwrotu ankiet. Należy to uznać za wynik zadawalający.

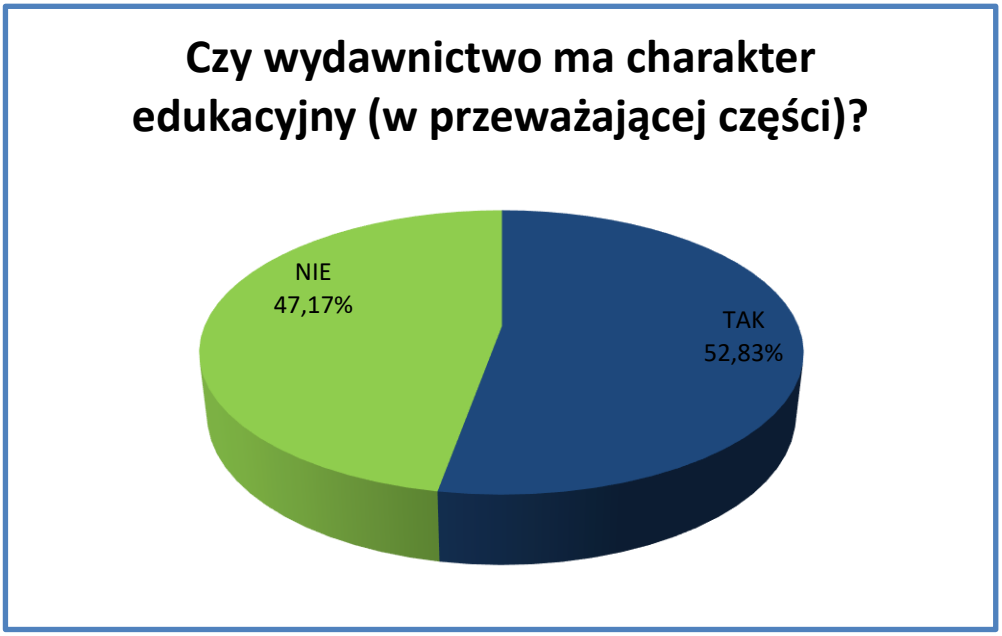
Przed dokonaniem analiz statystycznych, przeprowadzono kontrolę otrzymanych, wypełnionych kwestionariuszy pod kątem poprawności, jak również kompletności[91] (zob. Szulc, 1969, s. 37-38). Nieliczne braki w zwróconych formularzach oraz pewne nieścisłości w odpowiedziach zostały ujawnione w kolejnym podrozdziale niniejszej pracy, podczas omawiania poszczególnych zagadnień.

[91] Podobną, nieco rozbudowaną procedurę (kontrola formalna oraz merytoryczna) zaproponowała A. Bielecka (2011, s. 38).

### 3.3.2. Analiza informacji o wydawnictwach oraz o ich systemach budżetowania operacyjnego

Przed rozpoczęciem analiz dotyczących najistotniejszych zagadnień związanych z celem badania, warto prześledzić odpowiedzi respondentów z tzw. metryczki, umieszczonej na końcu kwestionariusza.

Na pytanie: „*czy wydawnictwo ma charakter edukacyjny (w przeważającej części)?*" odpowiedzieli wszyscy respondenci. 28 z nich (52,83%[92][93]) wskazało na edukacyjny charakter wydawnictwa, które reprezentują, a 25 osób (47,17%) było przedstawicielami wydawnictw nieedukacyjnych (co obrazuje wykres 3.1).




**Wykres 3.1. Procentowy rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie o edukacyjny charakter wydawnictwa, w którym pracują**
Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Zdarza się, że wydawnictwa edukacyjne wydają także książki przeznaczone dla odbiorców niezwiązanych z szeroko rozumianym szkolnictwem. Nie zmienia to przy tym charakteru wydawnictwa, dlatego też, w celu uniknięcia nieporozumień

[92] Podawane wyniki procentowe obliczane były na podstawie liczby respondentów, którzy odpowiedzieli na dane pytanie, a nie na podstawie ogółu badanych wydawnictw.
[93] Podczas statystycznego opracowywania wyników badania ankietowego korzystano z następujących programów: R w wersji 3.2.2; PQStat w wersji 1.6.0; Microsoft Excel 2010. Wielokrotnie te same wyliczenia przeprowadzane były osobno w trzech powyższych programach, następnie uzyskane wyniki porównywano ze sobą w celu wyeliminowania ewentualnych błędów.

interpretacyjnych, w pytaniu zaznaczono wyraźnie, że chodzi o „*przeważającą część*” działalności.

Kolejne zagadnienie dotyczyło dopuszczania w strategii rozwoju wydawnictwa akwizycji innych podmiotów. Pytanie to zostało umieszczone w metryczce, gdyż poruszało tematykę niezwiązaną bezpośrednio z systemem zarządzania przedsiębiorstwem. Jeden z respondentów nie odpowiedział na to pytanie, jedna osoba dopisała „*akwizycja tylko z siedziby firmy*”. Prawdopodobnie osoba ta miała na myśli akwizycję w sensie sprzedaży bezpośredniej, dlatego też odpowiedź zaznaczona w tym kwestionariuszu nie została wzięta pod uwagę podczas dalszych analiz. Okazało się, że 21 wydawnictw (41,18%) dopuszcza rozwój przez akwizycje, a 30 (58,82%) nie (wykres 3.2).

**Wykres 3.2. Procentowy rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie o dopuszczanie rozwoju wydawnictwa przez akwizycje**
Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Wynik badania jasno wskazuje na to, że będzie występowała dalsza konsolidacja rynku. Można zatem założyć, że będą ze sobą konkurowały coraz większe podmioty, przez co stosowane przez nie systemy controllingu będą odgrywały coraz ważniejszą rolę w m.in. koordynowaniu ich działalności.

Istotne dla wyników niniejszego badania było pytanie o wielkość wydawnictw (mierzoną średnimi rocznymi przychodami ze sprzedaży za ostatnie 3 lata). Wszyscy respondenci odpowiedzieli na to pytanie. Ich odpowiedzi (wraz z procentowym udziałem) znajdują się w tabeli 3.1.

**Tabela 3.1. Procentowy rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie o wielkość badanych wydawnictw (mierzonej średnimi rocznymi przychodami ze sprzedaży za ostatnie 3 lata)**

| Średnie roczne przychody ze sprzedaży wydawnictwa za ostatnie 3 lata | Liczba odpowiedzi | Procentowy udział odpowiedzi[94] |
|---|---|---|
| **od 0 do 1 mln PLN** | 29 | 54,72% |
| **od 1 mln PLN do 5 mln PLN** | 13 | 24,53% |
| **od 5 mln PLN do 10 mln PLN** | 2 | 3,77% |
| **od 10 mln PLN do 40 mln PLN** | 6 | 11,32% |
| **powyżej 40 mln PLN** | 3 | 5,66% |
| **Razem** | 53 | 100% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Respondentami byli zatem w przeważającej części przedstawiciele niewielkich podmiotów. Średnioroczne przychody do 5 mln złotych zadeklarowało łącznie 79,25% przedsiębiorstw. Jest to zbieżne z rankingiem wydawnictw (Gołębiewski, Waszczyk, 2014), prezentującym największe wydawnictwa w 2013 r. (przy czym nie wszystkie podmioty, które potencjalnie mogłyby znaleźć się w wykazie udostępniły swoje wyniki). Zestawienie uwzględniało 52 wydawnictwa, z czego tylko 37 osiągnęło w 2013 r. przychody ze sprzedaży książek powyżej 5 mln złotych. Przy uprzednio dokonanym założeniu, że na rynku funkcjonuje około 350 aktywnych wydawnictw należy zauważyć, że zgodnie z rankingiem zaledwie niecałe 11% podmiotów na rynku osiągało przychody wyższe niż 5 mln złotych rocznie.

Interesująca jest także analiza funkcji pełnionych przez osoby, które wypełniły ankietę. Komunikując się z wydawnictwami autor badania pisał: „*Respondentami są osoby odpowiedzialne za zarządzanie finansami w wydawnictwach książkowych, czyli np. właściciele, wiceprezesi ds. finansowych, dyrektorzy finansowi etc. Chciałbym poprosić o przesłanie tej wiadomości właśnie do osoby, która pełni nadrzędną rolę kierowniczą w Państwa wydawnictwie w zakresie zarządzania finansami*”[95].

[94] Są to tzw. wskaźniki struktury wyrażone w procentach (zob. Peuker, 1973, s. 85).
[95] Fragment wiadomości email wysyłanej do wydawnictw, jako pierwsza forma kontaktu.

Jeden z respondentów nie odpowiedział na to pytanie. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że w mniejszych wydawnictwach osoby kierujące sprawami finansowymi są obarczane często także innymi obowiązkami. Bywa, że łączą stanowiska zupełnie ze sobą niezwiązane, np. redaktora naczelnego oraz właśnie dyrektora ds. finansowych. Wraz z dalej postępującą, spodziewaną konsolidacją rynku, sytuacja ta będzie występowała coraz rzadziej. Większe podmioty będą potrzebowały bowiem wykwalifikowanych specjalistów z zakresu finansów. Kilka osób (5 odpowiedzi) wpisało wyłącznie słowo „*dyrektor*", zatem trudno jest zweryfikować, czym dany respondent się zajmuje, za co jest odpowiedzialny. Trudno jest także opracować klasyfikację odpowiedzi, ze względu na duże ich zróżnicowanie. Autor badania zaproponował zestawienie, które przedstawione jest w tabeli 3.2.

**Tabela 3.2. Kategorie stanowisk, zajmowanych przez respondentów badania**

| Kategoria stanowisk | Liczba odpowiedzi |
|---|---|
| **w randze dyrektora (w tym 1 zastępca)** | 21 |
| **w randze prezesa (w tym 2 wice)** | 9 |
| **właściciel (w tym 1 jednocześnie redaktor naczelny)** | 8 |
| **główny/a księgowy/a** | 4 |
| **w randze kierownika (w tym 1 szef działu prawnego)** | 4 |
| **sekretarz redakcji/wydawnictwa** | 2 |
| **redaktor naczelny (jako wyłącznie pełniona funkcja oficjalna)** | 1 |
| **spec. ds. organizacji i marketingu** | 1 |
| **st. referent** | 1 |
| **emeryt (były dyrektor, obecnie kierownik drukarni)** | 1 |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

W kilku przypadkach można mieć wątpliwość co do tego, czy respondentem była osoba rzeczywiście odpowiadająca za finanse przedsiębiorstwa. Bez znajomości danego podmiotu, jego struktury organizacyjnej oraz kultury bardzo trudno jest jednak dokonać takiej oceny. Dlatego też autor badania przyjął, że respondentami były osoby faktycznie odpowiedzialne za zarządzanie finansami w badanych podmiotach. Jedna z osób napisała, że jest emerytem, ale do końca 2014 r. pełniła funkcję „*Dyrektora Wydawnictwa*", a obecnie kieruje drukarnią. W tym przypadku również przyjęto, że ankietowany był dobrze zorientowany w finansowych i organizacyjnych sprawach wydawnictwa, jego odpowiedzi uznano za wiarygodne.

Kluczowe pytanie kwestionariusza, oznaczone numerem 1, sformułowane zostało następująco: „*czy w Państwa wydawnictwie stosowane jest budżetowanie operacyjne?*"

Jak już wcześniej wspomniano, pytanie to w dalszej fazie badania zostało uzupełnione prośbą o wskazanie przyczyn ewentualnego niestosowania tego instrumentu. Respondenci, którzy zaznaczyli odpowiedź „*NIE*" proszeni byli o uzasadnienie (o ile ich wersja kwestionariusza zawierała ten element) oraz o wypełnienie tzw. metryczki. Reszta ankietowanych proszona była o udzielenie odpowiedzi na pytania zawarte w całym kwestionariuszu.

Okazało się, że spośród badanych wydawnictw tylko w 19 z nich (35,85%) stosowane było budżetowanie operacyjne, a w 34 podmiotach (64,15%) nie używano tego narzędzia rachunkowości zarządczej[96] (wykres 3.3). Należy przy tym zaznaczyć, że wszyscy respondenci odpowiedzieli na to pytanie.

**Wykres 3.3. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o stosowanie w wydawnictwie budżetowania operacyjnego**
Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Interesująca jest analiza odpowiedzi respondentów uzasadniających niestosowanie budżetowania operacyjnego. 13 ankietowanych odpowiedziało na to pytanie. Jedna osoba nie udzieliła żadnej odpowiedzi (mimo, iż odesłała rozbudowaną wersję kwestionariusza, a w pytaniu o stosowanie budżetowania zaznaczyła opcję „*NIE*"). Jeden respondent zaznaczył, że instrument ten jest dla wydawnictwa nieznany,

[96] Istnieje interesujące badanie (Szadziewska, 2002) przedsiębiorstw produkcyjnych Polski północnej, wskazujące, że znaczna część analizowanych podmiotów (nawet dużych i średnich) nie stosowała budżetowania według ośrodków odpowiedzialności (zob. s. 104).

a jednocześnie, że jest to przedsiębiorstwo zbyt małe na jego stosowanie. Tę wypowiedź można interpretować w ten sposób, że w tym wydawnictwie nie stosuje się tego narzędzia, przez co jest ono dla nich nieznane. Są to jednak odpowiedzi zasadniczo sprzeczne, więc nie były one brane pod uwagę podczas dalszych analiz.

Odpowiedzi respondentów zostały przedstawione w tabeli 3.3.

**Tabela 3.3. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o przyczyny niestosowania budżetowania operacyjnego**

| Przyczyna niestosowania budżetowania operacyjnego | Liczba odpowiedzi | Procentowy udział odpowiedzi |
|---|---|---|
| JEST TO NARZĘDZIE DLA NAS NIEZNANE | 1 | 7,69% |
| JESTEŚMY PRZEDSIĘBIORSTWEM ZBYT MAŁYM NA STOSOWANIE BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO | 11 | 84,62% |
| INNE PRZYCZYNA | 1 | 7,69% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Zdecydowana większość respondentów wskazała na to, że reprezentują podmioty zbyt małe do tego, by konieczne było wdrażanie w nich budżetowania operacyjnego. Aż 69,23%[97] wydawnictw miało roczne obroty nieprzekraczające 1 mln złotych. Nie należy zatem dziwić się temu, że wśród przyczyn niestosowania omawianego instrumentu zdecydowanie dominuje niewystarczająca wielkość wydawnictw. Osoba, która wskazała na inną przyczynę napisała, że „*nie można zaplanować czegoś tak nieprzewidywalnego, jak wydatki, które uzależnione są od realizacji planu wydawniczego na uczelni: deklaracje złożenia książek do wydawnictwa oraz ich późniejsze realizacje pokrywają się w około 30%*”. Przyczyna leży zatem w specyfice zarządzania wydawnictwem uczelnianym. Warto także zauważyć, że była dostępna jeszcze jedna opcja: „*zrezygnowaliśmy ze stosowania tego narzędzia ze względu na (proszę podać przyczynę)*”. Żaden z respondentów jej jednak nie zaznaczył. Należy więc przyjąć, że koncepcja *Beyond Budgeting* była dla wydawców nieznana lub też jej założenia nie przekonały ich (przynajmniej do czasu, w którym przeprowadzane było niniejsze badanie).

W tabeli 3.4 przedstawiono dane metryczkowe podane przez respondentów, reprezentujących wydawnictwa stosujące budżetowanie operacyjne.

[97] 9 z 13 wydawnictw, których przedstawiciele uzasadnili niestosowanie budżetowania operacyjnego.

**Tabela 3.4. Dane metryczkowe respondentów, którzy zaznaczyli, że w wydawnictwach przez nich reprezentowanych jest stosowane budżetowanie operacyjne**

| Pytanie o: | Kafeteria | Liczba odpowiedzi | Procentowy udział odpowiedzi |
|---|---|---|---|
| **edukacyjny charakter wydawnictwa** | TAK | 11 | 57,89% |
| | NIE | 8 | 42,11% |
| **dopuszczalność rozwoju przez akwizycje** | TAK | 9 | 47,37% |
| | NIE | 10 | 52,63% |
| **średnie roczne przychody ze sprzedaży wydawnictwa za ostatnie 3 lata** | od 0 do 1 mln PLN | 7 | 36,84% |
| | od 1 mln PLN do 5 mln PLN | 3 | 15,79% |
| | od 5 mln PLN do 10 mln PLN | 2 | 10,53% |
| | od 10 mln PLN do 40 mln PLN | 4 | 21,05% |
| | powyżej 40 mln PLN | 3 | 15,79% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Należy zwrócić uwagę na fakt, że nie ma wśród analizowanych wydawnictw znaczącej przewagi tych o charakterze edukacyjnym. Co więcej, liczebność zbiorowości podmiotów dopuszczających możliwość rozwoju przez akwizycje jest tylko o jeden mniejsza od liczby wydawnictw, które takiej możliwości nie przewidują. Wśród wydawnictw stosujących budżetowanie operacyjne, zdecydowanie najwięcej (36,84%) jest podmiotów o średnich rocznych przychodach poniżej 1 mln złotych. Podmioty o przychodach powyżej 5 mln złotych stanowią blisko połowę całej analizowanej grupy. Zupełnie inaczej sytuacja przedstawia się w przedsiębiorstwach, które nie stosują budżetowania operacyjnego (34 wydawnictwa). Tylko dwa z nich mają średnie roczne przychody powyżej 5 mln złotych, a aż 22 poniżej 1 mln.

Na tym etapie analiz nie ma potrzeby sporządzania histogramu, czyli graficznej interpretacji rozkładu średniorocznych przychodów wydawnictw. Tendencja jest bowiem wyraźnie widoczna. Przeliczanie liczebności poszczególnych przedziałów w celu uzyskania tzw. natężeń liczebności może jedynie uwydatnić fakt, iż w badaniu wzięły udział głównie podmioty niewielkie, większe wydawnictwa mają zdecydowanie mniejszą reprezentację.

Pytanie drugie w kwestionariuszu dotyczyło długości (w dniach) opracowywania budżetu głównego przedsiębiorstwa. Na potrzeby analizy odpowiedzi poczyniono pewne założenia:

- miesiąc ma 30 dni;
- jeśli respondent podał przedział dni, wówczas do dalszych analiz była brana pod uwagę średnia arytmetyczna, której argumentami były skrajne wartości podanego przedziału.

Interpretację odpowiedzi respondentów należy rozpocząć od ustalenia, czy mamy do czynienia z rozkładem typowym, czy też nietypowym, co warunkuje zastosowanie odpowiednich narzędzi statystycznych (zob. Pułaska-Turyna, 2008, s. 103). Ustalmy przedziały klasowe, dla których następnie obliczymy liczebności. Można na wstępie zaproponować następujące trzy przedziały klasowe:

- 0 - 10 dni (wydawnictwa poświęcają bardzo niewiele czasu na budżetowanie);
- 11 – 90 dni (typowa liczba dni przeznaczanych na budżetowanie przez wydawnictwa, uwzględniając doświadczenia autora oraz literaturę przedmiotu);
- 91-180 dni (wydawnictwa poświęcają bardzo dużo czasu na budżetowanie).

Możemy określić liczebności, częstości oraz udział procentowy[98] poszczególnych przedziałów, co prezentuje tabela 3.5.

**Tabela 3.5. Analiza długości trwania (w dniach) opracowywania budżetu głównego przedsiębiorstwa**

| Długość trwania (w dniach) opracowywania budżetu głównego przedsiębiorstwa | Liczebność | Częstość[99] | Udział procentowy |
|---|---|---|---|
| **1 – 10** | 5 | 0,26 | 26% |
| **11 – 90** | 11 | 0,58 | 58% |
| **91 - 180** | 3 | 0,16 | 16% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Na podstawie tak przedstawionych danych trudno jeszcze wnioskować o typowości rozkładu. Problem stanowią różne szerokości przedziałów (zob. Pułaska-Turyna, 2008, s. 38). W celu zniwelowania różnic obliczymy natężenia liczebności. Jako rozpiętość bazową przyjęto najszerszy przedział, czyli 90 dni. Wyniki obliczeń znajdują się w tabeli 3.6.

[98] Na podstawie Pułaska-Turyna, 2008, s. 29.
[99] Są to tzw. wskaźniki struktury wyrażone w ułamkach (zob. Peuker, 1973, s. 85).

**Tabela 3.6. Natężenia liczebności na jednostki długości przedziałów**

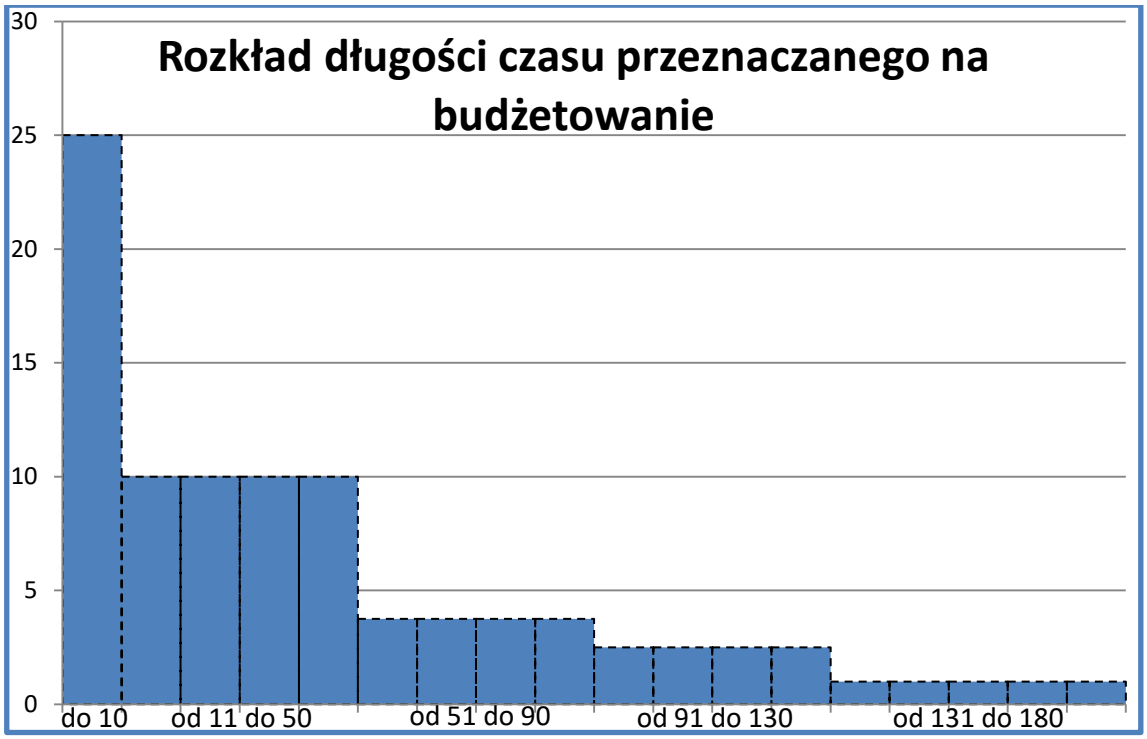
| Długość trwania (w dniach) opracowywania budżetu głównego przedsiębiorstwa | Natężenie liczebności na jednostkę długości przedziału (szerokość bazowa równa 90 dni) |
|---|---|
| **1 – 10** | 45 |
| **11 – 90** | 12,38 |
| **91 - 180** | 3 |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Można zatem skonstruować histogram (wykres 3.4). Zaleca się jednak, by histogram sporządzać uwzględniając przynajmniej 5 przedziałów[100] (zob. *Histogram*, 2015). Przyjęto zatem następujące klasy (w nawiasach podano natężenia liczebności na jednostkę długości przedziału przy założeniu, że rozpiętość bazowa wynosi 50 dni):

- 1-10 (25);
- 11-50 (10);
- 51-90 (3,75);
- 91-130 (2,5);
- 131-180 (1).

[100] Niektórzy autorzy sugerują, że powinno być przynajmniej 6, czy też nawet 10 klas, a ich liczbę określa się np. na podstawie wartości pierwiastka kwadratowego z liczebności danej zbiorowości (zob. Pułaska-Turyna, 2008, s. 30; Szulc, 1969, s. 86). W naszym przypadku zbiorowość jest mało liczna, dlatego też zaproponowano podział na 5 klas.




**Wykres 3.4. Histogram – rozkład długości czasu przeznaczanego na budżetowanie**
Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Na osi odciętych znajdują się przyjęte wcześniej przedziały długości czasu (w dniach) przeznaczanego na budżetowanie, natomiast oś rzędnych reprezentuje wartości natężenia liczebności. Analizując powyższy wykres należy zwrócić uwagę na fakt, że nie mamy do czynienia z rozkładem typowym[101]. Badane zagadnienie należy zatem opisać za pomocą miar pozycyjnych (wyliczenia i interpretacje opracowano na podstawie Pułaska-Turyna, 2008).

Obliczmy zatem kwartyle, które informują o położeniu rozkładu. Do obliczeń posłuży szereg szczegółowy uporządkowany, który powstał z odpowiedzi udzielonych przez respondentów. Ustalenie klas oraz ich liczebności miało na celu jedynie analizę typowości rozkładu i określenie zestawu narzędzi analitycznych, które należy w danej sytuacji zastosować.

Mediana wynosi 30 dni, co można teoretycznie interpretować następująco: przynajmniej połowa badanych wydawnictw poświęca na budżetowanie operacyjne co

[101] Potwierdza to również test normalności Shapiro-Wilka. Wyliczona wartość statystyki testowej wyniosła W=0,84512, odczytana z tablicy wartość krytyczna (dla poziomu prawdopodobieństwa p=0,05) jest równa 0,901. Należy wyciągnąć zatem wniosek, że (dla założonego poziomu istotności) rozkład zmiennej nie jest zbliżony do normalnego.

najmniej 30 dni, jak również przynajmniej połowa wydawnictw uczestniczących w badaniu przeprowadza proces budżetowania w 30 dni lub krócej. Kwartyl pierwszy[102] jest równy 10,5 dnia, wnioskować zatem należy, iż: co najmniej 25% wydawnictw uczestniczących w badaniu poświęca na budżetowanie nie więcej niż 10,5 dnia, ale także przynajmniej 75% badanych podmiotów przeznacza 10,5 dnia lub więcej na realizację tego procesu. Kwartyl trzeci wynosi natomiast 82,5 dnia. Oznacza to, iż przynajmniej ¾ analizowanych przedsiębiorstw przeprowadza budżetowanie w 82,5 dnia (lub krócej), a co najmniej ¼ potrzebuje 82,5 dnia lub więcej na wykonanie zadań dotyczących sporządzania budżetów.

Można zatem obliczyć tzw. odchylenie ćwiartkowe, które wynosi 36 dni. Dysponujemy więc informacją o zróżnicowaniu w rozkładzie, ale tylko w jego środkowej części, która „*informuje o przeciętnym odchyleniu od mediany dla połowy środkowych jednostek zbiorowości*”[103] (zob. Pułaska-Turyna, 2008, s. 80-81).

W celu pogłębienia analizy odpowiedzi respondentów na niniejsze pytanie warto doliczyć również tzw. współczynnik zmienności (pozycyjny), który w naszym przypadku jest równy aż 120%. Wskazuje to na niezwykle silne zróżnicowanie badanej cechy.

Uzupełniając powyższe rozważania należy obliczyć współczynnik asymetrii (pozycyjny). Jest on równy 0,46, co świadczy o umiarkowanej prawostronnej (dodatniej) asymetrii rozkładu. Dotyczy to jednak tylko rozkładu w centralnej jego części.

Odpowiedzi respondentów (po zastosowaniu powyższych wyliczeń) zostały przedstawione w tabeli 3.7.

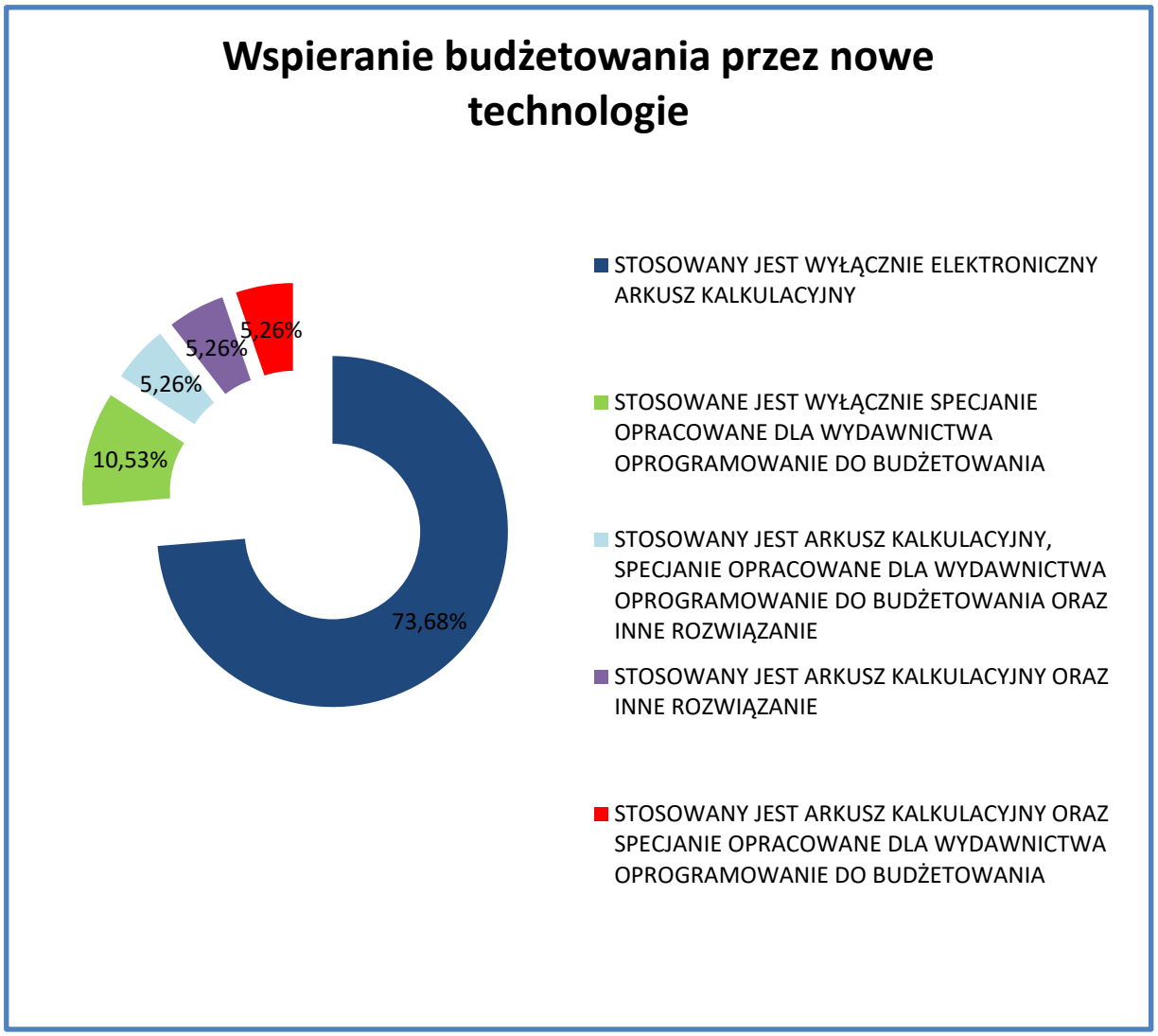
**Tabela 3.7. Analiza za pomocą miar pozycyjnych długości trwania (w dniach) opracowywania budżetu głównego przedsiębiorstwa**

| Kwartyl pierwszy | Mediana | Kwartyl trzeci | Odchylenie ćwiartkowe | Współczynnik zmienności (pozycyjny) | Współczynnik asymetrii (pozycyjny) |
|---|---|---|---|---|---|
| 10,5 dnia | 30,00 dni | 82,5 dnia | 36 dni | 120% | 0,46 |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

[102] Zwany inaczej dolnym, kwartyl trzeci można określać mianem górnego (Peuker, 1973, s. 105-106).
[103] Trafnie zinterpretował to także B. Szulc (1969, s. 225), który określił odchylenie ćwiartkowe „*jako średnią rozpiętość wartości cechy w dwóch środkowych ćwiartkach zbiorowości*”.

Kolejne pytanie zostało sformułowane następująco: „*w jaki sposób wspierane jest przeprowadzanie budżetowania operacyjnego przez nowe technologie?*” Rozkład odpowiedzi pokazany jest na wykresie 3.5.




**Wykres 3.5. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o sposób wspierania budżetowania przez nowe technologie**
Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Ze względu na fakt, iż respondentami byli przede wszystkim reprezentanci niewielkich wydawnictw, dominującą odpowiedzią był elektroniczny arkusz kalkulacyjny. Jest to narzędzie stosunkowo tanie (istnieją na rynku także rozwiązania bezpłatne), które zazwyczaj oferuje duże możliwości konfiguracyjne. Konstrukcja odpowiednich tabel oraz formuł nie jest nadmiernie trudna, nie wymaga specjalistycznej wiedzy informatycznej. Jest to właśnie przyczyną popularności tego rozwiązania, które

wydaje się wystarczające w przypadku podmiotów o niezbyt rozbudowanych strukturach, czy też oferujących nieliczne kategorie produktów. Aż w 89,47% badanych wydawnictw stosowany był arkusz kalkulacyjny jako samodzielne lub uzupełniające narzędzie do budżetowania. Warto zauważyć, że żaden z respondentów nie zaznaczył opcji „*STOSOWANE JEST OPROGRAMOWANIE DO BUDŻETOWANIA PRODUKOWANE SERYJNIE*". W kolejnych badaniach warto sprawdzić, jaka jest przyczyna takiego stanu rzeczy. Być może tego typu oprogramowanie jest zbyt drogie lub też zupełnie niedopasowane do profilu działalności wydawniczej.

Należy przy tym zaznaczyć, że dwóch respondentów zaznaczyło odpowiedź „*INNE ROZWIĄZANIE*". Jedno z wydawnictw stosowało także arkusz kalkulacyjny oraz oprogramowanie dedykowane, a respondent dopisał, że „*wspomagamy się dedykowanym programem do zarządzania procesami*". W drugim przypadku, w przedsiębiorstwie stosowany był arkusz kalkulacyjny oraz „*oprogramowanie własne oparte na narzędziu analitycznym Qlikview - zawiera pełny budżet kosztowy prezentujący realizację i odchylenia w czasie rzeczywistym oraz własna aplikacja oparta na postgreSQL i C++ - zawiera kroczący plan wydawniczy pozwalający śledzić w czasie rzeczywistym rozkład kosztów i rentowności na poszczeg. tytułach*". W 10,53% wydawnictw stosowane jest wyłącznie specjalnie dedykowane oprogramowanie wspierające budżetowanie. Uwzględniając powyższą wypowiedź ankietowanego, którzy zaznaczył „*INNE ROZWIĄZANIE*" (*de facto* stosuje dedykowane rozwiązanie) oraz wydawnictwa, które wskazały, że stosują m.in. specjalnie przygotowane dla nich oprogramowanie do budżetowania, odsetek ten wzrasta do 26,31%. Jest to stosunkowo duża wielkość, biorąc pod uwagę sporą podaż na rynku gotowych produktów informatycznych, wspomagających proces budżetowania w przedsiębiorstwach.

Pytanie czwarte dotyczyło stosowanych metod budżetowania. Wszyscy respondenci odpowiedzieli na to pytanie. W tabeli 3.8 znajduje się rozkład ich odpowiedzi.

**Tabela 3.8. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o stosowane metody budżetowania**

| Stosowane metody budżetowania | Liczba odpowiedzi | Procentowy udział odpowiedzi |
|---|---|---|
| **WYŁĄCZNIE PARTYCYPACYJNA** | 5 | 26,32% |
| **WYŁĄCZNIE PRZYROSTOWA** | 1 | 5,26% |
| **PARTYCYPACYJNA, ODGÓRNA, "OD ZERA",** | 1 | 5,26% |

| | | |
|---|---|---|
| **PROCENTU OD SPRZEDAŻY, STATYCZNA** | | |
| **PARTYCYPACYJNA, ODGÓRNA, KROCZĄCA** | 1 | 5,26% |
| **PARTYCYPACYJNA, PRZYROSTOWA, PROCENTU OD SPRZEDAŻY** | 1 | 5,26% |
| **PARTYCYPACYJNA, ELASTYCZNA** | 1 | 5,26% |
| **ODGÓRNA, PRZYROSTOWA** | 3 | 15,79% |
| **ODGÓRNA, PRZYROSTOWA, PROCENTU OD SPRZEDAŻY, STATYCZNA** | 3 | 15,79% |
| **ODGÓRNA, PROCENTU OD SPRZEDAŻY** | 2 | 10,53% |
| **KROCZĄCA, PRZYROSTOWA** | 1 | 5,26% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Można również przeanalizować częstotliwość występowania danej metody w odpowiedziach respondentów (wyniki zostały przedstawione w tabeli 3.9).

**Tabela 3.9. Częstotliwość stosowania poszczególnych metod budżetowania**

| Metoda budżetowania | Liczba odpowiedzi | Częstotliwość stosowania metody |
|---|---|---|
| **PARTYCYPACYJNA** | 9 | 47,37% |
| **ODGÓRNA** | 10 | 52,63% |
| **KROCZĄCA** | 2 | 10,53% |
| **PRZYROSTOWA** | 9 | 47,37% |
| **„OD ZERA”** | 1 | 5,26% |
| **PROCENTU OD SPRZEDAŻY** | 7 | 36,84% |
| **ELASTYCZNA** | 1 | 5,26% |
| **STATYCZNA** | 4 | 21,05% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Najczęściej stosowanymi metodami były zatem: odgórna, partycypacyjna, przyrostowa oraz procentu od sprzedaży. Te dwie ostatnie metody należy uznać za łatwe do wdrożenia oraz stosowania, co jest zapewne powodem ich dużej popularności. Metoda partycypacyjna jest stosowana w pięciu wydawnictwach jako wyłączna technika sporządzania budżetów, a w czterech podmiotach jako jedna z wielu. Warto także zaznaczyć, że w dwóch przypadkach metody odgórna oraz partycypacyjna były stosowane obok siebie, zapewne do sporządzania różnych budżetów. Wbrew pozorom zatem, nie są to odpowiedzi sprzeczne. Część budżetów może być sporządzana odgórnie, a pozostałe partycypacyjnie. Odgórne sporządzanie budżetów teoretycznie sprawdza się dobrze w niewielkich podmiotach. Metoda ta stosowana była w:

- trzech przedsiębiorstwach o rocznych przychodach nieprzekraczających 1 mln złotych;

- w dwóch o rocznych przychodach od 1 do 5 mln złotych;
- w jednym o rocznych przychodach między 5 a 10 mln złotych (stosowano także metodę partycypacyjną, „od zera”, procentu od sprzedaży oraz statyczną);
- w trzech o rocznych przychodach od 10 do 40 mln złotych (wszyscy respondenci zaznaczyli także metodę procentu od sprzedaży, a jeden wskazał również metody: przyrostową oraz statyczną);
- w jednym o rocznych przychodach powyżej 40 mln złotych (stosowano także metodę partycypacyjną oraz kroczącą).

Z powodu opisanego powyżej nie dziwi fakt stosowania w większych podmiotach (średnioroczne przychody powyżej 5 mln złotych) jednocześnie metod partycypacyjnej oraz odgórnej. Jednakże w wydawnictwach o obrotach od 10 do 40 mln złotych żaden z respondentów nie zaznaczył takiej kombinacji. Wskazywano jednak na stosowanie technik upraszczających (np. procentu od sprzedaży), które znacznie skracają czas sporządzania budżetów.

Tylko jeden respondent wskazał na stosowanie metody elastycznej (dynamicznej). Tworzenie różnych wariantów budżetów jest bardzo czasochłonne. Zwłaszcza w wydawnictwach, które wydają i wznawiają wiele tytułów publikacji w ciągu roku, może okazać się to bardzo skomplikowanym i czasochłonnym zadaniem.

Do refleksji zmusza fakt, że metodę kroczącą wskazało zaledwie dwóch respondentów (tylko jedna osoba wskazała technikę „*OD ZERA*”, która jednak jest bardzo pracochłonna, jej rzadkie stosowanie można uznać za uzasadnione). Kroczące sporządzanie budżetów jest wskazane np. w warunkach częstych zmian w otoczeniu, co w przypadku przede wszystkim wydawnictw o charakterze edukacyjnym ma właśnie miejsce. Jeden z respondentów, który zaznaczył tę opcję nie jest jednak przedstawicielem tego typu wydawnictw.

Następne pytanie w kwestionariuszu związane było z dopuszczalnością tworzenia nowych zespołów zadaniowych z odrębnymi budżetami (np. dotyczącymi nieplanowanych wcześniej projektów) w trakcie trwania okresu realizacji budżetu. Respondenci, którzy zaznaczyli opcję „*TAK*” proszeni byli o podanie przynajmniej jednej przykładowej okoliczności, która uzasadniałaby utworzenie takiego zespołu. Rozkład odpowiedzi przedstawiono w tabeli 3.10. Wszyscy respondenci odpowiedzieli na to pytanie.

**Tabela 3.10. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o dopuszczalność tworzenia nowych zespołów zadaniowych z odrębnymi budżetami w trakcie trwania okresu realizacji budżetu**

| Czy w trakcie trwania okresu realizacji budżetu dopuszcza się tworzenie nowych zespołów zadaniowych z odrębnymi budżetami? | Liczba odpowiedzi | Procentowy udział odpowiedzi |
|---|---|---|
| **TAK** | 10 | 52,63% |
| **NIE** | 9 | 47,37% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Wszyscy respondenci, którzy odpowiedzieli twierdząco na to pytanie podali przynajmniej jedną okoliczność, uzasadniającą tworzenie nowych zespołów. Odpowiedzi były następujące[104]:

- „*np. przy uroczystościach związanych z jakąś rocznicą - 70-lecie Uczelni;*
- *akwizycje, nowe modele biznesowe;*
- *dział e-commerce, który powstał w związku z rozwojem sprzedaży e-booków oraz sprzedaży książek tradycyjnych w Internecie;*
- *np. powstanie nowego imprintu*[105]*;*
- *przygotowywanie wydań encyklopedycznych lub leksykonów;*
- *nawiązanie kontaktu z nowym kontrahentem (np. tak jak teraz ze znanym niemieckim wydawnictwem), otrzymanie do wydania wielce obiecującego tytułu, nowe technologie itp.;*
- *pojawienie się na rynku nowej książki świetnego autora. Kupno praw do takiego bestsellera mogło nie być ujęte w budżecie, a przecież nie można takiej okazji „przepuścić". Promocja takiego tytułu też wymaga znacznych nakładów, choć te pojawią się raczej w kolejnym budżecie;*
- *otrzymanie grantu lub wsparcia finansowego od sponsora;*
- *dzieje się tak w przypadku niespodziewanych sukcesów sprzedażowych (bestsellerów)*;
- *dodatkowe wprowadzenie do planu wydawniczego tytułu rokującego duży zysk*".

Są to okoliczności typowe dla działalności o charakterze wydawniczym (choć przyznać należy, że część z nich uzasadnia bardziej wprowadzanie korekt do budżetu,

[104] Ze względu na niewielką liczbę odpowiedzi, autor zdecydował się przytoczyć wszystkie wypowiedzi respondentów. Jeśli nie zaznaczono inaczej, wypowiedzi respondentów w niniejszej pracy cytowane są dokładnie, poprawiane są drobne błędy np. literówki, niekiedy konstrukcje stylistyczne.
[105] Nowa, dodatkowa marka wydawnictwa.

a nie tworzenie nowych zespołów zadaniowych). Dziwi zatem fakt, że w przypadku dziewięciu wydawnictw, których z pewnością dotyczą podobne sytuacje, nie jest dozwolone tworzenie nowych zespołów zadaniowych w trakcie trwania okresu budżetowego. Ogranicza się przez to elastyczność funkcjonowania przedsiębiorstw, hamuje ich rozwój. Takie stosowanie budżetowania nie wydaje się właściwe.

Szóste pytanie w kwestionariuszu zostało sformułowane następująco: „*czy w trakcie trwania okresu realizacji budżetu dopuszcza się wprowadzanie korekt do budżetu głównego?*" Podobnie jak w poprzednim pytaniu respondenci, którzy zaznaczyli opcję „*TAK*" proszeni byli o podanie przynajmniej jednej przykładowej okoliczności, która uzasadniałaby wprowadzenie takiej korekty. Odpowiedzi przedstawiono w tabeli 3.11. Wszyscy respondenci odpowiedzieli na to pytanie.

**Tabela 3.11. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o dopuszczalność wprowadzania korekt do budżetu głównego w trakcie trwania jego realizacji**

| Czy w trakcie trwania okresu realizacji budżetu dopuszcza się wprowadzanie korekt do budżetu głównego? | Liczba odpowiedzi | Procentowy udział odpowiedzi |
|---|---|---|
| **TAK** | 16 | 84,21% |
| **NIE** | 3 | 15,79% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Dwie osoby, pomimo zaznaczenia odpowiedzi „*TAK*", nie podały żadnej okoliczności uzasadniającej wprowadzania korekt do budżetu. Pozostali respondenci podali następujące przyczyny:

- „*zwycięstwo lub brak zwycięstwa złożonego projektu - czyli jest finansowanie lub nie z zewnątrz;*
- *zmiany w planie wydawniczym spowodowane nieterminowym dostarczaniem materiałów autorskich wpływają na poziom realizacji planu sprzedaży oraz zakres budżetowanych działań promocyjnych. Zmienia się również poziom kosztów produkcyjnych i redakcyjnych;*
- *głównie korekty w prognozach sprzedaży;*
- *w przypadku istotnej zmiany planu wydawniczego;*
- *zmiany w przepisach prawa oświatowego i inne zmiany prawne, weryfikacja poziomu sprzedaży uwzgledniająca zmiany w sprzedaży produktów w roku poprzednim;*

- *wydania na zlecenie powodujące wzrost kosztów i wzrost sprzedaży, załamanie sprzedaży;*
- *zazwyczaj spadek/wzrost sprzedaży. Zmiany właścicielskie;*
- *pozyskanie dodatkowych środków finansowych;*
- *np. zakupy związane z awariami sprzętu;*
- *dzieje się tak w przypadku niespodziewanych sukcesów sprzedażowych (bestsellerów);*
- *zmiana ilości produktów planowanych;*
- *korekty związane są z dodatkowymi środkami finansowymi przeznaczonymi na realizację zadań bądź zmianami w planie wydawniczym;*
- *zmiana podstawowych założeń;*
- *realizacja celu naukowego lub dydaktycznego*".

Podobnie jak w przypadku poprzedniego pytania są to okoliczności typowe dla wydawnictw. Mimo to w trzech podmiotach wyklucza się wprowadzanie korekt do budżetu głównego w trakcie jego realizacji. Interesujące jest to, że jedno z nich ma charakter edukacyjny, a przecież tego typu podmioty muszą mierzyć się ze znacznymi, częstymi oraz niespodziewanymi zmianami w swoim otoczeniu. Wszystkie trzy wydawnictwa mają średnioroczne przychody na poziomie powyżej 10 mln złotych (jedno nawet powyżej 40 mln złotych). W tak dużych podmiotach można spodziewać się wielu okoliczności, które powinny wpływać w ciągu roku budżetowego na konieczność zmiany głównego planu działalności. W tych jednak wydawnictwach ogranicza się elastyczność ich funkcjonowania. Bardzo ciekawe były także odpowiedzi jednego z respondentów, który zaznaczył, że dopuszczalne jest tworzenie odrębnych zespołów zadaniowych (w przypadku akwizycji lub nowych modeli biznesowych) i jednocześnie, że nie jest możliwe tworzenie korekt do budżetu głównego. Powoływanie nowych zespołów z odrębnymi budżetami powinno znajdować odzwierciedlenie w budżecie głównym. Być może jednak zakłada się, że wprowadzanie nowych modeli biznesowych, czy też dokonywanie akwizycji będzie zawsze odbywało się w kolejnym roku budżetowym, gdyż ich przygotowanie wymaga dużego nakładu czasu. Zespół jest powoływany, ale jego budżet jest zazwyczaj na tyle niewielki, że nie opłaca się dokonywać całej procedury zmiany tzw. *master budget*.

Pytanie siódme stanowiło kontynuację zagadnienia poruszonego w punkcie poprzednim. Proszono w nim o podanie częstotliwości (przeciętnej w ciągu roku)

wprowadzania korekt do budżetów (o ile są one dopuszczalne w danym wydawnictwie). Jedna osoba nie zaznaczyła żadnej opcji, dopisała obok pytania: „*tego nie możemy zaprogramować*”. Żaden z respondentów nie zaznaczył opcji „*7-12 RAZY W ROKU*” oraz „*POWYŻEJ 12 RAZY W ROKU*”. Rozkład odpowiedzi przedstawiono w tabeli 3.12. Nie sporządzono histogramu ze względu na fakt, że mamy tutaj do czynienia jedynie z dwoma przedziałami, co ze względów formalnych wyklucza stosowanie tego typu analizy.

**Tabela 3.12. Procentowy rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie o przeciętną częstotliwość wprowadzania korekt do budżetu podczas jego realizacji**

| Jak często (przeciętnie) dopuszcza się korygowanie budżetu głównego w trakcie trwania okresu budżetowego? | Liczba odpowiedzi | Procentowy udział odpowiedzi |
|---|---|---|
| **1-2 RAZY W ROKU** | 9 | 60% |
| **3-6 RAZY W ROKU** | 6 | 40% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Odpowiedzi wskazują na to, że wydawnictwa niechętnie dokonują zmian w budżetach. Jest to naturalne zjawisko, gdyż wprowadzenie zmian w jednym budżecie zazwyczaj implikuje konieczność korygowania innych zestawień, co jest zadaniem często czasochłonnym oraz skomplikowanym. Widać zatem wyraźnie, że w badanych przedsiębiorstwach dokonuje się zmian w budżetach tylko w razie występowania ważnych okoliczności.

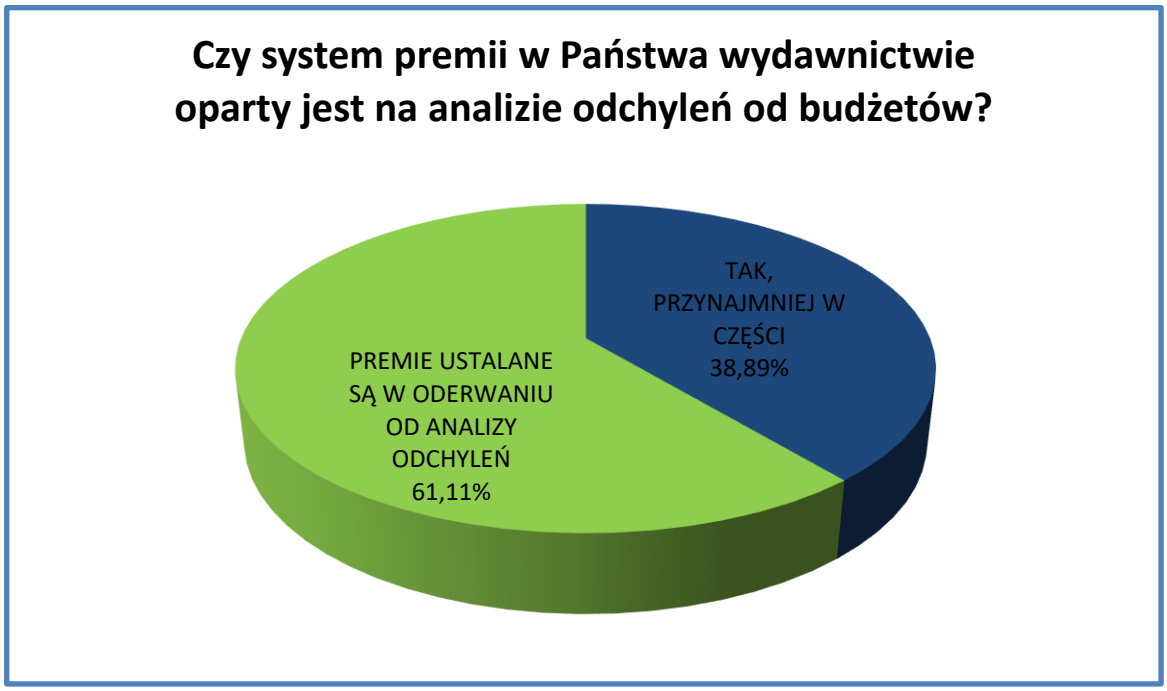
Kolejne pytanie dotyczyło sposobu ustalania premii, tzn. czy były one wyznaczane na podstawie analizy odchyleń. Jeden z respondentów nie odpowiedział na to pytanie. Rozkład odpowiedzi ankietowanych przedstawiono w tabeli 3.13.

**Tabela 3.13. Procentowy rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie o stosowanie analizy odchyleń do wyznaczania wysokości premii**

| Czy system premii w Państwa wydawnictwie oparty jest na analizie odchyleń od budżetów? | Liczba odpowiedzi | Procentowy udział odpowiedzi |
|---|---|---|
| TAK, W CAŁOŚCI | 1 | 5,56% |
| TAK, W CZĘŚCI | 6 | 33,33% |
| PREMIE USTALANE SĄ W ODERWANIU OD ANALIZY ODCHYLEŃ | 11 | 61,11% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Warto także przedstawić rezultaty, gdyby pytanie brzmiało: „*czy system premii w Państwa wydawnictwie oparty jest choć w części na analizie odchyleń od budżetów?*" Wyniki przedstawia wykres 3.6.




**Wykres 3.6. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o stosowanie analizy odchyleń do wyznaczania wysokości premii – dalsza analiza**
Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

W przeważającej liczbie wydawnictw nie stosuje się zatem analizy odchyleń do wyznaczania premii pracowników. Warto byłoby przeprowadzić kolejne badania, które wykazałyby, czy wydawnictwa w ogóle stosują analizę odchyleń oraz jeśli tak, to w jakim zakresie.

Pytanie dziewiąte dotyczyło jawności danych budżetowych. Jeden z respondentów napisał „*nie mogę odpowiedzieć w odniesieniu do całej uczelni - tylko*

*w odniesieniu do wydawnictwa*" i o takie podejście chodziło autorowi badania. Wszyscy respondenci odpowiedzieli na to pytanie. Dwóch z nich zaznaczyło jednocześnie pozornie sprzeczne odpowiedzi: „*DOSTĘP DO WSZYSTKICH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ WSZYSCY KIEROWNICY DZIAŁÓW" oraz „DOSTĘP DO POSZCZEGÓLNYCH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ KIEROWNICY DZIAŁÓW, KTÓRYCH DANY BUDŻET DOTYCZY*". Być może ankietowani zaznaczając drugą z powyżej przytoczonych opcji, chcieli wyraźnie zaakcentować fakt, że pracownicy poszczególnych działów nie mają dostępu do danych budżetowych. W kolejnych badaniach warto wyjaśnić tę interesującą kwestię. Jeden z respondentów zaznaczył odpowiedź „*INNE ROZWIĄZANIE*" i napisał: „*dane są ogólnodostępne, bo jest to jeden ze sposobów wyznaczania celów. Oczywiście poza danymi wrażliwymi (płace itp.)*". Na potrzeby niniejszej analizy odpowiedź tę uznano za równoważną zaznaczeniu odpowiedzi pierwszej, brzmiącej: „*DANE BUDŻETOWE SĄ OGÓLNODOSTĘPNE, BUDŻETY SĄ W PEŁNI JAWNE DLA WSZYSTKICH CZŁONKÓW ORGANIZACJI*". Należy bowiem przyjąć, że w przypadku danych wrażliwych są one niedostępne dla wszystkich pracowników w większości nawet najbardziej liberalnych pod względem jawności danych przedsiębiorstw na świecie (co wynika np. z przepisów prawa dotyczącego ochrony danych osobowych, tajemnic handlowych etc.) Żaden z respondentów nie zaznaczył opcji „*DOSTĘP DO POSZCZEGÓLNYCH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ KIEROWNICY WRAZ Z PRACOWNIKAMI DZIAŁÓW, KTÓRYCH DANY BUDŻET DOTYCZY*". Odpowiedzi respondentów prezentowane są w tabeli 3.14.

**Tabela 3.14. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o poziom jawności danych budżetowych**

| Poziom jawności danych budżetowych | Liczba odpowiedzi | Procentowy udział odpowiedzi |
|---|---|---|
| **DANE BUDŻETOWE SĄ OGÓLNODOSTĘPNE, BUDŻETY SĄ W PEŁNI JAWNE DLA WSZYSTKICH CZŁONKÓW ORGANIZACJI** | 5 | 26,32% |
| **DOSTĘP DO WSZYSTKICH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ WSZYSCY KIEROWNICY DZIAŁÓW** | 6 | 31,58% |

| | | |
|---|---|---|
| **DOSTĘP DO WSZYSTKICH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ WYBRANI KIEROWNICY DZIAŁÓW** | 2 | 10,53% |
| **DOSTĘP DO POSZCZEGÓLNYCH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ KIEROWNICY DZIAŁÓW, KTÓRYCH DANY BUDŻET DOTYCZY** | 3 | 15,79% |
| **DOSTĘP DO WSZYSTKICH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ WSZYSCY KIEROWNICY DZIAŁÓW ORAZ DOSTĘP DO POSZCZEGÓLNYCH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ KIEROWNICY DZIAŁÓW, KTÓRYCH DANY BUDŻET DOTYCZY** | 2 | 10,53% |
| **DOSTĘP DO WSZYSTKICH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ WYBRANI KIEROWNICY DZIAŁÓW ORAZ DOSTĘP DO POSZCZEGÓLNYCH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ KIEROWNICY DZIAŁÓW, KTÓRYCH DANY BUDŻET DOTYCZY** | 1 | 5,26% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Stosunkowo popularnym rozwiązaniem jest udostępnianie budżetów wszystkim członkom organizacji. Takie podejście jest zgodne z filozofią *Beyond Budgeting*, zakładającą pełną transparentność i ogólną dostępność wewnętrznych informacji przedsiębiorstwa. Pracownicy wiedzą m.in. do jakich celów dążą ich działy, ale również jakie osiągniecia wyznaczono dla całego podmiotu. Zaskakujący jest natomiast fakt, że wśród respondentów, którzy zaznaczyli tę opcję tylko w jednym przypadku stosowane jest budżetowanie metodą partycypacyjną, a w trzech wydawnictwach wybrano metodę odgórną.

Pytanie dziesiąte związane było z zakresem zmian, planowanych do wdrożenia (w ciągu dwóch lat) w wydawnictwie względem budżetowania operacyjnego. Jedna osoba nie odpowiedziała na to pytanie. Żaden z respondentów nie zaznaczył odpowiedzi „*REZYGNACJA Z BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO NA RZECZ INNYCH METOD RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ*”. Należy zatem ponownie przyjąć, ze koncepcja *Beyond Budgeting* była wydawcom nieznana lub też jej założenia nie były dla nich wystarczająco przekonujące. Rozkład odpowiedzi respondentów przedstawiony jest w tabeli 3.15.

**Tabela 3.15. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o zakres zmian względem procesu budżetowania operacyjnego, które są planowane do wdrożenia w wydawnictwach w ciągu najbliższych dwóch lat (od momentu przeprowadzenia badania)**

| Zakres zmian | Liczba odpowiedzi | Procentowy udział odpowiedzi |
|---|---|---|
| UDOSKONALANIE I DOSTOSOWYWANIE DO BIEŻĄCYCH WYMAGAŃ RYNKU STOSOWANYCH PROCEDUR BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO | 6 | 33,33% |
| UDOSKONALANIE I DOSTOSOWYWANIE DO BIEŻĄCYCH WYMAGAŃ RYNKU STOSOWANYCH PROCEDUR BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO ORAZ WSPARCIE BUDŻETOWANIA PRZEZ WPROWADZENIE INNYCH NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ | 3 | 16,67% |
| NIE SĄ PLANOWANE ŻADNE ISTOTNE ZMIANY | 9 | 50% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

W połowie wydawnictw zmiany nie są planowane, w pozostałych mają być one odpowiedzią na nowe wymagania rynkowe[106]. W zaledwie trzech podmiotach myśli się o włączeniu do procedury innych instrumentów rachunkowości zarządczej. Oznacza to, że planowany rozwój systemów budżetowania w wydawnictwach będzie raczej powolny, nie należy oczekiwać rewolucji w tym zakresie.

Pytanie jedenaste dotyczyło wad budżetowania operacyjnego. Sześciu respondentów nie wskazało żadnych cech ujemnych. Uzyskano następujące wypowiedzi (jeśli podawano więcej niż jeden mankament, proszono o uszeregowanie ich od najważniejszego do najmniej istotnego):

- „*ilość nowych produktów wprowadzanych co roku na rynek;*
- *niestabilność planowania i egzekwowania terminów przekazywania materiałów autorskich. Konsekwencją są trudności z zaplanowaniem rozkładu kosztów i przychodów w czasie, konieczność korygowania budżetów jednostek w trakcie roku obrotowego;*
- *trudność w zaplanowaniu sprzedaży, szczególnie tytułów wskazanych jako bestseller, zbyt duża ilość nowych produktów (tytułów) wprowadzanych do obrotu;*

[106] Podczas konstruowania ankiety przyjęto założenie, że jeżeli w wydawnictwie są planowane do wdrożenia nowe narzędzia controllingu, wówczas stosowane procedury budżetowania będą musiały zostać poddane korektom (choćby dostosowawczym), które przy okazji będą tak konstruowane by adaptowały budżetowanie do aktualnych wymagań rynkowych.

- *1. Cała produkcja wydawnicza jest "prototypowa" więc na poziomie poszczególnych produktów mogą występować duże odchylenia realizacji w stosunku do założeń (sukces/porażka tytułu) 2. Pewne rodzaje kosztów są zmienne i zależą od poziomu sprzedaży, np. tantiemy lub zakładanego poziomu sprzedaży - druk. W tym przypadku budżetujemy wskaźniki 3. Istotne są parametry niekosztowe, które przekładają się na efekty biznesowe np. zwroty i osad magazynowy, które również budżetujemy wskaźnikiem;*
- *ilość uczniów w poszczególnych klasach w szkołach, udział w rynku w poszczególnej kategorii*[107]*;*
- *1. Trudno precyzyjnie zaplanować sprzedaż. 2. Zmieniające się często koszty druku. 3. Trudno przewidzieć marże handlowe. Warunki dyktują dystrybutorzy;*
- *nieprzewidywalność władz (np. Ministerstwa Edukacji Narodowej);*
- *brak wiedzy o tym, jakie środki finansowe będą dostępne w danym roku;*
- *krótki okres działalności wydawnictwa;*
- *trudno dopasować wielkość nakładu tytułu do potrzeb rynku, to jest trochę "zgaduj-zgadula";*
- *brak dostępnych modeli oraz wsparcia technologicznego (aplikacje i ich synchronizacja ze sprzedażowymi);*
- *zakładana liczba publikacji w planie wydawniczym wobec wywiązania się autorów z założeń do planu;*
- *1. Trudności w sprzedaży książek 2. Nieprzestrzeganie ustaleń zawartych w umowach*".

Należy zauważyć, że zdecydowana większość respondentów zwróciła uwagę na problemy specyficzne dla branży wydawniczej, z którymi nie radzi sobie klasyczne budżetowanie. Dzieje się to wbrew opiniom zawartym w literaturze przedmiotu, które wskazują przede wszystkim na takie mankamenty, jak czasochłonność procesu budżetowania, czy też ponoszenie nadmiernych kosztów planowania operacyjnego. Nie wspomina się zazwyczaj o tym, że każda branża może mieć potencjalne, specyficzne dla niej problemy z procesem budżetowania. Żaden z respondentów nie podkreślił uciążliwości spowodowanej długim czasem sporządzania zestawień (niektórzy

[107] Respondentowi chodziło najprawdopodobniej o bardzo utrudnione dokładne szacowanie liczby uczniów, którzy mogą potencjalnie korzystać z książek danego wydawnictwa oraz o trudności związane z określaniem udziału w rynku. Zakłada się, że budżetowanie ma być precyzyjne, jednak już na etapie podstawowego ustalania parametrów wydawca napotykał problemy z właściwym ich wyznaczaniem.

wskazywali w pytaniu drugim wielomiesięczny okres przygotowywania budżetów), czy też nadmiernej kosztowności planowania. Ankietowani wskazywali m.in. na trudności związane z planowaniem poziomów sprzedaży oraz na dużą liczbę tytułów, które muszą być objęte budżetowaniem. Zgłaszane były także problemy z autorami, którzy np. nie dostarczają w terminie zatwierdzonych w budżetach tekstów. Są to problemy, z którymi faktycznie procedury klasycznego budżetowania operacyjnego nie radzą sobie najlepiej.

Jeden z respondentów zaznaczył, że brak jest wystarczającej wiedzy na temat przyszłych, dostępnych zasobów finansowych. Jest to wydawnictwo edukacyjne, a osoba wypełniająca ankietę stwierdziła, że dopuszczalne jest tworzenie zespołów zadaniowych m.in. wtedy, gdy otrzymywany jest grant. Wskazuje to, że mamy do czynienia z wydawnictwem uczelnianym. Jest to specyficzna kategoria wydawnictw, która potencjalnie może mierzyć się z charakterystycznymi dla niej problemami budżetowymi.

Jedna z osób podała, że wadą budżetowania jest zbyt krótki okres funkcjonowania wydawnictwa. Pozornie wydaje się, że takie stwierdzenie nie powinno być użyte podczas określania mankamentów omawianego narzędzia. Budżetowanie jednak jest takim instrumentem, którego stosowanie wraz z upływem czasu staje się coraz prostsze. W pierwszych okresach istnienia przedsiębiorstwa, wraz z wprowadzaniem budżetowania, konieczne jest wypracowywanie właściwych procedur, czy też zestawień, które w następnych latach są korygowane. Wymaga to czasu oraz dużych nakładów środków. Dzięki zastosowaniu odpowiednich metod (np. przyrostowej, procentu od sprzedaży) proces budżetowania można przyspieszyć, co nie jest jednak możliwe w pierwszych okresach budżetowych, kiedy to następuje uczenie się stosowania tego instrumentu.

Respondent, który pisał o braku dostępnych modeli i wsparcia technologicznego, być może miał na myśli specyfikę działalności wydawniczej, dla której rzeczywiście brakuje odpowiednich rozwiązań (branża ta nie była nigdy szeroko badana pod kątem budżetowania). Istnieją przedsiębiorstwa, które oferując oprogramowanie do budżetowania zapewniają, że dopasowują je każdorazowo do wymagań nabywającego je podmiotu. Wymagania tego respondenta mogły okazać się jednak zbyt duże w stosunku do zdolności adaptacyjnych oprogramowania dostępnego na rynku. Przypomnijmy w tym miejscu, że w żadnym z badanych wydawnictw nie stosowano

oprogramowania produkowanego seryjnie. Być może nie spełniają one wymogów branżowych.

Kolejne pytanie było związane ze stosowaniem innych instrumentów niż budżetowanie operacyjne. Pytano o to, które narzędzia rachunkowości zarządczej (proponowane w ramach koncepcji *Beyond Budgeting*) są wykorzystywane w wydawnictwie (lub planowane do wdrożenia w ciągu najbliższych dwóch lat). Dwóch respondentów nie zaznaczyło żadnej opcji. Nie można stwierdzić jednoznacznie, czy w przedsiębiorstwach, w których byli zatrudnieni nie był stosowany żaden z wymienionych instrumentów, czy też pominęli oni tę część kwestionariusza. Odpowiedzi ankietowanych zaprezentowano w tabeli 3.16.

**Tabela 3.16. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o stosowane (lub planowane do wdrożenia) instrumenty rachunkowości zarządczej**

| Stosowany instrument lub ich kombinacja | Liczba odpowiedzi | Procentowy udział odpowiedzi |
|---|---|---|
| WYKORZYSTUJĄCY KONCEPCJĘ WARTOŚCI DLA AKCJONARIUSZY (NARZĘDZIA TYPU EKONOMICZNA WARTOŚĆ DODANA) | 1 | 5,88% |
| *BENCHMARKING* | 3 | 17,65% |
| RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ | 4 | 23,53% |
| PROGNOZOWANIE KROCZĄCE | 2 | 11,76% |
| ZBILANSOWANA KARTA WYNIKÓW | 2 | 11,76% |
| BENCHMARKING ORAZ ZARZĄDZANIE NA PODSTAWIE DZIAŁAŃ ORAZ RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ | 1 | 5,88% |
| ZARZĄDZANIE NA PODSTAWIE DZIAŁAŃ ORAZ RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ | 1 | 5,88% |
| ZARZĄDZANIE NA PODSTAWIE DZIAŁAŃ ORAZ PROGNOZOWANIE KROCZĄCE | 1 | 5,88% |
| RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ ORAZ ZBILANSOWANA KARTA WYNIKÓW | 2 | 11,76% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Zaledwie w pięciu podmiotach stosuje się więcej niż jedno z narzędzi wspomagających zarządzanie przedsiębiorstwem (nie licząc budżetowania):

- dwa o średnich rocznych przychodach poniżej 1 mln złotych;
- dwa o średnich rocznych przychodach od 5 do 10 mln złotych;
- jedno o średnich rocznych przychodach od 10 do 40 mln złotych.

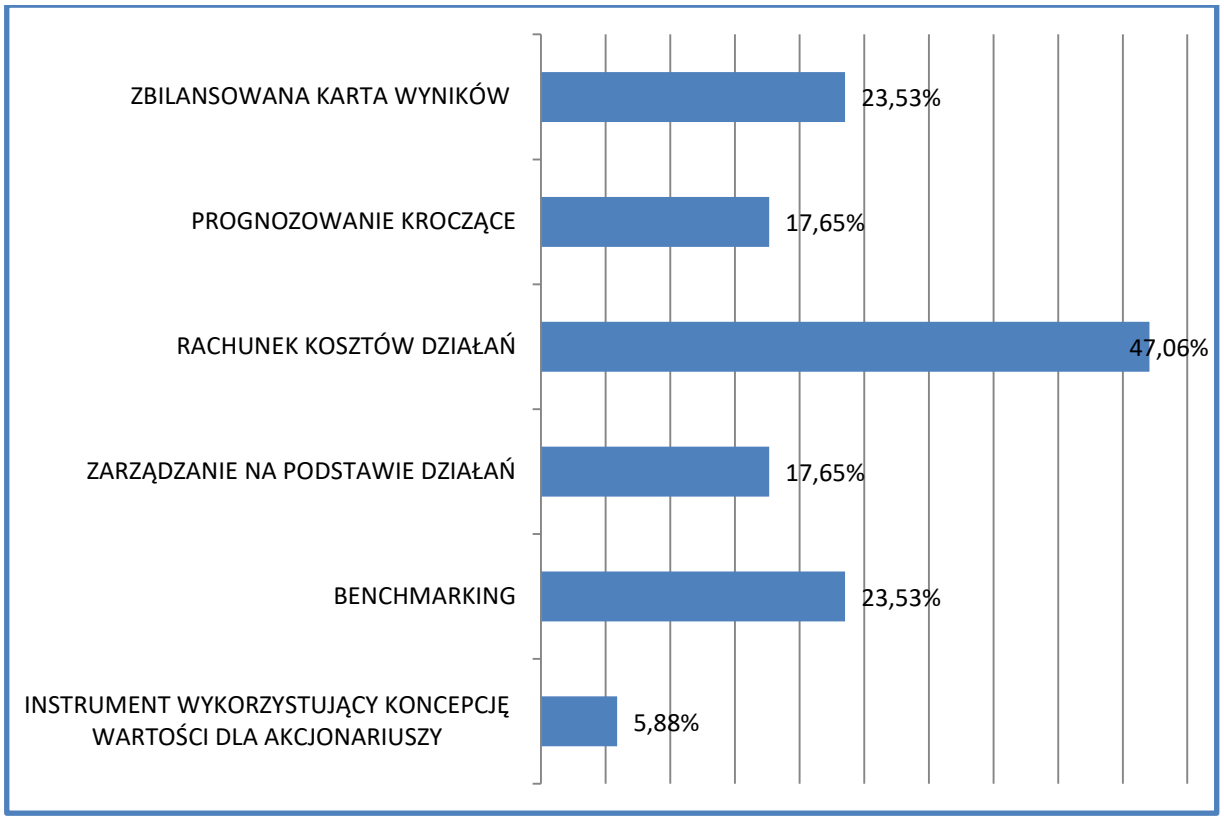
Tylko w jednym wydawnictwie stosowane są trzy takie instrumenty. Dodać przy tym należy, że było to wydawnictwo o bardzo niewielkich rocznych przychodach (poniżej 1 mln złotych). W odrębnym badaniu należałoby ustalić, z czego wynika rzadkie stosowanie kombinacji różnych instrumentów rachunkowości zarządczej w polskich wydawnictwach książkowych. Być może przyczyna leży nie tyle w braku znajomości tych instrumentów oraz zasad ich stosowania, co w braku wiedzy dotyczącej ich wzajemnej integracji. Literatura przedmiotu oraz podaż szkoleń w tym zakresie jest mocno ograniczona.

Intersujące jest również to, jak rozkłada się stosowanie poszczególnych narzędzi w badanych wydawnictwach, co obrazuje tabela 3.17 oraz wykres 3.7.

**Tabela 3.17. Rozkład stosowania poszczególnych instrumentów wspomagających zarządzanie wydawnictwem**

| Instrument | Liczba wydawnictw | Procent wydawnictw stosujących dane narzędzie |
|---|---|---|
| **WYKORZYSTUJĄCY KONCEPCJĘ WARTOŚCI DLA AKCJONARIUSZY (NARZĘDZIA TYPU EKONOMICZNA WARTOŚĆ DODANA)** | 1 | 5,88% |
| ***BENCHMARKING*** | 4 | 23,53% |
| **ZARZĄDZANIE NA PODSTAWIE DZIAŁAŃ** | 3 | 17,65% |
| **RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ** | 8 | 47,06% |
| **PROGNOZOWANIE KROCZĄCE** | 3 | 17,65% |
| **ZBILANSOWANA KARTA WYNIKÓW** | 4 | 23,53% |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.




**Wykres 3.7. Rozkład stosowania poszczególnych instrumentów wspomagających zarządzanie wydawnictwem**
Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

W aż ośmiu przypadkach (47,06%) stosowany jest rachunek kosztów działań. Narzędzie to może być wyjątkowo pomocne przy wyliczaniu kosztów pośrednich przypadających na daną książkę. Stosunkowo dużą popularnością cieszą się również *benchmarking* oraz zbilansowana karta wyników. *Benchmarking* pozwala na dokonywanie wielorakich porównań z innymi podmiotami, co w warunkach nasilonej konkurencji w branży wydawniczej jest z pewnością bardzo przydatne. Można obserwować rosnącą popularność zbilansowanej karty wyników, systematycznie wzrasta jej znaczenie w strategicznym zarządzaniu przedsiębiorstwami, trend ten nie ominął także polskich wydawnictw książkowych. Tylko w jednym podmiocie stosowane jest narzędzie (lub ich zestaw), oparte na koncepcji wartości dla akcjonariuszy. Wydaje się jednak, że postępujące procesy konsolidacyjne na rynku wymuszą na zarządzających stosowanie takich instrumentów, jak EVA, które ułatwiają prawidłową ocenę osiąganych wyników, uwzględniając chociażby koszt utraconych możliwości. Dziwi także rzadkie stosowanie prognozowania kroczącego, którego zalety

ujawniają się przede wszystkim w warunkach częstych zmian w otoczeniu, czego doświadczają wydawcy edukacyjni.

Pytanie trzynaste dotyczyło postrzeganej niepewności otocznia. Respondenci byli proszeni o określenie przewidywalności różnych elementów otoczenia wydawnictwa[108]. Do oznaczania poziomu niepewności zastosowano skalę Likerta (1 - bardzo przewidywalne, 2 - raczej przewidywalne, 3 - średnio przewidywalne, 4 - raczej nieprzewidywalne, 5 - bardzo nieprzewidywalne). Odpowiedzi respondentów przedstawiono w tabeli 3.18.

**Tabela 3.18. Odpowiedzi respondentów na pytanie o poziom przewidywalności elementów otoczenia wydawnictwa**

| Respondent | Działania dostawców | Wymagania klientów, ich gusta oraz preferencje | Deregulacja | Działania rynkowe konkurentów | Technologie produkcyjne oraz informacyjne | Polityka rządowa oraz regulacje prawne | Otoczenie ekonomiczne | Stosunki między pracodawcami a pracownikami | Nowe, konkurencyjne produkty | Nowi konkurenci | Rozwój rynku pracy |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | 2 | 4 | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 2 | 4 | 3 | 2 |
| **2** | 1 | 2 | 3 | 2 | 1 | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 |
| **3** | 3 | 3 | 5 | 3 | 2 | 5 | 3 | 2 | 3 | 4 | 2 |
| **4** | 3 | 2 | 5 | 3 | 3 | 4 | 3 | 2 | 4 | 4 | 2 |
| **5** | 1 | 2 | brak | 4 | 1 | 2 | 1 | 2 | 4 | 3 | 2 |
| **6** | 2 | 5 | 4 | 4 | 2 | 4 | 3 | 2 | 5 | 4 | 3 |
| **7** | 1 | 3 | 5 | 3 | 2 | 5 | 2 | 3 | 2 | 1 | 4 |
| **8** | 2 | 3 | 4 | 3 | 2 | 4 | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 |
| **9** | 2 | 3 | 5 | 3 | 4 | 5 | 2 | 2 | 1 | 3 | 4 |
| **10** | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 3 | 3 | 4 | 2 | 3 | 2 |
| **11** | 1 | 3 | 5 | 5 | 2 | 5 | 4 | 3 | 2 | 4 | 2 |
| **12** | 2 | 4 | 4 | 3 | 2 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| **13** | 2 | 3 | 4 | 3 | 2 | 4 | 3 | 2 | 3 | 4 | 3 |
| **14** | 1 | 3 | brak | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 2 |
| **15** | 2 | 2 | 4 | 2 | 2 | 4 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 |
| **16** | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 3 | 3 | 2 | 3 | 3 | 3 |
| **17** | brak | 2 | 4 | 2 | 2 | 5 | 4 | 1 | 2 | 3 | 3 |
| **18** | 2 | 2 | 3 | 4 | 4 | 1 | 4 | 4 | 3 | 3 | 4 |
| **19** | 3 | 5 | brak | 5 | 3 | 4 | 3 | 5 | 2 | 3 | 2 |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

[108] Lista ocenianych pod względem przewidywalności-nieprzewidywalności elementów otoczenia, powstała na podstawie katalogu zastosowanego przez Ekholm, Wallin (2011, s. 158).

Przed przystąpieniem do analizy odpowiedzi, należy najpierw określić (przyjąć), który typ skali pomiarowej odpowiada skali Likerta. Wydaje się, że najodpowiedniejsza jest skala przedziałowa[109] (zob. np. *Skala interwałowa*, 2015).

Istotny jest również sposób postępowania z odpowiedziami, w których nie wszystkie elementy otocznia zostały ocenione pod względem ich przewidywalności. Szczególną uwagę należy zwrócić na pytanie związane z deregulacją. Aż trzech respondentów nie określiło stopnia jej przewidywalności, pomimo faktu, że w treści kwestionariusza umieszczono wyjaśnienie, jak w kontekście niniejszych badań deregulacja powinna być rozumiana. Kwestia ta jednak mogła pozostać dla niektórych ankietowanych niezrozumiała. Jeden z respondentów nie ocenił działań dostawców (za to ocenił deregulację). Rezygnacja z analizy odpowiedzi badanych, którzy nie określili przewidywalności jednego z elementów otoczenia, wydaje się niewłaściwa, ze względu na fakt, iż do dalszych analiz pozostałoby zaledwie 15 pełnych odpowiedzi. Wybrać należy zatem metodę uzupełniania tego typu braków. Istnieje wiele sposobów radzenia sobie z tym problemem (zob. np. *Brak danych*, 2015, *Dylematy statystyka*…, 2015). Wydaje się, że w przypadku skali Likerta, warto policzyć średnie arytmetyczne z uzyskanych odpowiedzi na pytania, odpowiednio o przewidywalność deregulacji oraz działań dostawców, a następnie zaokrąglić je do pełnej jedności. Pozwoli to na uzyskanie wyników uśrednionych dla danego elementu otoczenia. Metoda ta pozwala na uwzględnienie ocen wszystkich respondentów, którzy odpowiedzieli na to pytanie (w przeciwieństwie do sytuacji, kiedy brak uzupełniamy np. dominantą lub medianą). W tabeli 3.19 przedstawiono uzupełnione powyższą metodą odpowiedzi respondentów.

**Tabela 3.19. Uzupełnione odpowiedzi respondentów na pytanie o poziom przewidywalności elementów otoczenia wydawnictwa**

| Respondent | Działania dostawców | Wymagania klientów, ich gusta oraz preferencje | Deregulacja | Działania rynkowe konkurentów | Technologie produkcyjne oraz informacyjne | Polityka rządowa oraz regulacje prawne | Otoczenie ekonomiczne | Stosunki między pracodawcami a pracownikami | Nowe, konkurencyjne produkty | Nowi konkurenci | Rozwój rynku pracy |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | 2 | 4 | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 2 | 4 | 3 | 2 |
| **2** | 1 | 2 | 3 | 2 | 1 | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 |

[109] A. Bielecka (2011, s. 23) podaje następujące przykłady zastosowania skali przedziałowej: „*odporność na stresy, skala 1-5 (1 - brak odporności, 5 – całkowita odporność)*" (…) „*stopień zadowolenia klienta z obsługi, skala 0-100 (0 – brak satysfakcji, 100 – pełna satysfakcja)*".

| | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **3** | 3 | 3 | 5 | 3 | 2 | 5 | 3 | 2 | 3 | 4 | 2 |
| **4** | 3 | 2 | 5 | 3 | 3 | 4 | 3 | 2 | 4 | 4 | 2 |
| **5** | 1 | 2 | 4 | 4 | 1 | 2 | 1 | 2 | 4 | 3 | 2 |
| **6** | 2 | 5 | 4 | 4 | 2 | 4 | 3 | 2 | 5 | 4 | 3 |
| **7** | 1 | 3 | 5 | 3 | 2 | 5 | 2 | 3 | 2 | 1 | 4 |
| **8** | 2 | 3 | 4 | 3 | 2 | 4 | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 |
| **9** | 2 | 3 | 5 | 3 | 4 | 5 | 2 | 2 | 1 | 3 | 4 |
| **10** | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 3 | 3 | 4 | 2 | 3 | 2 |
| **11** | 1 | 3 | 5 | 5 | 2 | 5 | 4 | 3 | 2 | 4 | 2 |
| **12** | 2 | 4 | 4 | 3 | 2 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| **13** | 2 | 3 | 4 | 3 | 2 | 4 | 3 | 2 | 3 | 4 | 3 |
| **14** | 1 | 3 | 4 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 2 |
| **15** | 2 | 2 | 4 | 2 | 2 | 4 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 |
| **16** | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 3 | 3 | 2 | 3 | 3 | 3 |
| **17** | 2 | 2 | 4 | 2 | 2 | 5 | 4 | 1 | 2 | 3 | 3 |
| **18** | 2 | 2 | 3 | 4 | 4 | 1 | 4 | 4 | 3 | 3 | 4 |
| **19** | 3 | 5 | 4 | 5 | 3 | 4 | 3 | 5 | 2 | 3 | 2 |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

W tabeli 3.20 zaprezentowano wstępną analizę odpowiedzi respondentów na pytanie o przewidywalność elementów otoczenia.

**Tabela 3.20. Analiza odpowiedzi respondentów na pytanie o poziom przewidywalności elementów otoczenia wydawnictwa**

| Respondent | Suma | Dominanta | Mediana | Średnia arytmetyczna |
|---|---|---|---|---|
| **1** | 29 | 2 | 2 | 2,64 |
| **2** | 23 | 2 | 2 | 2,09 |
| **3** | 35 | 3 | 3 | 3,18 |
| **4** | 35 | 3 | 3 | 3,18 |
| **5** | 26 | 2 | 2 | 2,36 |
| **6** | 38 | 4 | 4 | 3,45 |
| **7** | 31 | 3 | 3 | 2,82 |
| **8** | 31 | 3 | 3 | 2,82 |
| **9** | 34 | 2 | 3 | 3,09 |
| **10** | 23 | 1 | 2 | 2,09 |
| **11** | 36 | 5 | 3 | 3,27 |
| **12** | 34 | 3 | 3 | 3,09 |
| **13** | 33 | 3 | 3 | 3,00 |
| **14** | 24 | 2 | 2 | 2,18 |
| **15** | 28 | 2 | 2 | 2,55 |
| **16** | 27 | 3 | 3 | 2,45 |
| **17** | 30 | 2 | 2 | 2,73 |
| **18** | 34 | 4 | 3 | 3,09 |
| **19** | 39 | 3 | 3 | 3,55 |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

W zdecydowanej większości przypadków mediana jest równa dominancie, lecz do określenia postrzeganej niepewności otoczenia należy przyjąć wartość średniej arytmetycznej lub sumy przyznanych ocen[110], gdyż uwzględniają one wszystkie odpowiedzi respondenta. W tabeli 3.21 przedstawiono analizę odpowiedzi respondentów na pytanie o poziom przewidywalności poszczególnych elementów otoczenia wydawnictwa.

**Tabela 3.21. Analiza odpowiedzi respondentów na pytanie o poziom przewidywalności poszczególnych elementów otoczenia wydawnictwa**

| Miary | Działania dostawców | Wymagania klientów, ich gusta oraz preferencje | Deregulacja | Działania rynkowe konkurentów | Technologie produkcyjne oraz informacyjne | Polityka rządowa oraz regulacje prawne | Otoczenie ekonomiczne | Stosunki między pracodawcami a pracownikami | Nowe, konkurencyjne produkty | Nowi konkurenci | Rozwój rynku pracy |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Suma** | 34 | 54 | 72 | 59 | 40 | 70 | 53 | 48 | 52 | 58 | 50 |
| **Dominanta** | 2 | 2 | 4 | 3 | 2 | 4 | 3 | 2 | 2 | 3 | 2 |
| **Mediana** | 2 | 3 | 4 | 3 | 2 | 4 | 3 | 2 | 3 | 3 | 2 |
| **Średnia arytmetyczna** | 1,79 | 2,84 | 3,79 | 3,11 | 2,11 | 3,68 | 2,79 | 2,53 | 2,74 | 3,05 | 2,63 |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Należy zwrócić uwagę na fakt, że w przypadku działań dostawców, jak i deregulacji wyniki analiz są nieco zniekształcone, ze względu na proces uzupełniania brakujących danych. Dzięki zastosowaniu średniej arytmetycznej wydaje się jednak, że wyniki te nadają się do interpretacji. Najbardziej przewidywalnymi elementami otoczenia (uwzględniając średnią arytmetyczną z odpowiedzi ankietowanych) okazały się być działania dostawców, technologie produkcyjne oraz informacyjne, jak również stosunki między pracodawcami a pracownikami. Najtrudniejszym zadaniem dla respondentów była predykcja deregulacji, polityki rządowej oraz regulacji prawnych i działań rynkowych konkurentów. Ten trzeci element jest prawdopodobnie charakterystyczny dla większości branż. Niepokojące są natomiast kwestie związane z nieprzewidywalnością prawa. Pozornie wydaje się, że ten element otoczenia powinien przysparzać najmniej trudności z jego przewidywaniem, tymczasem urasta on do

[110] W trakcie weryfikacji hipotez operowano sumami ocen.

dużego problemu dla wydawców. W kolejnych badaniach warto byłoby ustalić, czy także przedstawiciele innych branż postrzegają analizowaną kwestię jako jedną z najtrudniejszych do przewidywania.

### 3.3.3. Weryfikacja hipotez badawczych

Przypomnijmy, że sformułowano łącznie siedemnaście hipotez badawczych (podrozdział 3.1). Z wyjątkiem hipotez H1 oraz H8a, wszystkie pozostałe dotyczą wyłącznie badanych wydawnictw, w których stosowane jest budżetowanie operacyjne. Wyników nie należy uogólniać na całą populację, ponieważ m.in. dobór badanych wydawnictw nie miał charakteru losowego. W celu weryfikacji hipotez zastosowano szereg narzędzi statystycznych, wśród nich np.:

- test t-Studenta;
- test Shapiro-Wilka;
- test chi-kwadrat;
- test U Manna-Whitneya;
- analizę regresji liniowej;
- analizę współczynnika korelacji liniowej Pearsona;
- analizę współczynnika korelacji rang Spearmana;
- analizę współczynnika zbieżności V-Cramera.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na fakt, iż badanie istotności statystycznej stosowanych testów i wyliczeń jest zasadne w sytuacji, gdy mamy do czynienia z uogólnianiem wyników na całą populację (bada się, w jakim stopniu otrzymane rezultaty mogą być przypadkowe). W niniejszym przypadku tak nie jest. Wyniki analiz odnoszą się wyłącznie do badanych jednostek, wobec nich zostały sformułowane hipotezy[111]. W wielu wypadkach wyliczono jednak tzw. *p-value*, które zostały podane jedynie jako informacja uzupełniająca. Wielokrotnie osiągają one wartości stosunkowo duże, co wynika z faktu, że w badaniu wzięło udział tylko 19 wydawnictw, które stosują budżetowanie. Wraz ze zwiększaniem liczebności próby rośnie także poziom istotności testów (zob. Kośny, Peternek, 2011). Należy przy tym pamiętać, że populacja wydawnictw książkowych nie jest duża. Jak już wcześniej wspomniano, w Polsce działa

[111] Poszczególne hipotezy odnoszą się jedynie do tych wydawnictw, których reprezentanci wypełnili daną część ankiety, której konkretna hipoteza dotyczy.

najwyżej 350 aktywnych wydawnictw książkowych. Wydaje się (analizując odpowiedzi respondentów), że nie więcej niż 100 wydawnictw stosuje budżetowanie operacyjne. W niniejszym badaniu są one dość silnie reprezentowane, gdyż poddanych analizie zostało aż 19% z nich.

Wobec hipotezy H1 można sformułować hipotezę zerową $H_o$ oraz alternatywną $H_1$ (kierunkową, prawostronną[112]):

| | |
|---|---|
| $H_o$ Co najwyżej połowa podmiotów gospodarczych o średnich rocznych przychodach powyżej 1 mln złotych stosuje budżetowanie operacyjne. | $H_1$ W większości wydawnictw o średnich rocznych przychodach ze sprzedaży powyżej 1 mln złotych stosowane jest budżetowanie operacyjne. |

Nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej, gdyż właśnie 50% badanych wydawnictw (o średnich rocznych przychodach za ostatnie trzy lata, które przekraczają 1 mln złotych) stosuje budżetowanie operacyjne. Hipotezę alternatywną należy w takiej sytuacji odrzucić. Warto w tym miejscu raz jeszcze podkreślić fakt, iż tylko w dwóch przypadkach przedsiębiorstwa o średnich rocznych przychodach przekraczających 5 mln złotych nie stosowały tego narzędzia.

Hipoteza H2 może zostać sformułowana następująco:

| | |
|---|---|
| $H_o$ Wszystkie najistotniejsze wady budżetowania operacyjnego stosowanego w wydawnictwach książkowych należą do zbioru powszechnie znanych, wymienianych w literaturze przedmiotu niezależnie od branży, mankamentów budżetowania operacyjnego. | $H_1$ Nie wszystkie najistotniejsze wady budżetowania operacyjnego stosowanego w wydawnictwach książkowych należą do zbioru powszechnie znanych, wymienianych w literaturze przedmiotu niezależnie od branży, mankamentów budżetowania operacyjnego. |

Hipoteza zerowa nie znalazła poparcia w wynikach badania empirycznego. Respondenci koncentrowali się przede wszystkim na problemach specyficznych dla swojej branży, w przeważającej liczbie przypadków nie zajmowali się mankamentami ogólnymi, takimi jak np. nadmierna czasochłonność budżetowania. Wady najczęściej wymieniane w literaturze przedmiotu przedstawiono w rozdziale 1 niniejszej pracy. Nie pokrywają się one z mankamentami przytaczanymi przez respondentów, którzy wykazują niedopasowanie budżetowania operacyjnego do potrzeb zarządzania wydawnictwem książkowym. Wobec powyższego należy przyjąć hipotezę alternatywną.

[112] Zob. Pułaska-Turyna, 2008, s. 210 oraz Creswell, 2013, s. 152.

Kolejna hipoteza (H3) dotyczyła wykorzystywania analizy odchyleń do obliczania premii pracowników:

| | |
|---|---|
| $H_o$ We wszystkich podmiotach stosujących budżetowanie operacyjne system premii pracowników oparty jest wyłącznie albo przynajmniej częściowo na analizie odchyleń od budżetów. | $H_1$ Nie we wszystkich podmiotach stosujących budżetowanie operacyjne system premii pracowników oparty jest wyłącznie albo przynajmniej częściowo na analizie odchyleń od budżetów. |

Okazało się, że aż w 61% przypadków wydawnictwa nie ustalają premii stosując analizę odchyleń, a tylko w jednym podmiocie bonusy oparte są wyłącznie na tej analizie. Prowadzi to do konkluzji, że hipotezę zerową należy odrzucić.

Hipotezę H4a określono następująco:

| | |
|---|---|
| $H_o$ Czas trwania opracowywania budżetu głównego (od momentu rozpoczęcia prac budżetowych do zatwierdzenia budżetu głównego) nie jest zależny od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów). | $H_1$ Czas trwania opracowywania budżetu głównego (od momentu rozpoczęcia prac budżetowych do zatwierdzenia budżetu głównego) jest zależny od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów). |

W celu weryfikacji hipotezy zerowej obliczono współczynnik korelacji rang Spearmana, który jest przydatny podczas weryfikowania hipotez, których zmienne przedstawiane są na skali porządkowej (tak jak to się dzieje w przypadku określania wielkości badanego wydawnictwa). Współczynnik ten wyniósł 0,1. Oznacza to, że współzależność jest bardzo słaba (zob. Pułaska-Turyna, 2008, s. 288), jest ona dodatnia. Niektórzy badacze przyjmują, że jeśli współczynnik przyjmuje wartość mniejszą niż 0,2 należy wyciągnąć wniosek o braku zależności. W niniejszej pracy także przyjęto zasadę, że jeżeli współczynnik korelacji rang Spearmana wynosi poniżej 0,2, wówczas uznaje się, że zależność nie występuje. Nie ma zatem podstaw do odrzucenia hipotezy $H_o$. Wyliczona wartość p dla tej statystyki wynosi 0,67. Analizując odpowiedzi respondentów należy zwrócić uwagę na fakt, iż sporządzanie budżetów trwa najdłużej (180 oraz 120 dni) w dwóch wydawnictwach, które należą do kategorii najmniejszych (pod względem średniorocznych przychodów). Jeśli te odpowiedzi zostałyby wyeliminowane, wówczas współczynnik korelacji rang Spearmana wyniósłby 0,41. Mielibyśmy wówczas do czynienia z współzależnością o stopniu umiarkowanym.

Poniżej przedstawiono hipotezę H4b:

| | |
|---|---|
| $H_o$ Stosowanie partycypacyjnej metody budżetowania nie jest zależne od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów). | $H_1$ Stosowanie partycypacyjnej metody budżetowania zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów). |

Badane było, czy wielkość przedsiębiorstwa ma wpływ na to, czy stosowana jest w nim partycypacyjna metoda budżetowania. Wyliczono statystykę chi-kwadrat, która wyniosła 4,44, natomiast współczynnik zbieżności V-Cramera wyniósł 0,48. Możemy zatem mówić o istnieniu współzależności o charakterze umiarkowanym. Hipotezę zerową należy zatem odrzucić, przy czym wartość p dla tej statystyki wyniosła 0,35.

Hipotezę H4c sformułowano następująco:

| | |
|---|---|
| $H_o$ Liczba narzędzi wspomagających zarządzanie, proponowanych w ramach koncepcji *Beyond Budgeting*, które są stosowane w wydawnictwie (lub planowane do wdrożenia) nie jest zależna od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów). | $H_1$ Liczba narzędzi wspomagających zarządzanie, proponowanych w ramach koncepcji *Beyond Budgeting*, które są stosowane w wydawnictwie lub planowane do wdrożenia zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów). |

Obliczono współczynnik korelacji rang Spearmana. Współczynnik wyniósł -0,03. Oznacza to brak zależności, toteż nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej.

Hipoteza H4d została sformułowana w poniższy sposób:

| | |
|---|---|
| $H_o$ Zakres planowanych zmian w procesie budżetowania operacyjnego nie jest zależny od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów). | $H_1$ Zakres planowanych zmian w procesie budżetowania operacyjnego zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów). |

Weryfikacja hipotezy zerowej została przeprowadzona za pomocą współczynnika korelacji rang Spearmana. Na wstępie stworzono listę planowanych zakresów zmian w systemie budżetowania wraz z przypisanymi im wartościami liczbowymi (w sposób rosnący), które symbolicznie odzwierciedlają zakres zmian:

- *NIE SĄ PLANOWANE ŻADNE ISTOTNE ZMIANY* (przypisana wartość 1);
- *UDOSKONALANIE I DOSTOSOWYWANIE DO BIEŻĄCYCH WYMAGAŃ RYNKU STOSOWANYCH PROCEDUR BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO* (przypisana wartość 2);

- *UDOSKONALANIE I DOSTOSOWYWANIE DO BIEŻĄCYCH WYMAGAŃ RYNKU STOSOWANYCH PROCEDUR BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO ORAZ WSPARCIE BUDŻETOWANIA PRZEZ WPROWADZENIE INNYCH NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ* (przypisana wartość 3).

W ten sposób uzyskano wyniki, które można przedstawić na skali porządkowej. Współczynnik korelacji rang Spearmana wyniósł -0,14. Wskazuje to na nikłą zależność ujemną (im większe przedsiębiorstwo, tym mniejszy zakres planowanych zmian w systemie budżetowania). Zgodnie z założeniem przyjętym podczas weryfikowania hipotezy H4a, nie znaleziono powodu do odrzucenia hipotezy zerowej (wyliczona wartość p wyniosła 0,57).

Hipotezę H4e określono w niżej przytoczony sposób:

| | |
|---|---|
| $H_0$ Poziom jawności danych budżetowych nie jest zależny od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów). | $H_1$ Poziom jawności danych budżetowych zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów). |

Przed przystąpieniem do weryfikacji hipotezy zerowej należy ustalić sposób oceniania odpowiedzi respondentów dotyczących stopnia jawności danych budżetowych. Przeanalizowano wszystkie odpowiedzi ankietowanych i stworzono (wyłącznie na potrzeby niniejszego badania) ich ranking. Oceniono (w sposób rosnący) stopień jawności danych budżetowych (tabela 3.22).

**Tabela 3.22. Poziom jawności danych budżetowych**

| Odpowiedzi respondentów | Przypisany stopień jawności danych budżetowych |
|---|---|
| DOSTĘP DO POSZCZEGÓLNYCH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ KIEROWNICY DZIAŁÓW, KTÓRYCH DANY BUDŻET DOTYCZY | 1 |
| DOSTĘP DO WSZYSTKICH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ WYBRANI KIEROWNICY DZIAŁÓW | 2 |
| DOSTĘP DO WSZYSTKICH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ WSZYSCY KIEROWNICY DZIAŁÓW | 3 |
| DANE BUDŻETOWE SĄ OGÓLNODOSTĘPNE, BUDŻETY SĄ W PEŁNI JAWNE DLA WSZYSTKICH CZŁONKÓW ORGANIZACJI | 4 |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Należy wyraźnie zaznaczyć, że jest to ranking umowny. Badanie poziomu jawności budżetowych nie było głównym tematem niniejszej pracy, ale dla autora istotne było ogólne zorientowanie się w powyższym zagadnieniu. Niektórzy respondenci (trzech), którzy wypełniali kwestionariusz w wersji papierowej, zaznaczyli więcej niż jedną odpowiedź, pomimo faktu iż w instrukcji nie było informacji o możliwości wybrania więcej niż jednej opcji. Osoby wypełniające wersję *online* nie miały takiej możliwości. Takie podwójne zaznaczenia odpowiedzi mogłyby zostać usunięte z dalszych analiz. Ze względu jednak na fakt, że łączna liczba odpowiedzi na to pytanie wynosiła tylko 19 oraz że celem analizy powyższych odpowiedzi było jedynie ogólne poznanie tematu, nie zdecydowano się na takie rozwiązanie. Ankietowani, o których mowa, do wybranych przez siebie opcji dołączyli jeszcze jedną odpowiedź: „DOSTĘP DO POSZCZEGÓLNYCH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ KIEROWNICY DZIAŁÓW, KTÓRYCH DANY BUDŻET DOTYCZY". Na potrzeby niniejszej analizy przyjęto interpretację, że respondenci chcieli w ten sposób podkreślić, że pracownicy poszczególnych działów nie mają dostępu do danych budżetowych. Pod uwagę były brane wyłącznie zaznaczone przez nich opcje: „DOSTĘP DO WSZYSTKICH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ WSZYSCY KIEROWNICY DZIAŁÓW" oraz „DOSTĘP DO WSZYSTKICH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ WYBRANI KIEROWNICY DZIAŁÓW".

W celu weryfikacji hipotezy zerowej obliczono współczynnik korelacji rang Spearmana, który wyniósł 0,28. Należy zatem stwierdzić współzależność o słabej sile, dodatnią (wraz ze wzrostem wielkości wydawnictw, wzrasta także poziom wewnętrznej jawności danych budżetowych). Należy zatem odrzucić hipotezę zerową i przyjąć hipotezę alternatywną. Wartość p wyniosła 0,25.

Hipoteza H4f została ujęta następująco:

| | |
|---|---|
| $H_0$ Umożliwianie tworzenia zespołów zadaniowych z odrębnymi budżetami (w trakcie roku budżetowego) nie jest zależne od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów). | $H_1$ Umożliwianie tworzenia zespołów zadaniowych z odrębnymi budżetami (w trakcie roku budżetowego) zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów). |

Obliczono statystykę chi-kwadrat, która wyniosła 1,76, natomiast współczynnik zbieżności V-Cramera wyniósł 0,3, co wskazuje na słabą współzależność. Niemniej jednak współzależność istnieje, więc są podstawy do odrzucenia hipotezy zerowej.

Hipotezę piątą (H5) określono w poniższy sposób:

| | |
|---|---|
| $H_0$ W wydawnictwach edukacyjnych postrzegana niepewność otoczenia jest taka sama, jak w pozostałych wydawnictwach. | $H_1$ W wydawnictwach edukacyjnych postrzegana niepewność otoczenia jest większa niż w pozostałych wydawnictwach. |

W celu porównania obu grup (wydawnictw edukacyjnych i nieedukacyjnych) pod względem wartości postrzeganej niepewności otoczenia należy przeprowadzić test t-Studenta dla prób niezależnych. W pierwszym kroku powinno się zbadać, czy spełnione są założenia powyższego testu.

Okazało się, że zmienne zależne w obu grupach mają rozkład zbliżony do normalnego. Wykonano dwa testy Shapiro-Wilka, przy czym przyjęto poziom istotności p=0,05. Dla wydawnictw edukacyjnych wartość statystyki testowej wyniosła W=0,89, odczytana z tablicy wartość krytyczna jest równa 0,850. Nie ma zatem podstaw do odrzucenia hipotezy o normalności rozkładu zmiennej. Dla wydawnictw nieedukacyjnych wartość statystyki testowej wyniosła W=0,92, odczytana z tablicy wartość krytyczna jest równa 0,818. Nie ma zatem podstaw do odrzucenia hipotezy o normalności rozkładu zmiennej.

Obie grupy powinny być także równoliczne. Do sprawdzenia niniejszego założenia posłużył test chi-kwadrat. Wyliczona wartość statystyki chi-kwadrat wyniosła W=0,47. Minimalna wartość krytyczna odczytana z tablicy (poziom istotności p=0,05) wynosi 3,84 (dla jednego stopnia swobody, dla większej liczby stopni swobody wartości rosną), zatem można przyjąć, że grupy są równoliczne (nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy o równoliczności grup).

Konieczne było również zbadanie warunku jednorodności (homogeniczności) wariancji obu grup. Obliczono statystykę F, będącą ilorazem wariancji wyników dla wydawnictw edukacyjnych oraz nieedukacyjnych, F=1,4. Na podstawie tablicy wartości krytycznych rozkładu F-Snedecora dla poziomu istotności p=0,05 sporządzono obszar krytyczny (dla 7 oraz 10 stopni swobody), który można zapisać następująco: $<3,14,\infty)$. Obszar krytyczny nie zawiera zatem doliczonej wartości statystyki F, nie ma więc podstaw do odrzucenia hipotezy o równości wariancji.

Zmienne mierzone są na skali przedziałowej, zatem to założenie testu t-Studenta zostało również spełnione.

Można zatem przeprowadzić odpowiedni test. Okazuje się, że średni poziom postrzeganej niepewności otocznia w wydawnictwach nieedukacyjnych wynosi 28,5, natomiast w wydawnictwach edukacyjnych 32,91 (jest ona zatem większa). Wyliczona statystyka t=2,113 (wartość p=0,05). Z tablicy wartości krytycznych rozkładu t-Studenta odczytano (dla poziomu istotności p=0,05 oraz 17 stopni swobody) wartość 2,110. Wartość wyliczonej statystyki jest większa od odczytanej wartości krytycznej, zatem istnieją podstawy do odrzucenia hipotezy zerowej.

Hipotezę szóstą (H6) można przedstawić następująco:

| | |
|---|---|
| $H_0$ Poziom jawności danych budżetowych nie jest zależny od postrzeganej niepewności otoczenia. | $H_1$ Poziom jawności danych budżetowych zależy od postrzeganej niepewności otoczenia. |

Poziom jawności danych analizowany był w sposób analogiczny do tego, który został zastosowany w przypadku weryfikacji hipotezy H4e. Policzono współczynnik korelacji rang Spearmana, który wyniósł -0,33 (wartość p=0,17). Oznacza to zależność ujemną słabą (wraz ze wzrostem postrzeganej niepewności otoczenia, maleje poziom jawności danych budżetowych). Zgodnie z przyjętą wcześniej metodyką, należy odrzucić hipotezę zerową.

Hipotezę H7a sprecyzowano poniżej:

| | |
|---|---|
| $H_0$ Zakres planów wprowadzania zmian w procesie budżetowania operacyjnego nie jest zależny od postrzeganej niepewności otoczenia. | $H_1$ Zakres planów wprowadzania zmian w procesie budżetowania operacyjnego zależy od postrzeganej niepewności otoczenia. |

Został zastosowany taki sam schemat analizy planów wprowadzania zmian w procesie budżetowania, jak podczas weryfikacji hipotezy H4d. Współczynnik korelacji rang Spearmana wyniósł -0,09 (p=0,71). Nie ma więc podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej.

Hipotezę H7b sformułowano w sposób następujący:

| | |
|---|---|
| $H_0$ Częstotliwość dokonywania korekt w zatwierdzonym budżecie (w trakcie jego realizacji) nie jest zależna od postrzeganej niepewności otoczenia. | $H_1$ Częstotliwość dokonywania korekt w zatwierdzonym budżecie (w trakcie jego realizacji) zależy od postrzeganej niepewności otoczenia. |

Nie znaleziono podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej, gdyż obliczony współczynnik korelacji rang Spearmana wyniósł -0,13 (p=0,65).

Hipoteza H8a może być przedstawiona w taki oto sposób:

| | |
|---|---|
| $H_o$ We wszystkich wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje, stosowane jest budżetowanie operacyjne. | $H_1$ Nie we wszystkich wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje, stosowane jest budżetowanie operacyjne. |

Okazało się, że wśród badanych wydawnictw, które zakładają rozwój przez akwizycje innych podmiotów, aż dwanaście nie stosuje budżetowania operacyjnego. Co dziwniejsze, pięć z nich deklaruje (poprzez wypełniającego ankietę reprezentanta), że nie stosuje budżetowania operacyjnego ze względu na niewystarczającą wielkość przedsiębiorstwa[113]. Budżetowanie operacyjne wydaje się być narzędziem, które ułatwia planowanie zakupu innych podmiotów, jak również późniejszą ich integrację ze strukturami jednostki przejmującej. Wydaje się zatem, że plany akwizycyjne, w przynajmniej części z tych dwunastu wydawnictw, są dalekosiężnymi zamierzeniami, co oczywiście należałoby potwierdzić osobnymi badaniami w tym zakresie. Hipotezę zerową należy odrzucić.

Kolejną hipotezę (H8b) sformułowano następująco:

| | |
|---|---|
| $H_o$ We wszystkich wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje, nie ma planów rezygnacji ze stosowania budżetowania operacyjnego. | $H_1$ Nie we wszystkich wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje, nie ma planów rezygnacji ze stosowania budżetowania operacyjnego. |

Nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej, ze względu na fakt, iż żaden z respondentów reprezentujących podmiot planujący akwizycje nie zaznaczył chęci rezygnacji ze stosowania budżetowania operacyjnego. Jak stwierdzono powyżej, jest to narzędzie przydatne przy przeprowadzaniu procesu łączenia przedsiębiorstw.

Przedostatnia z weryfikowanych hipotez (H8c) została określona poniżej:

| | |
|---|---|
| $H_o$ W wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje, poziom jawności danych budżetowych jest taki sam, jak w pozostałych wydawnictwach. | $H_1$ W wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje, poziom jawności danych budżetowych jest niższy niż w pozostałych wydawnictwach. |

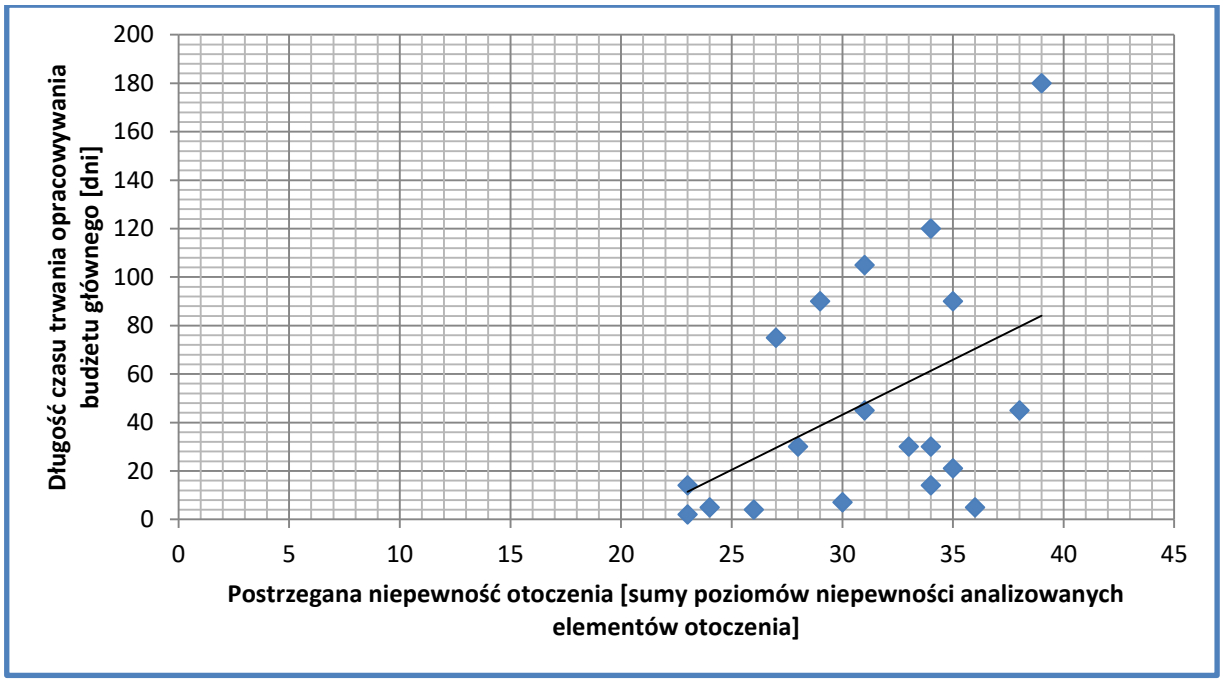
[113] Tylko część respondentów wypełniła ankietę w wersji rozbudowanej, w której pytano o przyczyny niestosowania budżetowania operacyjnego.

Zastosowano taki sam jak poprzednio algorytm określania poziomu jawności danych budżetowych. Zmienna zależna (stopień jawności danych budżetowych) mierzona jest na skali porządkowej, do zweryfikowania hipotezy zerowej zastosowano więc test U Manna-Whitneya. Przeprowadzono „rangowanie" wyników względem zmiennej zależnej, a następnie wyliczono wartość statystki U, która wyniosła 26,5. Z tablicy rozkładu wartości krytycznych dla powyższego testu (przy poziomie istotności p=0,05) odczytano wartość krytyczną, która wynosi 24. Nie ma zatem podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej.

Hipotezę dziewiątą (H9) sfomułowano następująco:

| | |
|---|---|
| $H_o$ Czas trwania opracowywania budżetu głównego (od momentu rozpoczęcia prac budżetowych do zatwierdzenia budżetu głównego) nie jest zależny od postrzeganej niepewności otoczenia. | $H_1$ Czas trwania opracowywania budżetu głównego (od momentu rozpoczęcia prac budżetowych do zatwierdzenia budżetu głównego) jest zależny od postrzeganej niepewności otoczenia. |

W celu weryfikacji hipotezy zerowej obliczono współczynnik korelacji liniowej Pearsona, który wyniósł 0,45. Wskazuje to na umiarkowaną współzależność dodatnią (im większa postrzegana niepewność otoczenia, tym dłużej trwa opracowywanie budżetu). Należy zatem odrzucić hipotezę zerową. Wyliczona istotność wyniosła 0,05. Oszacowano także współczynnik funkcji regresji oraz wyraz wolny. Funkcja ta przyjmuje postać: f(x)=4,55x - 93,15 (wykres 3.8). Policzono także współczynnik determinacji liniowej regresji, który wyniósł 0,21, co oznacza, iż powyższa funkcja wyjaśnia w 21% zmienność czasu trwania opracowywania budżetu wydawnictwa (zob. Pułaska-Turyna, 2008, s. 300).




**Wykres 3.8. Fragment wykresu funkcji opisującej zależność długości czasu trwania opracowywania budżetu od postrzeganej niepewności otoczenia**
Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

W tabeli 3.23 podsumowano wyniki weryfikacji postawionych wcześniej hipotez.

**Tabela 3.23. Podsumowanie weryfikacji hipotez badawczych**

| Treść hipotezy | Forma hipotezy (sposób jej sformułowania) | Weryfikacja |
|---|---|---|
| **H1. W większości wydawnictw o średnich rocznych przychodach ze sprzedaży powyżej 1 mln złotych stosowane jest budżetowanie operacyjne.** | ALTERNATYWNA | Nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej, należy zatem odrzucić hipotezę alternatywną. |
| **H2. Wszystkie najistotniejsze wady budżetowania operacyjnego stosowanego w wydawnictwach książkowych należą do zbioru powszechnie znanych, wymienianych w literaturze przedmiotu niezależnie od branży, mankamentów budżetowania operacyjnego.** | ZEROWA | Hipotezę zerową należy odrzucić. |
| **H3. We wszystkich podmiotach stosujących budżetowanie operacyjne system premii pracowników oparty jest wyłącznie albo przynajmniej częściowo na analizie odchyleń od budżetów.** | ZEROWA | Hipotezę zerową należy odrzucić. |
| **H4a. Czas trwania opracowywania** | ALTERNATYWNA | Nie ma podstaw do |

| | | |
|---|---|---|
| **budżetu głównego (od momentu rozpoczęcia prac budżetowych do zatwierdzenia budżetu głównego) jest zależny od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).** | | odrzucenia hipotezy zerowej, należy zatem odrzucić hipotezę alternatywną. |
| **H4b. Stosowanie partycypacyjnej metody budżetowania zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).** | ALTERNATYWNA | Hipotezę zerową należy odrzucić. |
| **H4c. Liczba narzędzi wspomagających zarządzanie, proponowanych w ramach koncepcji *Beyond Budgeting*, które są stosowane w wydawnictwie (lub planowane do wdrożenia) zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).** | ALTERNATYWNA | Nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej, należy zatem odrzucić hipotezę alternatywną. |
| **H4d. Zakres planowanych zmian w procesie budżetowania operacyjnego zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).** | ALTERNATYWNA | Nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej, należy zatem odrzucić hipotezę alternatywną. |
| **H4e. Poziom jawności danych budżetowych zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).** | ALTERNATYWNA | Hipotezę zerową należy odrzucić. |
| **H4f. Umożliwianie tworzenia zespołów zadaniowych z odrębnymi budżetami (w trakcie roku budżetowego) zależy od wielkości przedsiębiorstwa (mierzonej wielkością przychodów).** | ALTERNATYWNA | Hipotezę zerową należy odrzucić. |
| **H5. W wydawnictwach edukacyjnych postrzegana niepewność otoczenia jest większa niż w pozostałych wydawnictwach.** | ALTERNATYWNA | Hipotezę zerową należy odrzucić. |
| **H6. Poziom jawności danych budżetowych zależy od postrzeganej niepewności otoczenia.** | ALTERNATYWNA | Hipotezę zerową należy odrzucić. |
| **H7a. Zakres planów wprowadzania zmian w procesie budżetowania operacyjnego zależy od postrzeganej niepewności otoczenia.** | ALTERNATYWNA | Nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej, należy zatem odrzucić hipotezę alternatywną. |
| **H7b. Częstotliwość dokonywania korekt w zatwierdzonym budżecie (w trakcie jego realizacji) zależy od postrzeganej niepewności otoczenia.** | ALTERNATYWNA | Nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej, należy zatem odrzucić hipotezę alternatywną. |
| **H8a. We wszystkich wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje, stosowane jest budżetowanie operacyjne.** | ZEROWA | Hipotezę zerową należy odrzucić. |
| **H8b. We wszystkich wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez** | ZEROWA | Nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy |

| | | |
|---|---|---|
| **akwizycje, nie ma planów rezygnacji ze stosowania budżetowania operacyjnego.** | | zerowej, należy zatem odrzucić hipotezę. alternatywną. |
| **H8c. W wydawnictwach, które zakładają rozwój m.in. przez akwizycje, poziom jawności danych budżetowych jest niższy niż w pozostałych wydawnictwach.** | ALTERNATYWNA | Nie ma podstaw do odrzucenia hipotezy zerowej, należy zatem odrzucić hipotezę. alternatywną. |
| **H9. Czas trwania opracowywania budżetu głównego (od momentu rozpoczęcia prac budżetowych do zatwierdzenia budżetu głównego) jest zależny od postrzeganej niepewności otoczenia.** | ALTERNATYWNA | Hipotezę zerową należy odrzucić. |

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badania ankietowego.

Niektóre wyniki przeprowadzonej weryfikacji hipotez są zaskakujące. Należy jednak pamiętać, że w badaniu wzięła udział niewielka liczba podmiotów stosujących budżetowanie operacyjne. Szczególnie zastanawiający jest brak zależności między długością czasu trwania opracowywania budżetu głównego a wielkością przedsiębiorstwa. Wykazano bardzo słabą zależność dodatnią. Gdyby wyeliminować dwie skrajne odpowiedzi respondentów reprezentujących najmniejsze podmioty, wówczas mielibyśmy do czynienia z dodatnią, umiarkowaną zależnością. Byłoby to zgodne z intuicyjnym podejściem, które nakazuje domniemywać, że w większych wydawnictwach budżetowanie trwa dłużej niż w mniejszych. Być może uzyskany wynik można tłumaczyć lepszą organizacją pracy oraz lepszą znajomością zasad i procedur budżetowania przez pracowników sporządzających budżety w podmiotach większych, w których są osoby szczególnie odpowiedzialne za przeprowadzanie procesu planowania operacyjnego.

Innym, niespodziewanym wynikiem było stwierdzenie braku zależności między zakresem planów wprowadzania zmian w procesie budżetowania operacyjnego a postrzeganą niepewnością otoczenia. Wydawało się bowiem, że wraz ze wzrostem postrzeganej niepewności otoczenia będą następowały zmiany dostosowujące w budżetowaniu, które krytykowane jest często chociażby ze względu na fakt, że czyni przedsiębiorstwa mało elastycznymi. Tymczasem wartość współczynnika korelacji rang Spearmana była bliska zera, nie ma zatem mowy o jakiejkolwiek zależności.

Kolejnym zaskoczeniem był brak wykrytej zależności między częstotliwością dopuszczania tworzenia korekt do zatwierdzonego budżetu a postrzeganą niepewnością otoczenia. Co więcej, współczynnik korelacji rang Spearmana jest ujemny, świadczy

o tym, że im większa postrzegana niepewność otoczenia, tym rzadziej dopuszcza się korygowanie budżetu. Być może tak zdumiewający wynik jest skutkiem tego, że przebadano zaledwie 15 wydawnictw.

Uzyskane wyniki wydają się być na tyle interesujące, że warto zaprojektować oraz przeprowadzić kolejne badania pogłębiające, dotyczące różnych kwestii związanych z budżetowaniem w branży wydawniczej. Wyżej opisane badanie daje obraz ogólny, pewną podstawę do dalszych analiz. Kolejne badania mogłyby dotyczyć wybranych aspektów, np. jawności danych budżetowych, przez co wiedza o budżetowaniu w wydawnictwach będzie uzupełniania o informacje bardziej szczegółowe.

Na podstawie badań literaturowych oraz zebranych danych empirycznych opracowano podstawowe założenia hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego dla potrzeb zarządzania wydawnictwem książkowym. Zostały one przedstawione w rozdziale 4.

# Rozdział 4. Hybrydowy model budżetowania operacyjnego dla wydawnictw książkowych

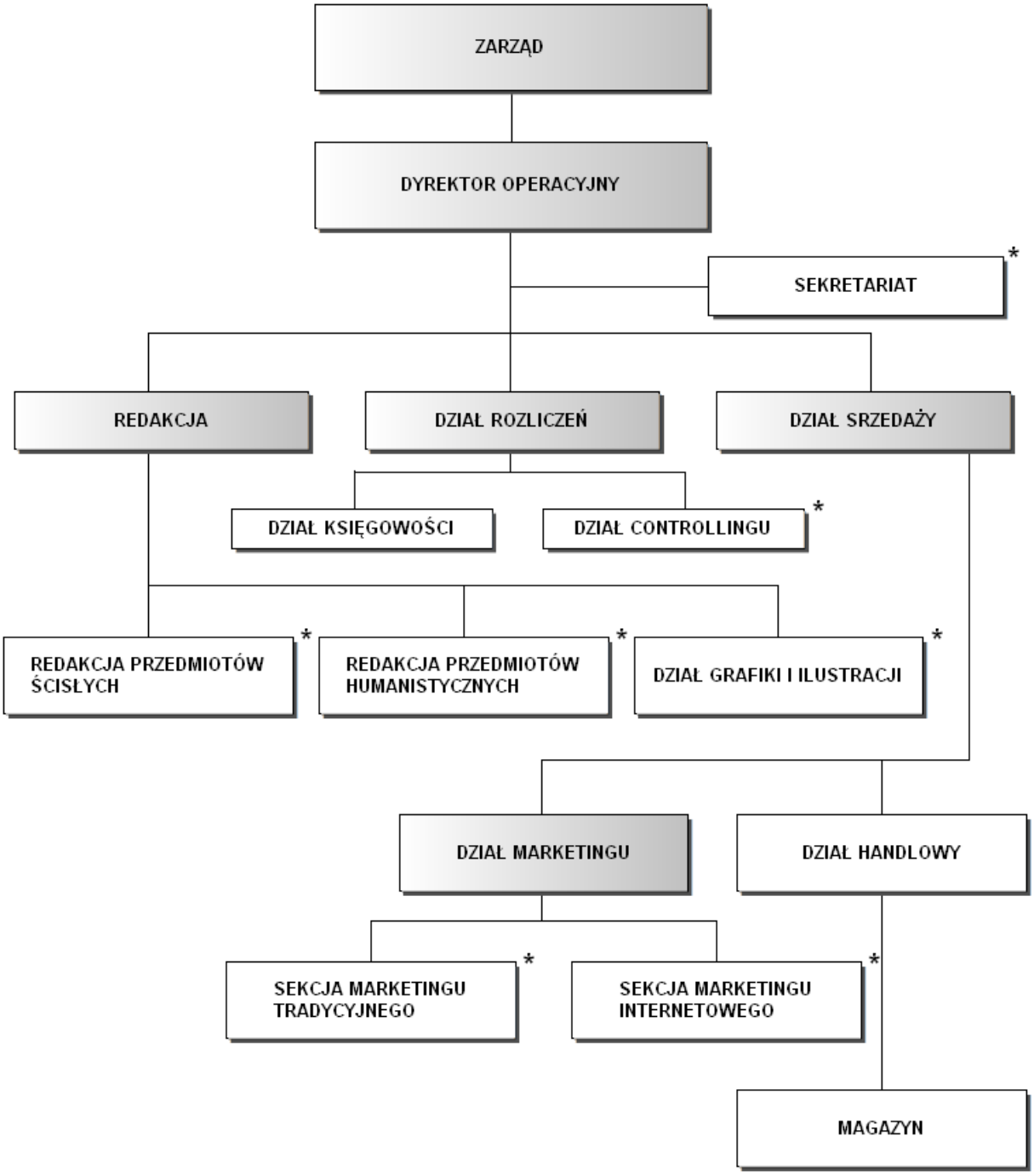
## 4.1. Przebieg budżetowa operacyjnego w typowym edukacyjnym wydawnictwie książkowym

W celu przedstawienia konstrukcji oraz zasad stosowania hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego warto prześledzić wcześniej przebieg klasycznego procesu planowania rocznego w wydawnictwie. Poniższy opis powstał na podstawie:

- wyników przeprowadzonej obserwacji uczestniczącej (opisanej w rozdziale 3);
- wyników przeprowadzonych badań ankietowych (przedstawionych w rozdziale 3);
- wieloletnich doświadczeń autora pracy w branży wydawniczej;
- badań literaturowych.

W niniejszym rozdziale przedstawiono hipotetyczną strukturę organizacyjną, przebieg procesu budżetowania oraz jego właściwości. Odpowiadają one jednak typowym cechom, które można zaobserwować w wielu podmiotach gospodarczych w analizowanej branży. Autor celowo zrezygnował z dokładnego przedstawienia procesu budżetowania w wydawnictwie Res Polona (w którym przeprowadzona została obserwacja uczestnicząca). Należy jednak zaznaczyć, że wiele cech procesu zaczerpnięto właśnie z tego podmiotu. Świadomie także nie zaprezentowano innego faktycznie istniejącego wydawnictwa, gdyż celem niniejszej pracy jest skonstruowanie hybrydowego modelu budżetowania, który będzie można stosować w niemal każdym wydawnictwie książkowym, a nie tylko w jednym, dla którego przygotowano by pasujące do niego nowe narzędzie. Z tego też powodu założono funkcjonowanie hipotetycznego wydawnictwa, reprezentującego wiele typowych cech podmiotów z branży wydawniczej. Dla potrzeb niniejszej pracy nadano wydawnictwu nazwę XYZ. Jest to spółka z ograniczoną odpowiedzialnością.

Schemat organizacyjny wydawnictwa XYZ Sp. z o.o. przedstawiono na rysunku 4.1.




**Rysunek 4.1. Schemat organizacyjny wydawnictwa edukacyjnego XYZ Sp. z o.o.**
Źródło: Opracowanie własne.

Działy oznaczone gwiazdką (*) nie mają wyodrębnionego stanowiska kierownika, a zarządzają nimi osoby na stanowiskach menedżerskich działów, które znajdują się wyżej w hierarchii organizacyjnej. Zarząd jest dwuosobowy, bezpośrednio podlega mu dyrektor operacyjny, który zarządza operacyjnie wszystkim aspektami działalności

wydawnictwa. Zarząd odpowiada za decyzje o charakterze strategicznym i wyznacza operacyjne kierunki działania. Wydawnictwo XYZ Sp. z o.o. jest firmą rodzinną, reprezentantami udziałowców-rodzin są członkowie zarządu. Zarząd formułuje strategię (co kilka lat), która zatwierdzana jest na zgromadzeniu wspólników.

Szefem działu redakcji jest redaktor naczelny. Osoba zatrudniona na tym stanowisku koordynuje całość prac edytorskich w działach redakcji przedmiotów ścisłych oraz humanistycznych. Redaktorowi naczelnemu podlega też bezpośrednio dział grafiki i ilustracji. Poszczególni redaktorzy, za pośrednictwem redaktora naczelnego, przekazują zlecenia do tego działu. Należy w tym miejscu zaznaczyć, iż część zadań redakcyjnych oraz graficznych jest zlecana podmiotom zewnętrznym, występuje zatem *outsourcing* usług. Szczególnie istotne jest tworzenie przez inne przedsiębiorstwa treści multimedialnych, które dołączane są do niektórych tytułów.

Najważniejszą osobą działu rozliczeń jest dyrektor ds. finansowych. W skład tego działu wchodzi zespół księgowości (wraz z głównym księgowym) oraz controllingu (bez wyznaczonego kierownika). Dział controllingu odpowiada za wszystkie aspekty wyliczeń związane z budżetowaniem oraz codzienną aktywnością wydawnictwa. Pracownicy tego działu przeprowadzają np.:

- wstępne analizy dotyczące opłacalności książek planowanych do wydania;
- analizę odchyleń od budżetów;
- wyliczenia premii pracowników, których bonusy zależą od wielkości sprzedaży;
- analizy sprzedaży oraz trendów na zlecenie zarządu, dyrektora operacyjnego, działu marketingu, działu sprzedaży.

Dział księgowości odpowiedzialny jest za wszelkie prace z zakresu rachunkowości finansowej oraz za dostarczanie niezbędnych danych do działu controllingu. Wraz z osobami zatrudnionymi w sekretariacie prowadzi także wszystkie sprawy związane z zarządzaniem kadrami w wydawnictwie.

Dział handlowy ma rozbudowaną strukturę. Dyrektor ds. sprzedaży zarządza działem marketingu oraz działem handlowym, których prace koordynują kierownicy działów. W dziale handlowym pracuje czterech przedstawicieli handlowych (odpowiedzialnych za sprzedaż produktów odpowiednio w Polsce: południowo-zachodniej, południowo-wschodniej, północno-zachodniej oraz północno-wschodniej). W dziale tym pracuje również specjalista, który odpowiedzialny jest za przyjmowanie

zamówień (i przekazywanie ich do magazynu) oraz za wstępne negocjowanie warunków umów handlowych oraz dystrybucyjnych.

Kierownik magazynu i podlegli mu pracownicy zajmują się przyjmowaniem książek (zwroty, z drukarni), ich odpowiednim składowaniem i zabezpieczaniem, wysyłkami (zgodnie z zamówieniami z działu handlowego).

Dział marketingu podzielony jest na dwie sekcje: marketingu tradycyjnego oraz internetowego. Pracownicy w pierwszym departamencie koncentrują się na targach, organizują spotkania z autorami oraz współpracę promocyjną z innymi podmiotami o podobnych grupach docelowych. Sekcja marketingu internetowego odpowiedzialna jest za prowadzenie strony WWW, sklepu internetowego oraz za umieszczanie treści w *social media*. Kierownik działu marketingu koordynuje działaniami podległych mu sekcji.

Przedstawione zależności stanowią uproszczenie. Nie sposób w tym miejscu wyszczególnić wszystkich zakresów obowiązków poszczególnych pracowników. Chodzi o ukazanie pewnych zależności, stosunkowo charakterystycznych dla wielu wydawnictw. Struktura organizacyjna takiego podmiotu jest dość prosta.

Nieruchomość, w której mieszczą się pomieszczenia biurowe oraz magazyn, jest wynajmowana. Nie ma zatem potrzeby zatrudniania zarządcy nieruchomości oraz konserwatora, usługi te zapewnia właściciel budynku. Warto również wspomnieć o podejmowaniu decyzji dotyczących nowych inwestycji. Ostateczne rozstrzygnięcia w tym zakresie leżą w kompetencjach zarządu, którego członkowie zazwyczaj konsultują się z dyrektorem operacyjnym oraz specjalistami z działu controllingu, odpowiedzialnymi za dokonywanie stosownych obliczeń.

W rozdziale pierwszym przedstawiono sposób wyodrębniania poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. W przypadku wydawnictwa XYZ Sp. z o.o.:

- cały dział redakcji może być określony jako centrum kosztów;
- dział rozliczeń (zarówno księgowość, jak i controlling) jest również ośrodkiem odpowiedzialności za koszty;
- dział handlowy to centrum przychodów;
- wydzielony z działu handlowego magazyn jest ośrodkiem odpowiedzialności za koszty;

- dział marketingu (obie sekcje) to centrum przychodów[114].

Proces budżetowania operacyjnego zaczyna się pod koniec października roku poprzedzającego rok, dla którego sporządza się budżety, a są one zatwierdzane zazwyczaj jeszcze przed 24 grudnia. Organem dokonującym ostatecznej akceptacji budżetów jest zarząd, który podejmuje taką decyzję podczas specjalnie organizowanego na tę okoliczność spotkania z komisją budżetową (jej rolę oraz skład opisano w rozdziale pierwszym niniejszej pracy). Komisję tworzą: dyrektor operacyjny; specjalista z zakresu budżetowania, zatrudniony w dziale controllingu; redaktor naczelny; dyrektor ds. sprzedaży; dyrektor ds. finansowych; główny księgowy.

Narzędziem wspomagającym budżetowanie jest arkusz kalkulacyjny (w badaniu ankietowym opisanym w rozdziale 3, prawie 90% respondentów wskazało na stosowanie tego instrumentu). Jest on zabezpieczony w taki sposób, by osoby, które wypełniają poszczególne jego pola, nie miały możliwości modyfikowania zawartości komórek nieprzeznaczonych dla nich. Skoroszyty opracowuje dział controllingu, zostają one zatwierdzane przez dyrektora operacyjnego oraz zarząd. Co roku stosowane tabele są nieco modyfikowane, w celu lepszego ich dopasowania do potrzeb budżetowych, zmieniającej się oferty etc.

Coroczna procedura budżetowania rozpoczyna się od przesyłania przez dział controllingu specjalnie przygotowanych tabel budżetowych do: redaktora naczelnego; dyrektora ds. finansowych; dyrektora ds. sprzedaży; dyrektora operacyjnego; zarządu.

Tabele te mają być wypełnione przez wymienione osoby z pomocą pracowników im podlegających (w ten sposób realizuje się ideę partycypacji pracowników w sporządzaniu budżetów).

Zarząd planuje najważniejsze inwestycje (po zebraniu informacji ze wszystkich działów), budżetuje również działania związane z ewentualnymi akwizycjami (przejęciami innych wydawnictw). Ten sposób rozwoju jest bowiem zapisany w strategii wydawnictwa XYZ Sp. z o.o. Wymaga zatem osobno sporządzanego budżetu, który zawiera pozycje związane np. z badaniem finansowym podmiotów, z którymi podejmowane są rozmowy na temat kupna ich udziałów. W budżecie tym

[114] Identyfikacja centrum przychodów może budzić pewne wątpliwości, gdyż kierownictwo danego działu odpowiada również za ponoszone koszty swojej działalności. Teoretycznie więc mógłby on być uznany za ośrodek odpowiedzialności za zysk. Przyjęto jednak zasadę, że centrum zysku to np. sklep, który jest częścią większej sieci (zob. Jaruga i in., 2010, s. 425). Dział marketingu nie może ustalać kosztów produkcji, administracji etc., toteż należy przyjąć, że zakres jego odpowiedzialności za koszty jest ograniczony.

wskazywane są również źródła finansowania ewentualnych przejęć. Jest to przykład budżetu sporządzanego metodą odgórną.

Dyrektor operacyjny, ze względu na swoją wiedzę dotyczącą funkcjonowania wszystkich aspektów działalności wydawnictwa, pomaga (wraz z wyznaczonym specjalistą z działu controllingu) w wypełnianiu wszystkich tabel. Dodatkowo musi uzupełnić (w uzgodnieniu np. z działem księgowości) informacje budżetowe dotyczące planowanych kosztów:

- wynagrodzeń wszystkich pracowników;
- telekomunikacyjnych (telefony, Internet);
- zużycia energii, wody itp.;
- wynajmu nieruchomości, wywozu śmieci itp.;
- obsługi prawnej i patentowej;
- leasingu;
- pozostałych (np. awaryjnych).

Szczególnie istotna jest dla wydawnictwa lista tytułów książek do pierwszego wydania oraz wznowienia w nadchodzącym roku. Lista ta tworzona jest przez redaktora naczelnego oraz dyrektora operacyjnego. Określają oni również przybliżone koszty druku oraz transportu książek do magazynu. Spis ten przekazywany jest następnie do działu handlowego, który sporządza prognozy sprzedaży wszystkich tytułów (również wydanych wcześniej), które będą w ofercie w kolejnym roku. W przypadku podręczników sytuacja jest o tyle prosta, że nauczyciele deklarują stosowanie danej serii wydawniczej przez kolejne trzy lata. To znacznie ułatwia proces planowania operacyjnego. Jeśli znamy poziom sprzedaży podręcznika oraz ćwiczeń, np. do matematyki do klasy czwartej szkoły podstawowej, możemy założyć taki sam poziom sprzedaży podręcznika oraz ćwiczeń do klasy piątej w roku następnym. W przypadku niektórych tytułów są zauważalne pewne tendencje (np. stały wzrost zainteresowania klientów) lub też jasne staje się, że dana pozycja jest w spadkowej fazie cyklu życia produktu (zob. Koźmiński, Piotrowski, 1999, s. 191-193).

Dział handlowy określa ponadto, czy w roku następnym będą jeszcze występowały „zwroty" niesprzedanych książek z hurtowni oraz od dużych detalistów. Niektóre umowy handlowe są tak skonstruowane, by umożliwiały częściowe dokonywanie zwrotów niesprzedanych tytułów.

Dział marketingu (w porozumieniu z działem handlowym oraz dyrektorem operacyjnym) dokonuje oceny wszystkich tytułów, które znajdują się w sprzedaży i ustala, które z nich zostaną wycofane. Informacja ta przekazywana jest również do działu księgowości. W ten sposób powstaje pełna lista aktualnych oraz przyszłych tytułów, które będą znajdowały się w ofercie wydawnictwa w roku następnym, wraz z prognozami ich sprzedaży. Oczywiście najistotniejsze są prognozy zagregowane do poszczególnych grup (kategorii) produktów. Informacje zawarte w planie sprzedaży kilkuset konkretnych pozycji są bowiem nieprzejrzyste.

Dział handlowy musi również zaplanować koszty transportu, które będą ponoszone w przyszłym okresie budżetowym. Jest to istotna pozycja w budżecie głównym.

Dział marketingu powinien określić zapotrzebowanie na wszystkie elementy komunikacji marketingowej wraz z określeniem ich kosztów. Nie są wymagane szczegóły, budżetowane są poszczególne kanały komunikacji. Kierownik jest zobowiązany także do przedstawienia ogólnego stanu związanego z działaniami konkurencji. Jest to jeden z elementów budżetu działań marketingowych i sprzedażowych (stanowi informację uzupełniającą).

Dział księgowości prognozuje podatki, które będą do zapłacenia w przyszłym okresie budżetowym (główne ich kategorie) oraz wylicza prognozowane odsetki od zaciągniętych kredytów (oraz od tych, które planowane są do zaciągnięcia np. na akwizycje).

Każdy szef działu (oraz sekretariat) musi podać (częściowo w porozumieniu z podlegającymi mu pracownikami) następujące informacje, dotyczące przyszłego okresu budżetowego:

- zapotrzebowanie na usługi obce (np. w przypadku redakcji mogą to być usługi składu, korekty, redakcji merytorycznej, czy też wykonywania zdjęć oraz ilustracji);
- zapotrzebowanie na nowych pracowników;
- przewidywania dotyczące odejścia pracowników (zwolnienia, emerytury);
- konieczność napraw, remontów;
- konieczność inwestycji (np. w sprzęt komputerowy, oprogramowanie specjalistyczne);
- przewidywane koszty transportowe, kurierskie, poczty;

- koszty biurowe;
- ponoszone opłaty miesięczne (i inne okresowe) związane np. z prenumeratami czasopism fachowych oraz z innymi abonamentami;
- ponoszone składki członkowskie;
- przewidywane koszty podróży.

Szefowie działów są zachęcani do wpisywania w tabele swoich komentarzy. Przy każdej pozycji budżetowej znajduje się miejsce na objaśnienia osoby wypełniającej daną tabelę.

Bardzo ważną zasadą jest to, by wszystkie podawane przychody oraz koszty rozpisywane były na poszczególne miesiące. Nie wymaga się tu dużej szczegółowości, raczej operuje się zaokrąglonymi kwotami.

Kiedy dane (po wyznaczonym czasie) wpływają do działu controllingu, są one łączone w jeden zbiorczy skoroszyt. Powstaje również specjalna tabela zestawiająca planowane przychody oraz koszty. Dołącza się do niej:

- listę tytułów, które będą wydawane po raz pierwszy (wraz z prognozami ich sprzedaży – w podziale na główne kategorie);
- listę tytułów, które będą wznawiane (wraz z prognozami ich sprzedaży – w podziale na główne kategorie);
- listę tytułów, które znajdują się już w obrocie (wraz z prognozami ich sprzedaży – w podziale na główne kategorie);
- wyszczególnienie głównych kategorii kosztów związanych z użytkowaniem nieruchomości, wynajmowanej przez wydawnictwo;
- plan najważniejszych inwestycji wraz ze źródłami finansowania;
- sporządzony przez dyrektora operacyjnego oraz dyrektora ds. sprzedaży plan przychodów ze sprzedaży na następne pięć lat w odniesieniu do głównych kategorii produktów.

Tworzona jest również pierwsza wersja budżetu bilansu, rachunku zysków i strat oraz przepływów środków pieniężnych, jak również budżetu wpływów i wydatków, dla przyszłego okresu budżetowego.

Całe powyższe zestawienie przekazywane jest dyrektorowi operacyjnemu, który dokonuje analizy zapisów budżetowych. Następnie spotyka się z zarządem wydawnictwa i wspólnie określają, które elementy wymagają korekty – negocjacji

z szefami działów. Zarząd oraz dyrektor operacyjny są zobowiązani do tego, by wielkości ujęte w budżetach były zgodne z obowiązującą strategią działania wydawnictwa[115]. Szczególnie istotne są:

- planowane przychody w roku następnym;
- planowane główne kategorie kosztów;
- zmiany stanu zatrudnienia;
- inwestycje.

Następuje faza dodatkowych uzgodnień oraz negocjacji, po czym w dziale controllingu tworzone jest skorygowane zestawienie, przekazywane później do analizy dyrektorowi operacyjnemu. W razie konieczności dokonuje się kolejnych korekt danych budżetowych, aż do momentu, gdy przewidywane wyniki przedsiębiorstwa osiągną poziom akceptowany przez zarząd. W ten sposób wyznaczone zostają cele sprzedażowe (dla działu sprzedaży) oraz kosztowe (dla poszczególnych działów).

Po tym etapie dyrektor operacyjny rekomenduje zarządowi zatwierdzenie budżetu głównego. Następuje spotkanie komisji budżetowej oraz zarządu, na którym to podejmuje się decyzję dotyczącą przyjęcia do wykonania planów operacyjnych. Jest to też moment, w którym kierownicy działów są informowani o wszystkich postawionych celach i dążeniach wydawnictwa (dotyczących wszystkich aspektów jego funkcjonowania).

Należy zatem zauważyć, że dostęp do wszystkich budżetów ma wyłącznie kierownictwo najwyższego szczebla oraz wszyscy kierownicy działów (była to najczęściej wybierana opcja w badaniu ankietowym opisanym w rozdziale 3). Poszczególni pracownicy nie mają dostępu do danych planistycznych, są o nich informowani przez kierownictwo w razie potrzeby. Wyjątek stanowi dział handlowy, w którym przedstawiciele handlowi informowani są o wyznaczonych celach sprzedażowych.

Stosuje się następujące metody budżetowania:

- partycypacyjna (np. w przypadku budżetu marketingu internetowego, marketingu tradycyjnego – pracownicy zgłaszają zapotrzebowanie na różne formy promocji etc.);

[115] Konieczność istnienia takiej zależności została podkreślona w rozdziale pierwszym niniejszej pracy.

- odgórna (np. budżet akwizycji, sporządzany przez zarząd wydawnictwa bez konsultacji z podwładnymi);
- przyrostowa (często wykorzystywana, np. w przypadku budżetu zużycia energii, kosztów biurowych).

Są to trzy najczęściej wskazywane metody przez uczestników badania ankietowego, opisanego w niniejszej pracy.

Istotne jest także to, iż dopuszcza się tworzenie zespołów zadaniowych z odrębnymi budżetami w trakcie roku budżetowego (większość respondentów badania akceptowała takie rozwiązanie). Jest to możliwe np. w przypadku niespodziewanych zmian w systemie oświaty. Konieczne staje się wtedy jak najszybsze reagowanie i dopasowywanie się do nowej sytuacji – np. przez dostosowywanie podręczników do bieżących wymagań ministerialnych. Inny powód może stanowić nawiązanie współpracy z wydawnictwem zagranicznym lub ze znanym autorem. Konieczne jest wtedy powołanie nowego zespołu, który będzie zajmował się np. redakcją nowych, nieplanowanych wcześniej tytułów.

Podobnie jak w zdecydowanej większości wydawnictw, które wzięły udział w badaniu ankietowym, w przedsiębiorstwie XYZ Sp. z o.o. dopuszczalne jest wprowadzanie korekt do budżetu w trakcie jego realizacji, ale nie częściej niż 2 razy w roku. Taką możliwość akceptuje się wyłącznie w nadzwyczajnych okolicznościach.

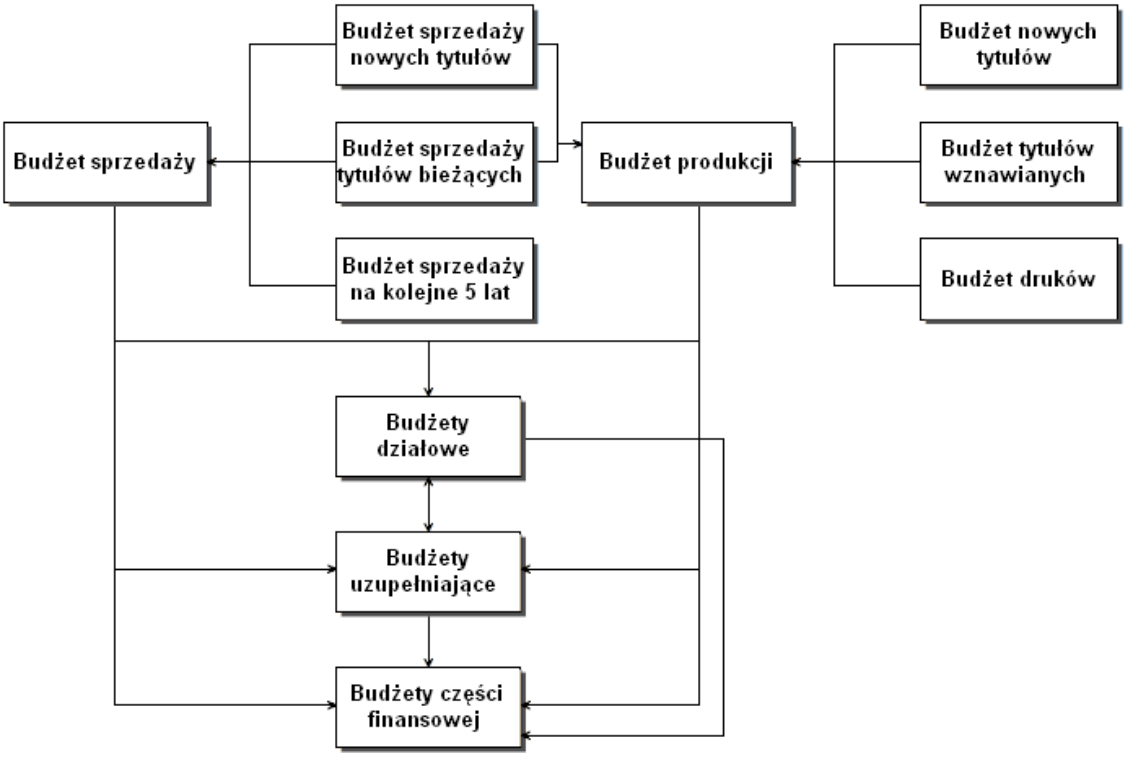
Warto także dodać, że system premii pracowników funkcjonuje w oderwaniu od analizy odchyleń. W większości przypadków są to premie uznaniowe, przyznawane przez kierownictwo.

Planuje się dalsze udoskonalanie i dostosowywanie do bieżących wymagań rynku stosowanych procedur budżetowania operacyjnego. Nie planuje się rezygnacji z tego narzędzia. Rozważa się wdrożenie rachunku kosztów działań, benchmarkingu oraz zbilansowanej karty wyników. Są to jednak o tyle odległe inicjatywy, że ich omówienie planowane jest nie wcześniej, niż podczas kolejnego okresu budżetowego.

Kierownictwo dostrzega liczne zagrożenia, głównie ze strony niespodziewanych regulacji prawnych oraz działań konkurentów obecnych oraz nowych, którzy co jakiś czas pojawiają się na rynku. Szczególnie niepokojące są korekty w polskim systemie oświaty, które często prowadzą do konieczności modyfikowania oferty wydawniczej, a czasem wręcz do częściowej jej wymiany. Są to zazwyczaj zmiany natury nieprzewidywalnej.

Warto także odnieść się do analizy odchyleń. Nie służy ona do wyznaczania premii pracowniczych, niemniej jednak jest przeprowadzana po każdym kwartale. Bada się przede wszystkim poziom sprzedaży, na odchylenia od planów w tym zakresie zwraca się szczególną uwagę. Analizowane są również odchylenia od głównych kategorii kosztowych. Jeśli są one znaczne, wówczas szuka się przyczyn i ewentualnych środków zaradczych. W przeciwnym razie, w sytuacji stwierdzenia niewielkich odchyleń, informuje się o nich właściwych kierowników działów i zaleca oszczędności w kolejnych kwartałach (tak by zapisy budżetowe zostały wypełnione). W ten sposób realizowane są wszystkie trzy etapy budżetowania, o których była mowa w podrozdziale 1.2.1.

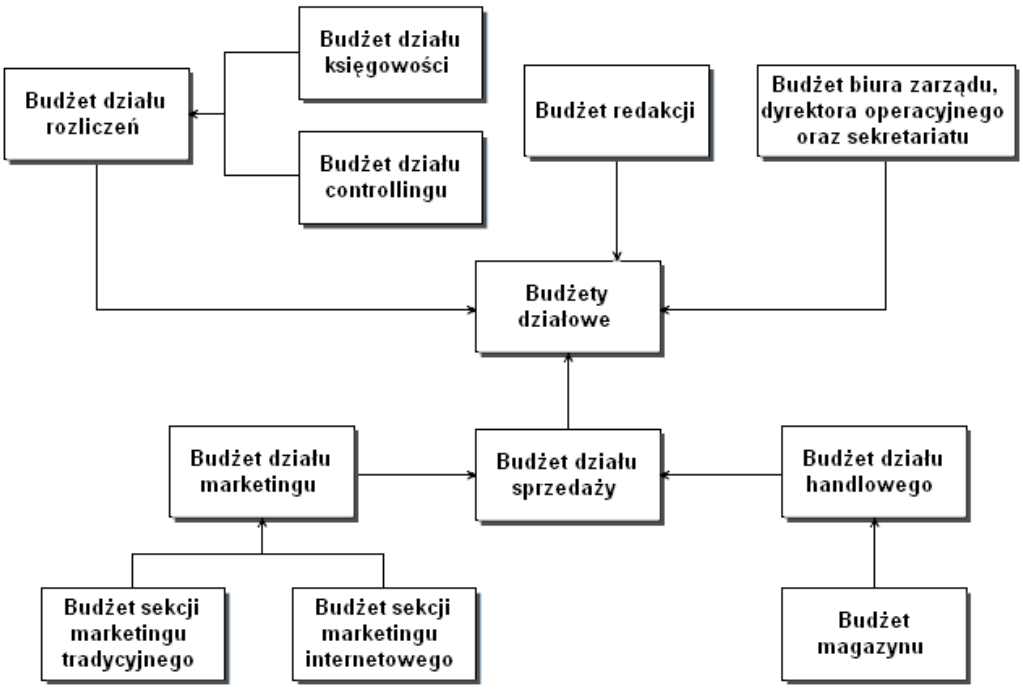
Na rysunku 4.2 przedstawiono uproszczoną strukturę budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o. (uwzględniając zasady ogólne objaśnione w podrozdziale 1.2.2 niniejszej pracy).




**Rysunek 4.2. Uproszczona struktura budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o.**
Źródło: Opracowanie własne.

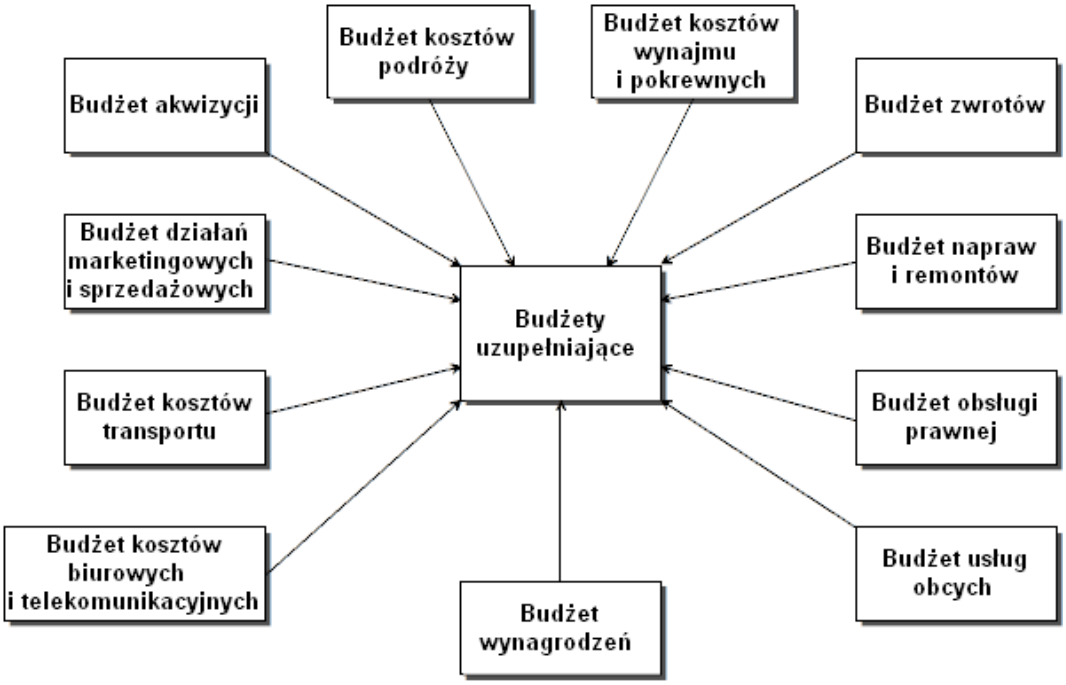
Warto w tym miejscu wyjaśnić, czym jest budżet druków. Zawiera on listę wszystkich tytułów, które będą drukowane w następnym roku kalendarzowym wraz

z orientacyjnymi kosztami. Koszty te są na tyle istotne, że wymagają one osobnego zestawienia (opracowywanego przez dyrektora operacyjnego oraz redaktora naczelnego, z pomocą działu księgowości). Na rysunku 4.3 zaprezentowano schemat budżetów działowych wydawnictwa XYZ Sp. z o.o. Układ ten jest pochodną struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa.



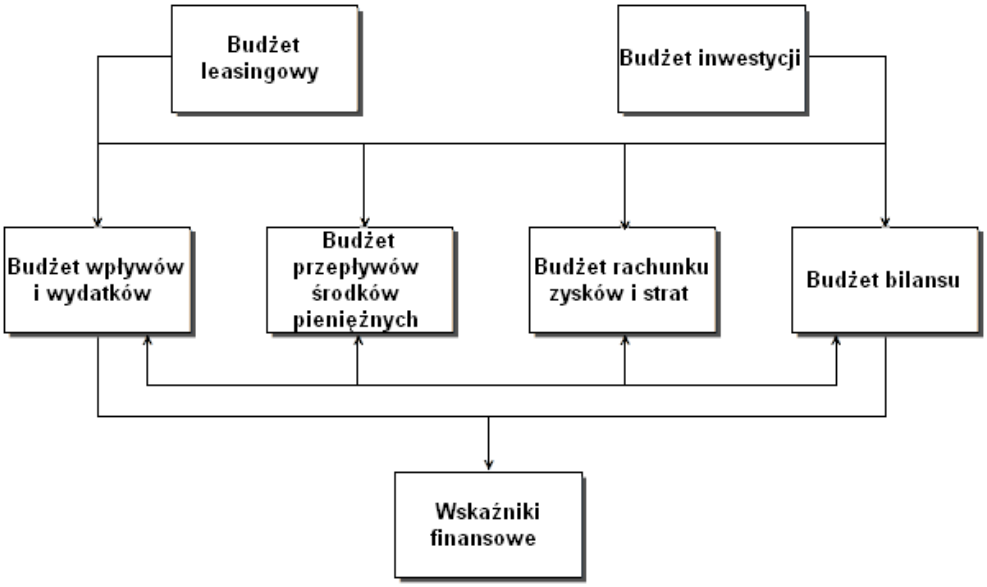

**Rysunek 4.3. Schemat budżetów działowych budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o.**
Źródło: Opracowanie własne.

Rysunek 4.4 ukazuje kompleks budżetów uzupełniających.




**Rysunek 4.4. Wykaz budżetów uzupełniających budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o.**
Źródło: Opracowanie własne.

Na rysunku 4.5 przedstawiono strukturę (oraz zależności między poszczególnymi zestawieniami) budżetów części finansowej.




**Rysunek 4.5. Struktura budżetów części finansowej budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o.**
Źródło: Opracowanie własne.

Ważną rolę odgrywa także zestawienie wskaźników finansowych, które zawiera wartości ROE, ROA, wskaźniki zadłużenia oraz inne. Pozwalają one na ocenę przewidywanej kondycji wydawnictwa, która wynika z przyjętego budżetu głównego. Każdy wskaźnik ma przypisane dwie wartości: bieżącą (za dany rok[116]) oraz przyszłą (prognozowaną na podstawie planu operacyjnego).

Jak już wspomniano, jest to uśredniony profil budżetowania operacyjnego przeprowadzanego w wydawnictwach książkowych w Polsce. Obraz ten wydaje się wystarczający do tego, by opracować na jego podstawie hybrydowy model budżetowania, który pozwoli na eliminację pewnych mankamentów klasycznego planowania operacyjnego oraz na skuteczne zarządzanie finansami przedsiębiorstwa.

## 4.2. Identyfikacja kluczowych mankamentów budżetowania operacyjnego w wydawnictwach

Wbrew wielu publikacjom zawierającym opis różnych mankamentów budżetowania operacyjnego, respondenci badania ankietowego (opisanego w rozdziale 3) skoncentrowali się przede wszystkim na problemach specyficznych dla branży wydawniczej, z którymi nie radzi sobie klasyczne budżetowanie operacyjne[117]. Wskazano przede wszystkim na dużą liczbę nowych produktów (planowanych do wdrożenia w kolejnym roku), które muszą być budżetowane. Podkreślano także wyraźne trudności w planowaniu sprzedaży. Przyczyną problemów w tym zakresie jest m.in. to, że każda książka jest, jak to ujął jeden z ankietowanych „*prototypem*". Nieraz bardzo trudno jest przewidzieć, jak będą postrzegali ją klienci. Kilku respondentów wskazało na niesłowność autorów, dostarczających do wydawnictwa zamówione materiały. Wobec powyższego, część planów jest wadliwa. Już sam fakt wprowadzania do obrotu wielu nowych produktów (książek) i konieczność trafnego prognozowania ich sprzedaży może nastręczać wielu kłopotów.

Warto przy tym zwrócić uwagę na fakt, że w niektórych z badanych wydawnictw budżetowanie trwało bardzo długo: 105, 120, czy też nawet 180 dni. Co prawda żaden z respondentów nie wskazał nadmiernej czasochłonności jako wady budżetowania,

[116] Budżet zatwierdzany jest jeszcze przed zakończeniem roku, zatem wartości bieżące wskaźników są również prognozami, choć obarczonymi stosunkowo mniejszym prawdopodobieństwem popełnienia błędu.
[117] Wady opisywane w publikacjach nie pokryły się z mankamentami wskazanymi przez respondentów.

jednak należałoby postarać się, aby wdrożenie nowego, hybrydowego modelu budżetowania prowadziło do skrócenia czasu trwania planowania operacyjnego, a przynajmniej do rozłożenia czynności planistycznych równomiernie w ciągu roku.

Wydaje się, że powyższe problemy są najistotniejsze w kontekście rozważań nad stosowaniem budżetowania w wydawnictwach.

Należy jednak pamiętać, że respondentami badania były osoby odpowiadające za finanse. Być może pracownicy zatrudnieni na innych stanowiskach kierowniczych wskazaliby inne problemy, z tego też wynika konieczność uzupełnienia powyższej listy o inne istotne mankamenty budżetowania, które są wyszczególnione w innych badaniach empirycznych.

Światowa literatura przedmiotu jest bardzo bogata w publikacje, w których wymieniono wady budżetowania operacyjnego. Podsumowanie tego zagadnienia znajduje się w podrozdziale 1.3 niniejszej pracy. Przedstawiono tam wiele mankamentów omawianego instrumentu, wskazano na potencjalne problemy z jego stosowaniem.

Spośród nich wybrano następujące słabe strony budżetowania, które potencjalnie mogą być zlikwidowane (lub przynajmniej zmniejszone zostanie ich oddziaływanie, stopień natężenia) dzięki wdrożeniu hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego:

- stosowanie gier budżetowych (np. celowe zaniżanie przewidywanych przychodów lub zawyżanie prognozowanych kosztów);
- utrata aktualności danych w poszczególnych budżetach w okresie realizacji planu operacyjnego;
- stosowanie wyłącznie miar o charakterze finansowym;
- nadużywanie podejścia przyrostowego do określania wartości pozycji budżetowych;
- realizacja przez pracowników krótkoterminowych dążeń zapisanych w budżetach, nawet jeśli nie są one w zgodzie z przyjętą strategią;
- nadgorliwe wypełnianie budżetów kosztowych w sytuacji, gdy mogą powstać oszczędności;
- przyjęcie roku jako głównego okresu, dla którego sporządza się plany - w warunkach nieustannych, nieprzewidywalnych zmian w otoczeniu przedsiębiorstw – dwanaście miesięcy to okres nadmiernie długi;

- zbyt ścisłe wypełnianie budżetów, pomijanie w ten sposób koniecznych w nowych warunkach działań, które jednak nie zostały wcześniej zaplanowane;
- powodowanie, że poszczególne działy przedsiębiorstwa funkcjonują niemalże jako oddzielne byty gospodarcze, a nie jako powiązane ze sobą centra jednej organizacji.

W wielu przypadkach stosowanie budżetowania ogranicza elastyczność danego podmiotu (kilkukrotnie wspomniano o tym w rozdziale 3, analizując odpowiedzi respondentów). Jeśli np. ogranicza się lub utrudnia proces wprowadzania zmian do budżetów, wówczas przedsiębiorstwo może nie reagować wystarczająco szybko na pojawiające się szanse, ale również na zagrożenia. Z drugiej jednak strony, wprowadzenie korekty do jednego budżetu może wiązać się z koniecznością harmonizowania pozostałych zapisów, dotyczących innych działów. Jest to zawsze wyzwanie dla osób odpowiedzialnych za koordynowanie planów operacyjnych. Zadanie to może być tym trudniejsze, jeśli koryguje się dane najistotniejsze, np. planowaną sprzedaż, która wpływa np. na limity ponoszonych kosztów.

W kontekście elastyczności działania istotny jest także problem powiązania strategii i planów operacyjnych. Jeśli np. zbyt często stosuje się przyrostową metodę budżetowania, to zapisy budżetowe mogą okazać się niespójne z przyjętą strategią funkcjonowania danej jednostki. Co więcej, na skutek zmian w otoczeniu (np. podstaw programowych) może okazać się konieczne, by zmienić w trakcie roku przyjętą strategię. Wydawnictwo może zrezygnować z danej serii wydawniczej, może skoncentrować się wyłącznie na publikacjach dla danego poziomu nauczania itp. Niechęć zarządów do korygowania budżetów może wtedy prowadzić do poważnej desynchronizacji między działaniami operacyjnymi a zatwierdzoną strategią.

Istotny problem stanowi również fakt, że budżety ze swej istoty operują wyłącznie miarami finansowymi. Nie stawia się w nich raczej celów związanych np. ze zwiększeniem poziomu zadowolenia klientów z oferowanych usług, czy produktów. Inne cele niefinansowe mogą dotyczyć chociażby utrzymywania pożądanego stanu zapasów. Są to dążenia bardzo rzadko zapisywane w budżetach.

W wielu przypadkach menedżerowie pod koniec roku (bez uzasadnienia merytorycznego) wypełniają pozostałe limity kosztowe wynikające z ich budżetów. Robią to nieraz z obawy, iż w przeciwnym razie ich budżet kosztów na okres następny

zostanie okrojony (ze względu na niewykorzystane środki). Jest to zjawisko skrajnie negatywne dla każdego przedsiębiorstwa.

Stosowane jest również podejście polegające na niepodejmowaniu żadnych działań, które nie zostały wcześniej w budżecie zaplanowane. Taka postawa może powodować np. niewykorzystywanie okazji rynkowych, należy jednak przyznać, że stosowanie klasycznego budżetowania operacyjnego sprzyja hamowaniu inwencji pracowników.

Wiele przedsiębiorstw boryka się także z problemem braku przepływu informacji między ich wewnętrznymi działami. Jest to niekorzystna sytuacja, która wynika z faktu chęci realizacji wyłącznie własnych zadań przez kierownictwa poszczególnych departamentów. Z tych bowiem wytyczonych celów są oni rozliczani. Nie są więc w żaden sposób zachęcani do wymiany informacji z innymi częściami organizacji, poza tym zakresem, który niezbędny jest do wykonywania ich pracy.

Powyższe problemy to oczywiście nie jedyne mankamenty budżetowania operacyjnego. Stanowią one jednak źródło wielu kłopotów dla przedsiębiorstw. Zastosowanie poniżej przedstawionego hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego może pomóc w ich ograniczeniu lub nawet w całkowitym wyeliminowaniu.

## 4.3. Hybrydowy model budżetowania operacyjnego dla wydawnictw książkowych – proces, reguły, wdrożenie

### 4.3.1. Narzędzia hybrydowego modelu budżetowania

Na wstępie należy określić, jakie cechy powinien posiadać nowy model budżetowania, które będą odróżniały go od klasycznej jego wersji. Innymi słowy, w jaki sposób będzie pozytywnie wpływał na funkcjonowanie przedsiębiorstwa (wydawnictwa), przy zachowaniu zalet budżetowania. Atuty budżetowania są powszechnie znane, wśród nich znajdują się np.: porządkowanie wszystkich aspektów działania jednostki gospodarczej; nastawianie menedżerów na osiąganie celów etc.

Nowy model powinien przede wszystkim:

- pozwalać na sprawne planowanie kosztów dużej liczby nowych produktów, z których pewna część ma charakter unikalny (np. książki nienależące do żadnej serii wydawniczej lub też taką serię zaczynające);
- pozwalać na sprawne planowanie wyników sprzedaży dużej liczby produktów (w tym książek „unikalnych" – trudno przewidzieć postrzeganie ich przez klientów[118]);
- być na tyle elastyczny, by umożliwiać sprawne funkcjonowanie wydawnictwa, jeśli będą następowały opóźnienia we wprowadzaniu tytułów na rynek (np. w sytuacji niesłowności autorów);
- zmniejszyć czasochłonność procesu planowania operacyjnego;
- ograniczać możliwości stosowania gier budżetowych;
- zapewniać jak największą aktualność danych w obowiązujących planach operacyjnych;
- umożliwiać stosowanie niefinansowych miar osiągnieć;
- ograniczać wpływ danych z minionych okresów na wielkości w budżetach;
- zapewniać spójność planów operacyjnych z bieżącą strategią działania;
- zachęcać pracowników (menedżerów) do oszczędzania zasobów przedsiębiorstwa;
- uwzględniać konieczność skrócenia horyzontu czasowego planów operacyjnych;
- zachęcać pracowników (menedżerów) do podejmowania adekwatnych działań zawsze wtedy, gdy pojawiają się szanse oraz zagrożenia rynkowe;
- zapewniać warunki oraz zachęty do dzielenia się wiedzą wewnątrz przedsiębiorstwa.

Podsumowując, wydawnictwo stosujące hybrydowy model budżetowania powinno zwiększyć elastyczność swojego działania w stosunku do sytuacji, w której wdrożone jest klasyczne budżetowanie operacyjne. Jest to główny cel nowego modelu.

Powyższe punkty nie wymagają odrębnych wyjaśnień, z wyjątkiem kwestii dotyczącej zmniejszenia czasochłonności. Na podstawie wyników badań ankietowych przedstawionych w rozdziale 3 można stwierdzić, że w poszczególnych wydawnictwach czas sporządzania budżetów jest bardzo różny. Nie stwierdzono ponadto, że im większy podmiot, tym dłużej trwa budżetowanie. W jednostkach,

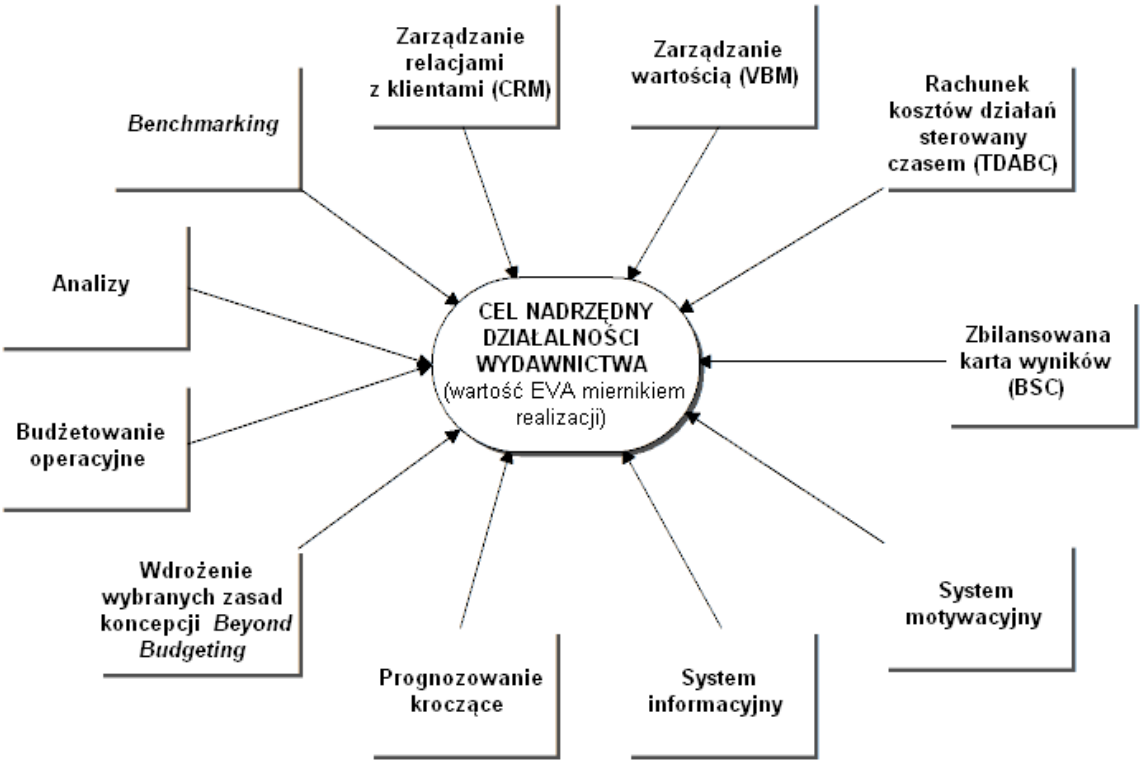
[118] Badania marketingowe w tym zakresie są bardzo drogie i zdecydowana większość wydawnictw nie może sobie na nie pozwolić.

w których budżetowanie operacyjne trwa faktycznie długo, warto przynajmniej rozłożyć w ciągu roku obciążenia czasowe pracowników związane z procesem planowania. Jest jeszcze jedna istotna kwestia związana z poruszonym zagadnieniem. W pierwszej fazie wdrażania nowego modelu zarówno menedżerowie, jak i pozostali pracownicy będą musieli poświęcić dużo czasu na zrozumienie oraz naukę nowych zasad, czy też narzędzi. Sam proces implementacji będzie czasochłonny, a w konsekwencji kosztowny. Należy przy tym pamiętać, że korzyści wynikające z wdrożenia rozwiązania powinny przewyższać jego szeroko rozumiane koszty. Tę znaną powszechnie zasadę autor niniejszej pracy miał na względzie podczas opracowywania hybrydowego modelu budżetowania dla potrzeb zarządzania w wydawnictwie.

Warto w tym miejscu zaznaczyć, że żaden z respondentów badania ankietowego nie zaznaczył chęci rezygnacji z budżetowania operacyjnego. Tym bardziej istotne jest, by narzędzie to znajdowało się w nowym modelu zarządzania, by stanowiło jeden z jego filarów (tymczasem koncepcja *Beyond Budgeting* zakłada całkowitą rezygnację ze stosowania budżetowania operacyjnego). W przeciwnym razie można spodziewać się silnego oporu ze strony kierownictw wydawnictw przed wdrożeniem nowego rozwiązania.

Na wstępie należy określić cel główny działalności przedsiębiorstwa. Podstawowe założenie hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego jest następujące: celem nadrzędnym działalności wydawnictwa jest maksymalizowanie jego wartości z punktu widzenia właścicieli.

Na rysunku 4.6 przedstawiono narzędzia realizacji sformułowanego wcześniej celu nadrzędnego działalności wydawnictwa. Wszystkie te elementy są ze sobą wzajemnie powiązane. Głównym elementem wiążącym jest system informacyjny (który zostanie opisany w dalszej części podrozdziału).




**Rysunek 4.6. Narzędzia proponowane do wykorzystywania w celu maksymalizowania wartości wydawnictwa dla jego właścicieli**
Źródło: Opracowanie własne.

Na powyższym schemacie wyodrębniono analizy jako samodzielny instrument (zostaną one szczegółowo opisane w dalszej części podrozdziału). Pomimo faktu, iż poszczególne rodzaje analiz są zazwyczaj częścią np. przygotowywania zbilansowanej karty wyników, czy też prognozowania kroczącego, stanowią jednak istotny element koncepcji. Umieszczono je zatem jako osobny instrument, którego zastosowanie ma się istotnie przyczyniać do osiągania głównego celu działalności wydawnictwa.

W koncepcji *Beyond Budgeting* na szczególne zwrócenie uwagi zasługuje idea planowania, oparta na założeniu koncentracji na danych zagregowanych oraz na analizie trendów. Przyjmuje się, że istotne znaczenie ma obraz ogólny sytuacji, szczegóły mogą być pomijane. Utrudniają one bowiem możliwość dostrzegania najistotniejszych elementów tego obrazu, zaciemniając go. Powodują także konieczność ponoszenia większych nakładów pracy koniecznej do przygotowania odpowiednich informacji oraz ich późniejszej analizy. W hybrydowym modelu budżetowania operacyjnego przyjęto podobne założenie.

Należy w tym miejscu podkreślić, że zarówno *Beyond Budgeting*, jak i model opisany w niniejszym rozdziale mogą sprawdzić się jedynie w podmiotach o odpowiednio dużej skali działania oraz o rozbudowanej strukturze. W najmniejszych wydawnictwach, w których wszystkie plany przygotowywane są np. przez jego właściciela (który odpowiedzialny jest za wszystkie kluczowe decyzje), wdrażanie powyższych koncepcji jest bezcelowe. W takich przedsiębiorstwach wystarczające wydaje się stosowanie budżetowania operacyjnego (np. metody odgórnej) oraz systematyczne wykonywanie wybranych analiz, np. SWOT.

Należy raz jeszcze podkreślić, że hybrydowy model budżetowania operacyjnego zakłada, że celem nadrzędnym działalności wydawnictwa jest maksymalizowanie wartości przedsiębiorstwa dla jego właścicieli[119]. Wydaje się, że właściwym miernikiem kreowania wartości dla właścicieli jest (opisana w rozdziale 2) ekonomiczna wartość dodana, czyli EVA (ang. *economic value added*). Jest to narzędzie dość dobrze znane, opisane, dostępne są studia przypadków jego wdrożenia. W hybrydowym modelu budżetowania przyjmuje się zatem, że maksymalizacja wartości przedsiębiorstwa dla jego właścicieli następuje w drodze działań, które prowadzą do wzrostu wartości EVA. Kluczową rolę odgrywa dostarczanie odpowiednich wartości klientom wydawnictwa. Są nimi przede wszystkim nauczyciele oraz uczniowie.

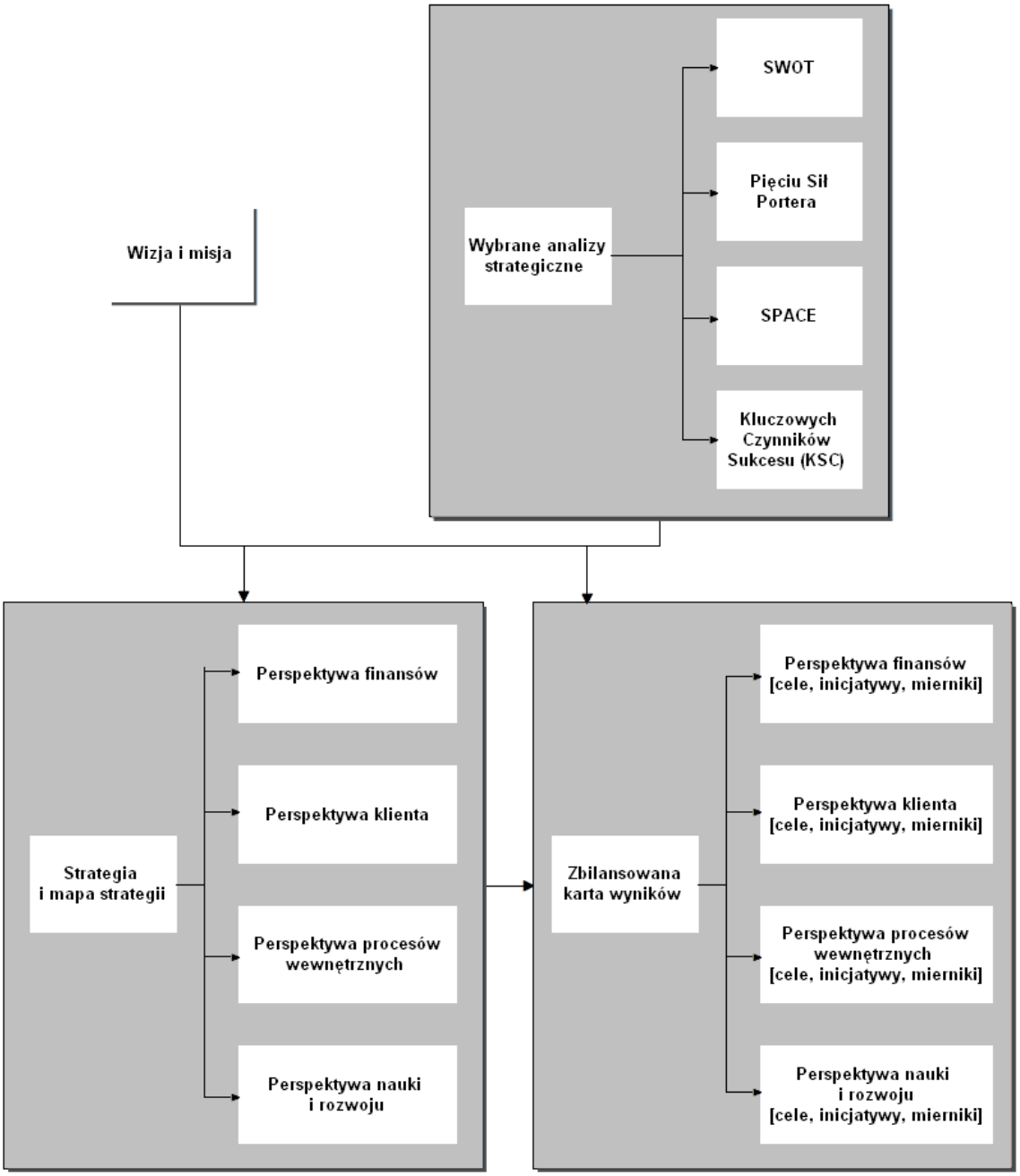
Hybrydowy model budżetowania operacyjnego zakłada systematyczne sporządzanie zbilansowanej karty wyników na poziomie całego wydawnictwa. Powinna być ona opracowywana zaraz po zakończeniu (i wstępnym rozliczeniu) sprzedaży sezonowej, która upływa wraz z końcem września każdego roku. Istotne jest, że nie następuje kaskadowanie[120] zapisów karty na niższe poziomy (na poszczególne działy). Ogólnie można stwierdzić, że zbilansowana karta wyników zawiera zagregowane cele, wyznaczone do osiągnięcia w kolejnym roku przez wydawnictwo.

Na rysunku 4.7 przedstawiono proponowane fazy sporządzania zbilansowanej karty wyników dla całego wydawnictwa.

---

[119] Jak słusznie zauważył Al Ehrbar (2000, s. 10) „*maksymalizowanie bogactwa dla akcjonariuszy jest najlepszą metodą – tak naprawdę jedyną – efektywnego służenia długoterminowym interesom całego otoczenia przedsiębiorstwa”*. K. Chudek (2015, s. 43) stwierdził, że „*Uniwersalnym miernikiem sukcesu dla każdego przedsiębiorstwa wydaje się jedynie jego wartość (...) wartość przedsiębiorstwa jest pojęciem wielowymiarowym i bardzo pojemnym. Czym innym wartość przedsiębiorstwa może być dla jego właścicieli, czym innym dla zarządu, a jeszcze innym dla pracowników*”.

[120] Pojęcie to zostało objaśnione w rozdziale 2 niniejszej pracy.




**Rysunek 4.7. Etapy sporządzania zbilansowanej karty wyników w wydawnictwie**
Źródło: Opracowanie własne na podstawie Jabłoński, Jabłoński (2011).

Pracę należy rozpocząć od zweryfikowania (lub sformułowania po raz pierwszy) wizji oraz misji wydawnictwa. W kolejnych latach po wdrożeniu hybrydowego modelu budżetowania, wizję i misję należy co roku oceniać, ewentualnie poprawiać, ale niezwykle rzadko np. w przypadku radykalnych zmian warunków funkcjonowania danego podmiotu. Zarówno misja, jak i wizja powinny być określone na możliwie najwyższym szczeblu zarządzania, w przypadku spółki z ograniczoną

odpowiedzialnością np. na zgromadzeniu wspólników. Ważne jest również, by promować je wśród członków organizacji przy każdej możliwej okazji. Misja może wyznaczać bowiem wspólny cel wszystkich zatrudnionych w danym podmiocie, jednoczyć ich wokół jednego dążenia.

W przypadku wydawnictw misja może zostać określona następująco: „*Pragniemy podnosić jakość nauczania w Polsce dzięki wydawaniu jak najwyższej jakości podręczników i innych materiałów edukacyjnych, które będą dostosowane do wymagań uczniów oraz nauczycieli, co będzie prowadzić do wzrostu wartości naszego wydawnictwa*[121]". Wyraźnie akcentowane jest tu dążenie do wzrostu wartości wydawnictwa. Istotne jest także nie tylko tworzenie wysokiej jakości książek, ale również dopasowywanie ich do wymagań rynku. W ten sposób klient stawiany jest w centrum działalności wydawnictwa, przez co realizuje się ideę CRM (została ona opisana w rozdziale 2 niniejszej pracy).

Wizję wydawnictwa może natomiast wyrażać następujące zdanie: „*Będziemy postrzegani przez rynek jako dostawcy bezbłędnych, najbardziej nowoczesnych oraz doskonale wydanych książek skutecznie wspomagających nauczanie na poziomie szkoły podstawowej, gimnazjum oraz liceum*[122]". Tu również nacisk położony jest na spełnianie wymagań klientów.

Kiedy wizja oraz misja wydawnictwa zostaną już określone należy przejść do etapu analiz strategicznych. Ich wyniki będą stanowiły podstawę do weryfikacji lub zdefiniowania strategii działania, jak również będą wyznaczały pewne ramy dla zapisów w samej karcie. Naturalne jest, że im większe jest dane wydawnictwo, tym większą liczbę analiz można wykonać. Istotne są także umiejętności pracowników w tym zakresie. Do każdego wydawnictwa należy wybór analiz do wykonania, zaleca się przy tym, by przynajmniej (w najmniejszych podmiotach, które wdrożą omawiany model zarządzania) przeprowadzać analizę silnych oraz słabych stron wydawnictwa, jak również szans oraz zagrożeń (SWOT). W pierwszych latach po implementacji hybrydowego modelu budżetowania przeprowadzanie analiz może być trudne i czasochłonne. W kolejnych okresach będzie się jednak stawało coraz prostsze, wraz z doświadczeniem nabieranym przez osoby je wykonujące. Co więcej, duża część wyników analiz będzie rok po roku niezmienna, osoby odpowiedzialne za ich

[121] Przykłady misji odwołujących się do wartości przedsiębiorstwa znajdują się w Atrill (2006, s. 9).
[122] Więcej na temat misji oraz wizji w Atkinson i in. (2007, s. 398-399). Przykład dobrze skonstruowanej, jasnej wizji znajduje się w Sierpińska, Niedbała (2003, s. 330).

przeprowadzanie powinny koncentrować się na tym, co zmieniło się w danym okresie zarówno wewnątrz organizacji, jak i w jej otoczeniu. W ten sposób koryguje się poszczególne analizy, w wielu przypadkach nie będzie konieczności opracowywania ich od nowa. Osobą odpowiedzialną za sporządzanie analiz powinien być dyrektor operacyjny (lub np. członek zarządu ds. operacyjnych, czyli osoba odpowiedzialna za bieżące zarządzanie wydawnictwem), delegujący zadania wśród kierowników poszczególnych działów, których dane badanie (lub jego część) dotyczy. Bardzo ważne jest to, by wyniki analiz były ogólnodostępne, np. poprzez sieć intranetową, biuletyny etc. Każdy z pracowników, który jest nimi zainteresowany, powinien mieć do nich pełen wgląd, należy wręcz zachęcać do ich lektury. Członkowie organizacji mają również prawo do zgłaszania swoich uwag do poszczególnych wyników, będzie to informacja zwrotna kierowana do dyrektora operacyjnego.

Istnieje wiele rodzajów analiz, które są przydatne do przeprowadzenia przed precyzyjnym określeniem (zweryfikowaniem) strategii oraz przed dokonaniem zapisów w zbilansowanej karcie wyników. Wśród nich wymienić można np. analizy (na podstawie Jabłoński, Jabłoński, 2011, s. 147, 183):

- SWOT[123];
- Pięciu Sił Portera;
- SPACE;
- Kluczowych Czynników Sukcesu (KSC);
- makrootoczenia (PRESTCOM);
- macierzy ADL;
- macierzy McKinseya.

Są to metody dość dobrze znane i opisane. Powszechnie dostępne są szkolenia związane z ich stosowaniem, jak również publikacje na ich temat. Warto zwrócić uwagę na analizę Kluczowych Czynników Sukcesu. Chodzi o identyfikację czynników (oraz nadanie im właściwych wag), które potencjalnie mają wpływ na konkurencyjność, czy też pozycję danego przedsiębiorstwa, umożliwia to również określenie słabych i mocnych jego stron (Jabłoński, Jabłoński, 2011, s. 152-153, 229, zob. też Nita, 2014, s. 69-71). Dla wydawnictw tymi czynnikami mogą być np.:

- umiejętności edytorskie pracowników redakcji;

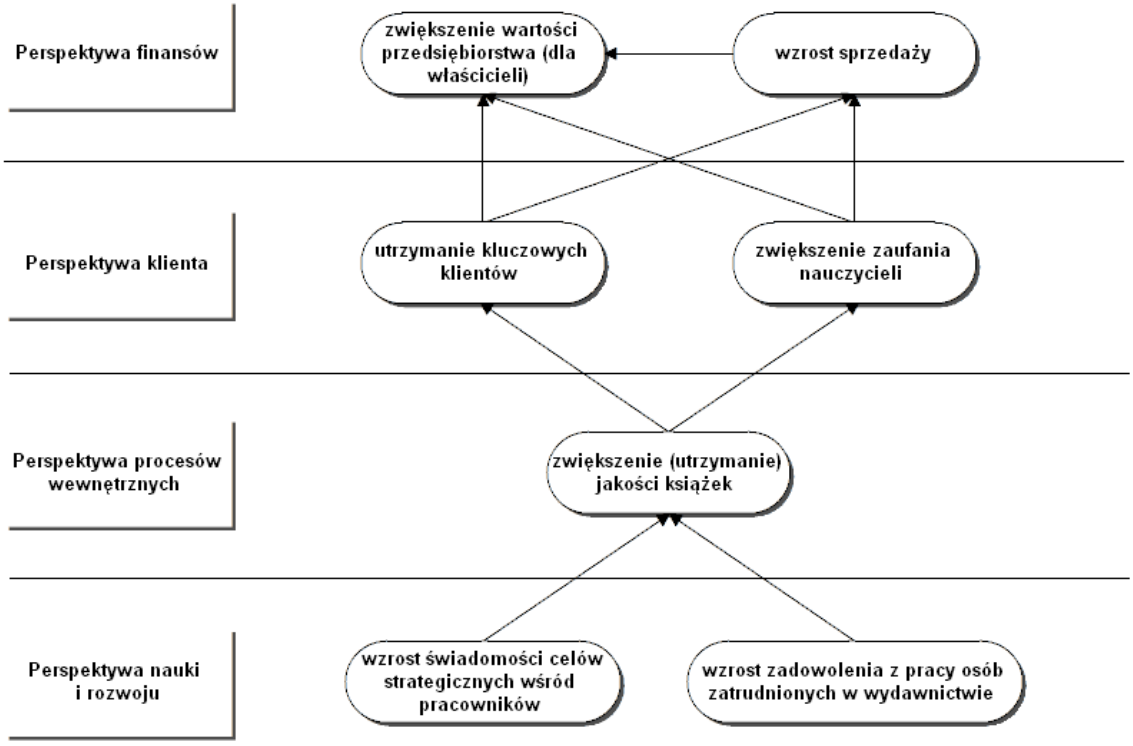
[123] Przydatność analizy SWOT do opracowania zbilansowanej karty wyników (w opisywanym przypadku dla szkoły wyższej) potwierdzili także M. Matuszak, R. Ryńca (2010, s. 128-129).

- dobór odpowiednich autorów;
- umiejętność szybkiego reagowania na zmiany w otoczeniu (m.in. prawnym);
- wielkość „obudowy" podręczników (dodatkowymi materiałami edukacyjnymi przeznaczonymi dla dzieci, czy też nauczycieli).

Każde wydawnictwo musi samo określić kluczowe, indywidualne czynniki sukcesu. Powyższe przykłady (typowe dla branży wydawniczej) muszą być uzupełnione o elementy wspólne dla wszystkich przedsiębiorstw, takie jak jakość obsługi klientów, czy też skuteczność działań handlowych. Należy podkreślić raz jeszcze konieczność nadawania wag poszczególnym czynnikom. Będą one stanowiły swoiste wskazówki podczas dokonywania niektórych zapisów w zbilansowanej karcie wyników.

Po przeprowadzeniu wszystkich założonych analiz należy opracować mapę strategii. Zawiera ona główne cele, zapisane później w zbilansowanej karcie wyników w czterech perspektywach, ze szczególnym uwzględnieniem powiązań między najważniejszymi dążeniami przedsiębiorstwa (zob. np. Jabłoński, Jabłoński, 2011, s. 17; Atkinson i in., 2007, s. 401). Mapa strategii jest zatem podzielona zazwyczaj na cztery perspektywy (finansów, klienta, procesów wewnętrznych, nauki i rozwoju), w których zapisuje się poszczególne cele, a strzałkami oznacza się wzajemne powiązania (przykłady map strategii znajdują się w Jabłoński, Jabłoński, 2011, s. 198-200, 220, 230, 270; Atkinson i in., 2007, s. 402; Matuszak, Ryńca 2010, s. 141). Strategię oraz mapę strategii sporządza zarząd wraz z osobą odpowiedzialną za zarządzanie operacyjne. Muszą być one spójne z wizją, misją oraz wynikami analiz strategicznych.

Na rysunku 4.8 przedstawiono przykładowy fragment mapy strategii, opracowany dla wydawnictwa XYZ Sp. z o.o.




**Rysunek 4.8. Przykładowy fragment mapy strategii wydawnictwa**

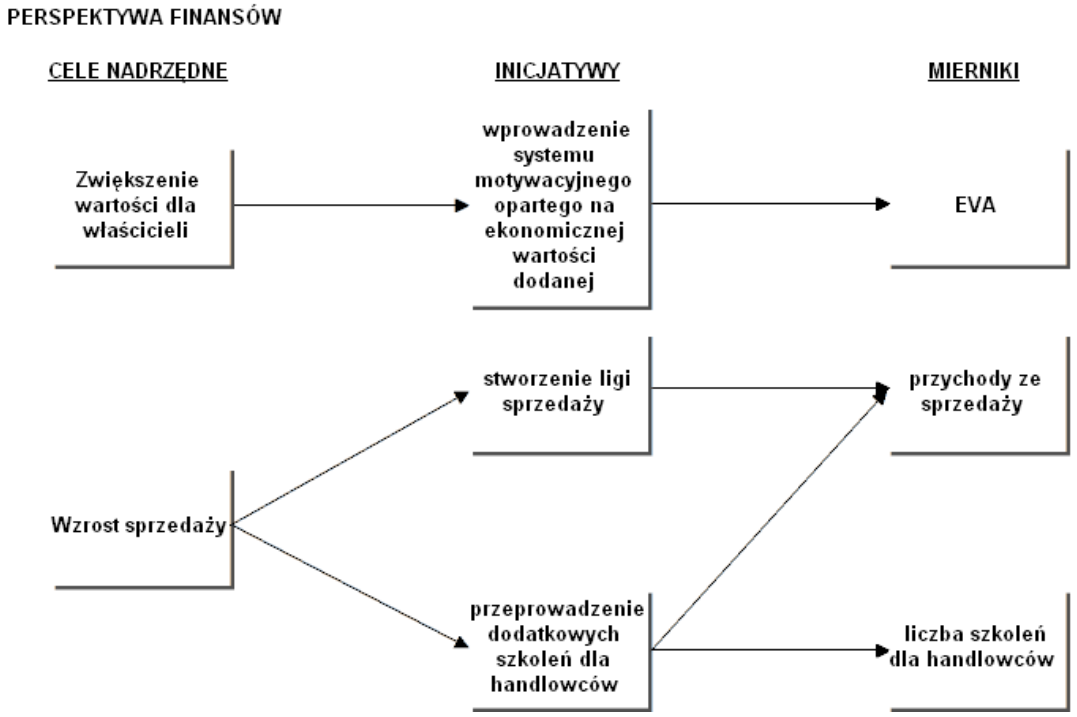
Źródło: Opracowanie własne.

Mapa strategii powinna być czytelna i zrozumiała dla wszystkich odbiorców, nie należy jej zatem nadmiernie uszczegóławiać i komplikować jej struktury. Mapę należy, podobnie jak wyniki analiz strategicznych, udostępniać wszystkim pracownikom wydawnictwa.

Zarówno mapa strategii, jak i wyniki analiz strategicznych stanowią wytyczne dla sporządzenia zbilansowanej karty wyników dla całego wydawnictwa. Istotne są także wszelkie historyczne dane finansowo-księgowe, administracyjne i inne, dotyczące działalności danego wydawnictwa. Zapisów w karcie dokonuje zarząd wraz z osobą odpowiedzialną za zarządzanie operacyjne. Opracowywane są cztery perspektywy: finansów, klienta, procesów wewnętrznych oraz nauki i rozwoju. Dla każdej z nich określane są cele do osiągnięcia (te same, które zapisane są w mapie strategii), planowane inicjatywy prowadzące do realizacji założonych celów oraz dobrane do nich mierniki. Zgodnie z założeniami hybrydowego modelu budżetowania, zbilansowana karta wyników ma wyznaczać konkretne ramy dla działania całego wydawnictwa oraz poszczególnych jego części.

Ważne jest, by inicjatywy powtarzane rok po roku były oceniane w kolejnych latach na podstawie takich samych mierników. Ułatwi to dostrzeżenie trendów oraz pogłębioną ocenę osiągnięć w tym zakresie. Dobór mierników nie może być zatem przypadkowy.

Na rysunkach 4.9, 4.10, 4.11 oraz 4.12 przedstawiono przykładowe fragmenty poszczególnych perspektyw (cele, inicjatywy, mierniki) opracowanych dla wydawnictwa[124].




**Rysunek 4.9. Przykładowy fragment perspektywy finansów w zbilansowanej karcie wyników dla wydawnictwa**
Źródło: Opracowanie własne.

Pierwszy z przedstawionych celów został określony wcześniej jako cel nadrzędny działalności wydawnictwa, powinien zatem znaleźć się także w zbilansowanej karcie wyników. Istotne jest określenie inicjatyw, które będą podejmowane w celu jego osiągniecia. Wydawnictwo może zdecydować się na oparcie systemu motywacyjnego na ekonomicznej wartości dodanej (idea ta została opisana w niniejszym podrozdziale). Miernikiem osiągniecia celu będzie wartość EVA. Kaplan i Norton (2001, s. 55) uważają ją za miernik o charakterze podstawowym, stosowany w perspektywie

[124] Rozbudowane przykłady znajdują się np. w: Jabłoński, Jabłoński (2011, s. 175-178); Sierpińska, Niedbała (2003, s. 323-331).

finansowej (zob. też Jabłoński, Jabłoński, 2011, s. 25, 54). Podczas wszelkiego rodzaju analiz przeprowadzanych w tym zakresie, należy porównywać bieżącą wartość EVA do wartości uzyskanych w latach poprzednich (o ile była wcześniej obliczana).

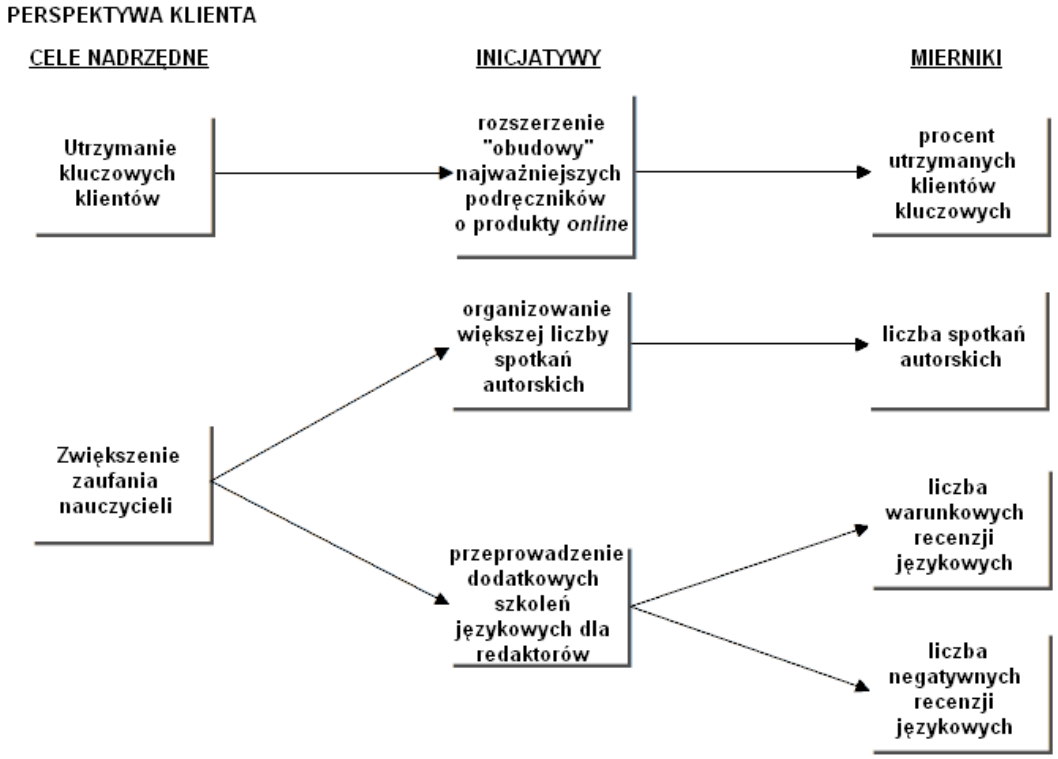
Określono także inicjatywy, które mają być podjęte w celu zwiększenia sprzedaży: stworzenie ligi sprzedaży (koncepcja ta została opisana w dalszej części podrozdziału), jak również przeprowadzenie dodatkowych szkoleń dla osób bezpośrednio odpowiedzialnych za sprzedaż produktów wydawnictwa. Naturalnym miernikiem będą przychody ze sprzedaży, ale również (w przypadku drugiej inicjatywy) liczba przeprowadzonych szkoleń z zakresu handlu. Można zestawić tę wielkość z liczbą analogicznych szkoleń w roku ubiegłym. Powstanie w ten sposób wskaźnik, którego wartość może być zapisana w zbilansowanej karcie wyników jako konkretny cel do zrealizowania. Będzie to szczególnie przydatne, jeśli inicjatywa zostanie sformułowana następująco: „zwiększenie liczby szkoleń handlowych". Wydawać się może, że miernik ten nie pokazuje bezpośrednio ewentualnego wzrostu sprzedaży. Do celu głównego polegającego na zwiększeniu sprzedaży można dopisać jednak cel szczegółowy, którym będzie „podniesienie kompetencji sprzedażowych handlowców". Wskaźnik liczby szkoleń (lub sama ich liczba) stanowią dobry miernik realizacji powyższego celu. W niniejszej pracy (ze względu na ograniczenia objętościowe) analizowany jest jedynie fragment przykładowej zbilansowanej karty wyników, intencją autora nie było nadmierne jej komplikowanie. Posłużono się zatem pewnym skrótem myślowym, czyli pominięto etap formułowania w niektórych przypadkach celów o charakterze szczegółowym.

W perspektywie finansowej powinny zostać zapisane wszystkie cele o naturze finansowej, do osiągniecia przez wydawnictwo jako całość. Zgodnie z ideą hybrydowego modelu budżetowania można w tym miejscu określić np. maksymalne kwoty kosztów, które będą do dyspozycji menedżerów poszczególnych działów głównych. Należy przy tym precyzyjnie określić zasady, zgodnie z którymi powierza się dyrektorom odpowiedzialność za poszczególne rodzaje kosztów (nie odpowiadają oni np. za koszt wynajmu pomieszczeń, co nie oznacza, że część tego kosztu nie może być wliczana do limitu przyznanemu danemu działowi). Menedżerom tym deleguje się w ten sposób możliwość samodzielnego określania wewnętrznego podziału przyznanej puli kosztów. W ten sposób określa się limity, w ramach których funkcjonują poszczególne działy. Można również wyznaczać cele corocznej redukcji kosztów

ponoszonych przez dany dział o określony procent. Menedżerowi pozostawia się dowolność w zakresie doboru środków prowadzących do tej redukcji. W perspektywie finansów określa się ponadto poziom przychodów, który stanowi cel do osiągnięcia.

Można posługiwać się docelowymi wartościami wskaźników koszty/przychody, przy czym istotne jest wykorzystywanie rożnych rodzajów kosztów. Wymaga to jednak pewnej biegłości w posługiwaniu się hybrydowym modelem budżetowania operacyjnego. Trudniejsza jest bowiem bieżąca analiza uzyskiwanych rezultatów działalności, bardziej skomplikowane staje się także np. korygowanie budżetów, jak również przeprowadzanie całego procesu planowania operacyjnego.

Warto przy tym zauważyć, że uzyskanie wzrostu sprzedaży może przyczynić się do zwiększenia wartości przedsiębiorstwa (z punktu widzenia właścicieli).



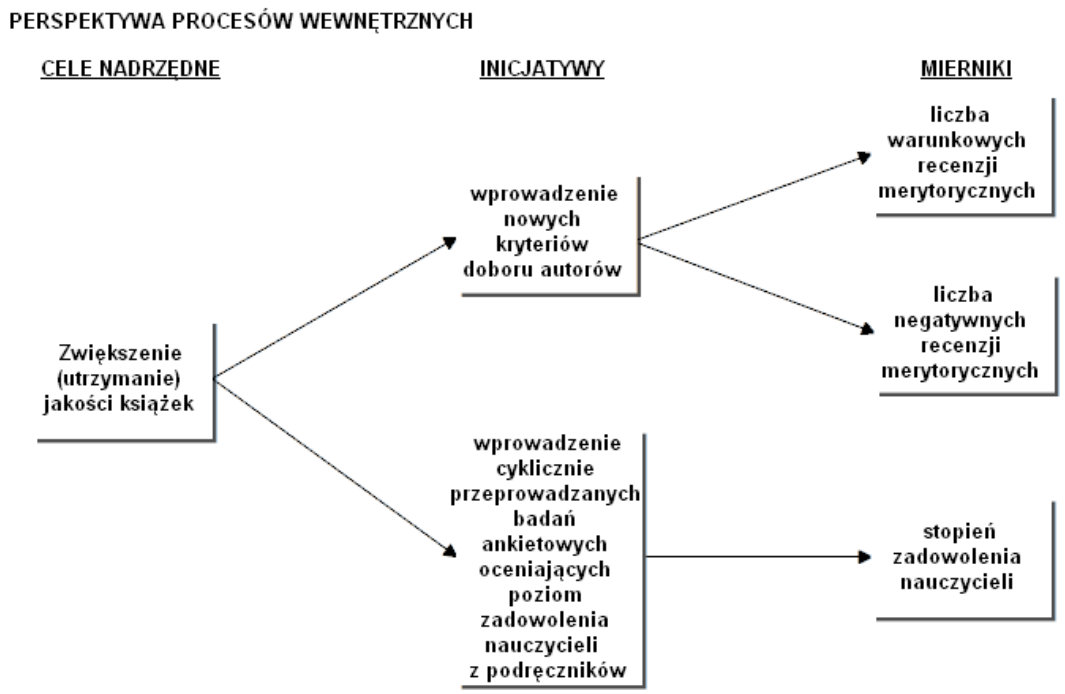

**Rysunek 4.10. Przykładowy fragment perspektywy klienta w zbilansowanej karcie wyników dla wydawnictwa**
Źródło: Opracowanie własne.

Przedstawiono dwa cele zapisane uprzednio w mapie strategii. Realizacja pierwszego z nich ma nastąpić w drodze rozszerzenia tzw. „obudowy" najważniejszych podręczników o materiały *online*. „Obudowa" odgrywa istotną rolę podczas wyboru podręcznika, dokonywanego przez nauczycieli i rodziców. Składają się na nią

dodatkowe materiały przeznaczone dla uczniów, nauczycieli, a czasem rodziców. Suplementarne ćwiczenia, sprawdziany, kartkówki, poradniki etc. uatrakcyjniają podręcznik, są z nim w pełni spójne. Coraz częściej występują w postaci elektronicznej, są udostępniane na stronach internetowych. Miernikiem realizacji celu może być procent utrzymanych klientów określonych wcześniej jako kluczowi. Mogą być to np. nauczyciele z największych szkół (opiekujący się największą liczbą uczniów) lub lokalni liderzy.

Zwiększenie zaufania klientów może nastąpić przez organizację większej liczby spotkań autorskich. Jest to ważna inicjatywa pozwalająca na kontakt bezpośredni autorów z nauczycielami, na wyjaśnianie wszystkich wątpliwości klientów. Jest to również dobra okazja do dystrybuowania nowych materiałów promocyjnych, reklamowania dodatkowej „obudowy" etc.

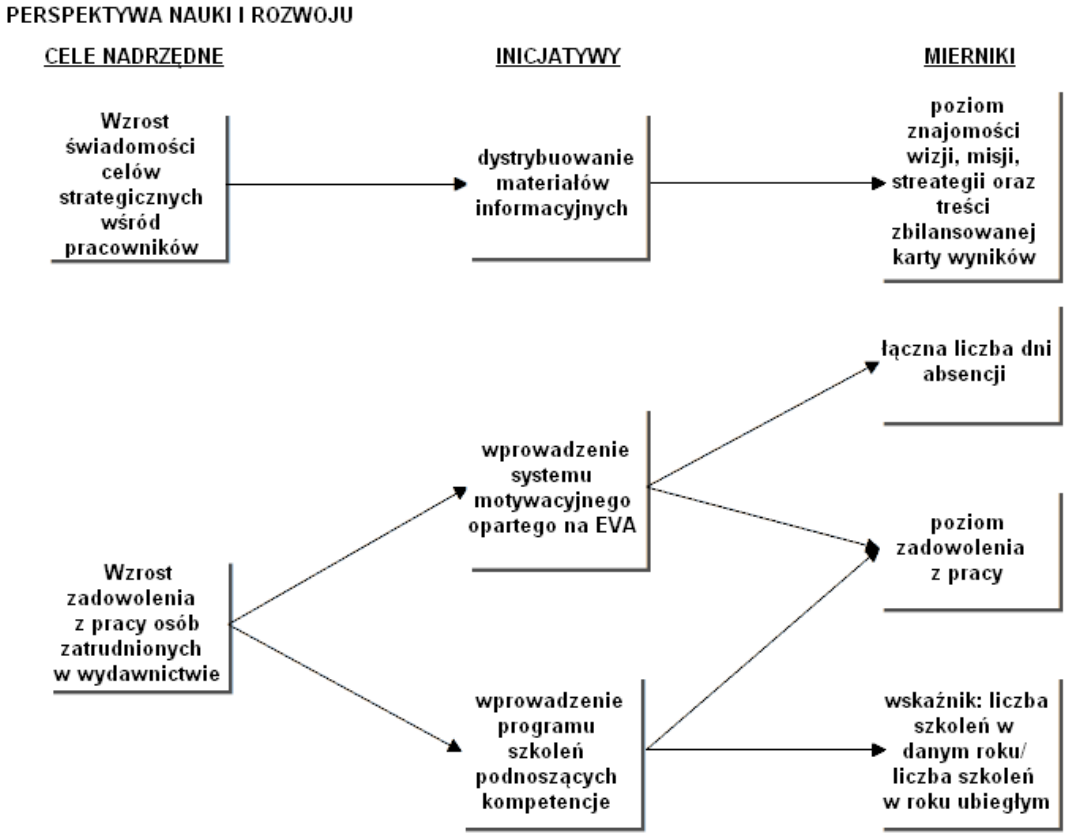
Trzecia inicjatywa ma polegać na przeprowadzeniu dodatkowych szkoleń językowych dla redaktorów. W tym przypadku miernikiem ma być liczba recenzji językowych, które będą warunkowe lub negatywne. Najistotniejsza jest tu obserwacja tendencji, czyli tego, czy faktycznie liczby te będą coraz mniejsze (z okresu na okres). Należy dodać, że chodzi w tym przypadku o oficjalne recenzje nowych podręczników, sporządzane przez ekspertów Ministerstwa Edukacji Narodowej. Dobrymi recenzjami językowymi można wesprzeć promocję danej książki, co ma w konsekwencji zapewnić większe zaufanie ze strony nauczycieli do pozycji wydawanych przez dane wydawnictwo.




**Rysunek 4.11. Przykładowy fragment perspektywy procesów wewnętrznych w zbilansowanej karcie wyników dla wydawnictwa**
Źródło: Opracowanie własne.

Zwiększenie, a przynajmniej utrzymanie jakości wydawanych książek mają zapewnić dwie inicjatywy, czyli wprowadzenie nowych kryteriów doboru autorów, jak również systematycznie powtarzane badania ankietowe, oceniające poziom zadowolenia nauczycieli z podręczników. Nowe kryteria mogą być bardziej restrykcyjne, dobór autorów może odbywać się mniej intuicyjnie. Jeśli zostanie on faktycznie poprawiony, wówczas zmniejszy się liczba recenzji merytorycznych wystawianych przez ekspertów Ministerstwa Edukacji Narodowej, które będą warunkowe lub negatywne. W badaniu ankietowym opisanym w rozdziale 3 niektórzy respondenci skarżyli się na niesłowność autorów w zakresie dotrzymywania terminów składania maszynopisów. Istotnym miernikiem może być w takiej sytuacji liczba dni tego typu opóźnień, istotne jest zestawianie tej informacji z danymi historycznymi w celu zbadania trendu. W zbilansowanej karcie wyników można zapisać konkretny cel, polegający na określonej, procentowej redukcji złych recenzji oraz dni opóźnień. Ważne jest również analizowanie stopnia zadowolenia nauczycieli z produktów wydawnictwa. Może on zostać określony na podstawie badań ankietowych. Istotne jest, by taki monitoring przeprowadzany był systematycznie, co umożliwi porównywanie wyników w poszczególnych okresach. Rezultaty w dobry sposób mogą zweryfikować realizację

celu, polegającego na zwiększeniu (utrzymaniu) jakości wydawanych książek, przy czym, powinny być oceniane nowe tytuły.




**Rysunek 4.12. Przykładowy fragment perspektywy nauki i rozwoju w zbilansowanej karcie wyników dla wydawnictwa**
Źródło: Opracowanie własne.

Wzrost świadomości celów strategicznych wśród pracowników może mieć wpływ na skuteczną realizację wielu innych ważnych celów, określonych na mapie strategii. Inicjatywą, która ma pomóc w realizacji tego dążenia, jest dystrybuowanie materiałów informacyjnych, zawierających np. mapę strategii, zbilansowaną kartę wyników etc. Oceny świadomości strategicznej można dokonać za pomocą badań ankietowych. Ważne jest, by zmiany poziomu świadomości strategicznej były analizowane z okresu na okres.

Innym istotnym celem może być zwiększenie poziomu zadowolenia z pracy. Służyć temu może wprowadzenie rocznych premii opartych na wskaźniku EVA. Także za pomocą badań ankietowych (mogą być one przeprowadzane jednocześnie z badaniami dotyczącymi świadomości strategicznej) można określić zmiany poziomu zadowolenia z pracy. Istotnym miernikiem jest też łączna liczba dni absencji

pracowników. Wpływ na wzrost zadowolenia z pracy może mieć także wdrożenie programu szkoleń podnoszących kompetencje członków organizacji. Liczba szkoleń przeprowadzanych w danym okresie w stosunku do okresu poprzedniego może być dobrym miernikiem tego, czy program szkoleniowy został faktycznie rozbudowany. W zbilansowanej karcie wyników można zapisać ogólnie, że celem jest zwiększenie liczby szkoleń podnoszących umiejętności pracowników.

W powyższych przykładach zwrócono szczególną uwagę na miary natury niefinansowej. Intencją autora pracy było zaakcentowanie możliwości formułowania tego typu miar, które mogą obrazować skuteczność (lub jej brak) poszczególnych działań wydawnictwa w różnych obszarach. W przypadku stosowania klasycznego budżetowania operacyjnego zarządzający koncentrują się przede wszystkim na analizie odchyleń finansowych wyników działalności.

Można sformułować wiele potencjalnych pozytywnych następstw wdrożenia zbilansowanej karty wyników[125]. Celem jej stosowania w hybrydowym modelu budżetowania operacyjnego jest przede wszystkim zapewnienie zgodności działań podejmowanych na poziomie operacyjnym z celami strategicznymi wydawnictwa (np. w odniesieniu do zarządzania finansami). Tak często wykorzystywana metoda przyrostowa w planowaniu operacyjnym może sprawiać, że budżety funkcjonują w zupełnym oderwaniu od przyjętej strategii działania. Co więcej, strategia (zgodnie z rysunkiem 4.7) powinna opierać się na wizji oraz misji przedsiębiorstwa, ale również na wynikach analiz strategicznych. W ten sposób ma szansę być bardziej trafna. Menedżerowie zostaną niejako zmuszeni do systematycznego przeprowadzania tych analiz, co w przypadku stosowania klasycznego budżetowania operacyjnego nie jest obligatoryjne i często nie jest praktykowane.

Należy wyraźnie podkreślić, że wyniki analiz, wizja, misja, mapa strategii, jak również zbilansowana karta wyników powinny być dostępne dla wszystkich pracowników wydawnictwa. Ponadto, kierownictwo wydawnictwa powinno zachęcać podwładnych do zapoznania się z tymi materiałami. Mogą być one dystrybuowane drogą mailową, przez wydanie jednorazowego biuletynu etc. W mniejszych wydawnictwach może odbyć się spotkanie-szkolenie dla całej załogi, podczas którego powyższe dokumenty zostaną przedstawione i wyjaśnione wątpliwości pracowników.

[125] Przyczyny implementacji tego instrumentu zostały opisane np. w: Sierpińska, Niedbała (2003, s. 311); Jabłoński, Jabłoński (2011, s. 13); Matuszak, Ryńca (2010, s. 127).

W większych podmiotach spotkania mogą odbywać się w ramach poszczególnych działów. Istotne jest tutaj wyjaśnienie zasad systemu motywacyjnego (zostanie on opisany w dalszej części podrozdziału). Ważne jest, by materiały były dostarczane pracownikom jeszcze przed spotkaniem, tak by mieli oni czas na zapoznanie się z nimi oraz na sformułowanie pytań.

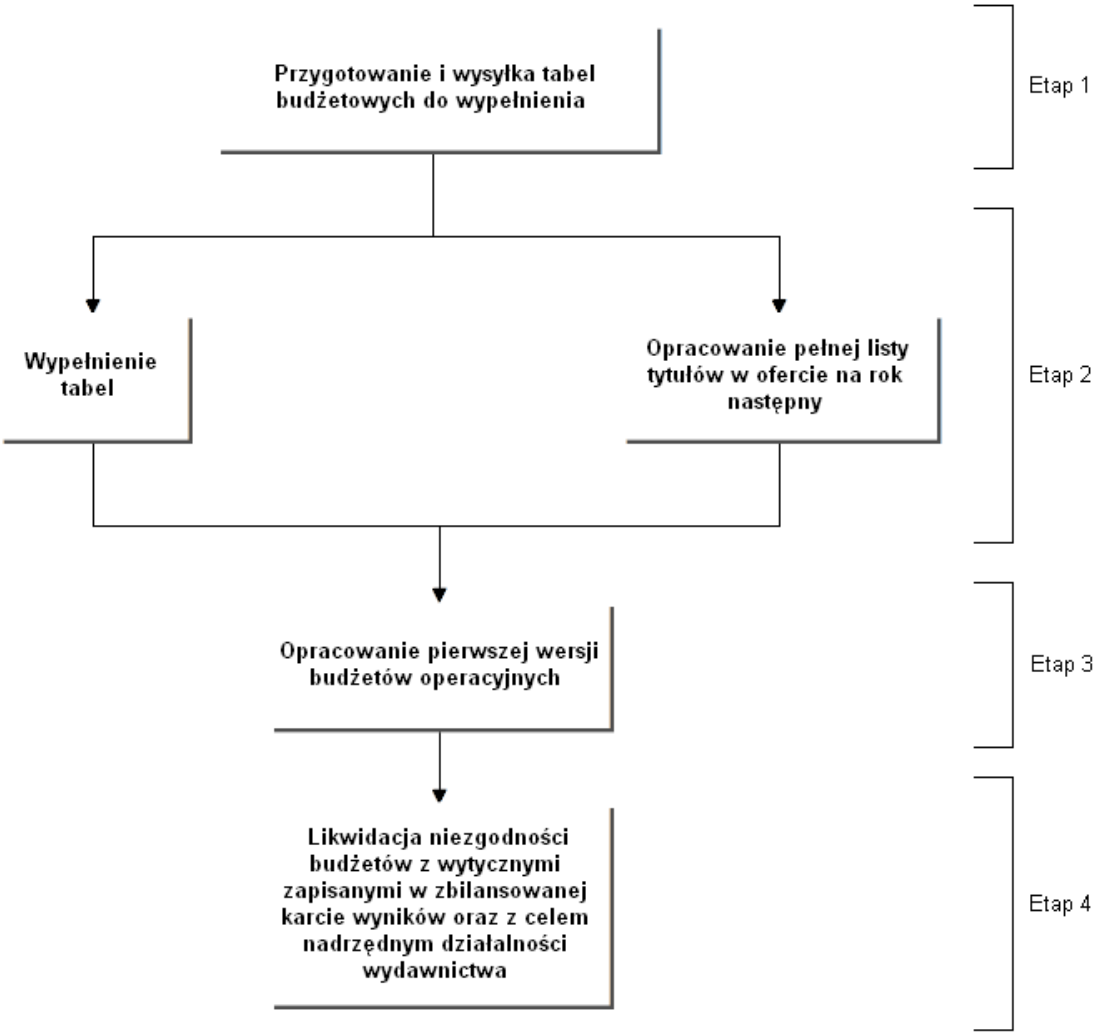
Po opracowaniu zbilansowanej karty wyników następuje etap sporządzania poszczególnych budżetów, które składają się na budżet główny wydawnictwa. Zbilansowana karta wyników wyznacza ramy dla poziomu danych budżetowych. Osobom odpowiedzialnym za planowanie działalności poszczególnych działów zostawia się jednak swobodę realizacji wyznaczonych celów. Zaleca się przy tym, by plany operacyjne nie były nadmiernie szczegółowe; jak najczęściej powinno się posługiwać danymi zagregowanymi oraz wskaźnikami. Ma to służyć przede wszystkim skróceniu czasu sporządzania budżetów, jak również ułatwieniu wprowadzania korekt w trakcie trwania realizacji powyższych planów. Zakłada się bowiem, że wydawnictwa (zwłaszcza te o charakterze edukacyjnym) funkcjonują w tak zmiennym i nieprzewidywalnym otoczeniu, że kierownictwa tych podmiotów gospodarczych muszą dysponować takim systemem planowania operacyjnego, który umożliwi szybkie wprowadzanie korekt do tychże planów.

Budżety powinny być sporządzane na okres dwunastu miesięcy. Jest to zbieżne z ideą klasycznego budżetowania operacyjnego. Analizując przedstawiony w podrozdziale 4.1 przebieg procesu budżetowa w typowym książkowym wydawnictwie edukacyjnym należy zwrócić uwagę, że część budżetów pozostanie bez zmian (według nowego modelu), skorygowana jednak zostanie struktura budżetu głównego, która będzie znacznie ograniczona.

Hybrydowy model budżetowania operacyjnego zakłada odejście od opracowywania części finansowej budżetu głównego. Wyjątek stanowi budżet inwestycji (oraz np. budżet *leasingowy*, występujący w przykładzie z podrozdziału 4.1), który zostanie przeniesiony do budżetów uzupełniających. Zdaniem autora pracy, część finansowa budżetu głównego nie stanowi dobrego źródła informacji dla kierownictwa przedsiębiorstwa. W przypadku jednej zmiany warunków funkcjonowania wydawnictwa kwoty w tej kategorii budżetów powinny ulec dużym modyfikacjom. Należy przy tym pamiętać, że zazwyczaj zmiana jednej z danych w budżecie finansowym pociąga za sobą konieczność wprowadzenia korekt w innych tego typu

zestawieniach. Są to czynności czasochłonne, skomplikowane, mogą stanowić źródło błędów zwłaszcza, jeśli takich zmian w ciągu roku będzie wiele. Tym bardziej jest to istotna kwestia w przypadku wydawnictw edukacyjnych, których warunki funkcjonowania zmieniają się bardzo często. Już samo sporządzenie budżetów części finansowej nie jest prostym zadaniem, które zajmuje zazwyczaj dość dużo czasu. Tworzy się je na podstawie pozostałych budżetów, ich celem jest pokazanie finansowego obrazu danego podmiotu na koniec przyszłego okresu. Ich zapisy stanowią podstawę do przyjęcia lub odrzucenia danej wersji budżetu głównego. Niemniej jednak wydaje się, że obraz ten (choćby z powodów opisanych powyżej) jest mocno niepewny. Należy raczej przyjąć, że np. bilans, rachunek zysków i strat, czy też rachunek przepływów pieniężnych sporządzone faktycznie na koniec przyszłego okresu będą wyglądały zupełnie inaczej, niż te utworzone *pro-forma* w ramach procesu budżetowania. Stąd też postulat, że powinno się zaprzestać tworzenia części finansowej, na jej bowiem podstawie dokonuje się m.in. zatwierdzenia budżetu. Decyzja ta jest podejmowana na podstawie błędnych przesłanek. Nie należy przy tym zaniedbywać tak istotnego prognozowania przepływów pieniężnych. Mechanizm ten zostanie opisany w dalszej części pracy.

Na rysunku 4.13 przedstawiono etapy budżetowania, zgodnie z założeniami hybrydowego modelu budżetowania.




**Rysunek 4.13. Uproszczony schemat procesu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie zgodny z założeniami hybrydowego modelu budżetowania**
Źródło: Opracowanie własne.

Etap pierwszy zakłada wysyłkę specjalnie przygotowanych tabel budżetowych do wszystkich kierowników działów, do zarządu, jak również do osoby operacyjnie zarządzającej wydawnictwem. Tabele opracowuje dział controllingu, są one nieco inne niż w przypadku klasycznego budżetowania operacyjnego. Częściej powinno operować się danymi zagregowanymi, tam gdzie jest to możliwe wskaźnikami. Istotne jest to, że wraz z tabelami należy przesyłać także wyniki analiz strategicznych, wizję, misję oraz strategię wydawnictwa, a przede wszystkim opracowaną zbilansowaną kartę wyników z zaznaczeniem najważniejszych danych, które dotyczą określonego działu. W czynności planistyczne powinni być także włączani pracownicy niższych szczebli, tak by kreować w nich poczucie odpowiedzialności za podejmowaną pracę, jak również

świadomość własnego wkładu w działalność całego podmiotu. Istotny jest także system motywacyjny (opisany w dalszej części pracy), który ma jednoczyć w wysiłkach wszystkich członków organizacji, bez względu na reprezentowany przez nich poziom struktury organizacyjnej. Pracownicy powinni mieć poczucie, że mają swój wkład w opracowywanie planów operacyjnych, od których w pewnej mierze zależy ich roczna premia.

Podsumowując, kierownicy działów wypełniają tabele, uwzględniając zapisy w zbilansowanej karcie wyników, jak również cel nadrzędny działalności wydawnictwa, jakim jest maksymalizowanie wartości przedsiębiorstwa dla jego właścicieli. Cel ten jest zbieżny z systemem motywacyjnym, nie będzie zatem występował na tym polu konflikt interesów. Ważne jest również to, że w wybranych tabelach (oraz w powiązanych z nimi budżetach) pojawią się zadania wyrażone w sposób niefinansowy. One także będą wynikać ze zbilansowanej karty wyników.

Zarówno dział controllingu, jak również osoba odpowiedzialna za zarządzanie operacyjne wydawnictwem powinni pomagać kierownikom wypełniającym przesłane im zestawienia. Nie chodzi tu o nadzór, ale o realną pomoc, np. w uzyskiwaniu danych, interpretacji zapisów zbilansowanej karty wyników etc.

Zarząd oraz osoba odpowiedzialna za operacyjne zarządzanie wydawnictwem powinni także mieć obowiązek wypełniania stosownych tabel. Zarząd planuje najważniejsze inwestycje oraz ewentualne akwizycje innych wydawnictw. Istotne jest wskazywanie źródeł finansowania tych inicjatyw. Dyrektor operacyjny natomiast planuje koszty m.in.:

- zużycia energii, wody itp.;
- wynajmu nieruchomości, wywozu śmieci itp.;
- obsługi prawnej i patentowej;
- leasingu;
- pozostałe (np. awarii).

Są to pozycje dość proste do zaplanowania, podaje się wartości orientacyjne, zaokrąglone, zwłaszcza wtedy, gdy konieczne jest ich przewidywanie (nie wynikają one np. z dotychczasowych umów).

Zadania zarządu oraz osoby odpowiedzialnej za operacyjne zarządzanie wydawnictwem w tym zakresie nie odbiegają zasadniczo od tych, które zostały

zaprezentowane w podrozdziale 4.1 (podczas omawiania charakterystyki przebiegu budżetowa w typowym edukacyjnym wydawnictwie książkowym).

W nawiązaniu do tego przykładu należy stwierdzić, że w podobny sposób powinna powstawać także lista tytułów, które będą w obrocie w kolejnym roku budżetowym. Na tym etapie prac planistycznych nie ma jednak konieczności określania spodziewanych kosztów wydawania nowych tytułów, jak również zakładanych poziomów sprzedaży (budżet sprzedaży opracowywany jest osobno). Informacje kosztowe dotyczące nowych produktów mają znajdować się w książkowych plikach informacyjnych (ich idea została opisana w dalszej części niniejszej pracy). Trudno bowiem planować wszystkie koszty w odniesieniu do książek, które mają mieć swoją „premierę" np. za 10 miesięcy. Istotne jest także: ustalenie, jakich „zwrotów" należy się spodziewać (dział handlowy); jakie pozycje należy wznowić (dział marketingu, dział handlowy, osoba odpowiedzialna za zarządzanie operacyjne); sporządzenie listy tytułów, które nie będą już w obrocie (dział marketingu, dział handlowy, osoba odpowiedzialna za zarządzanie operacyjne).

Jednym z najważniejszych budżetów jest planowane zestawienie sprzedaży. Ogólne cele sprzedażowe zapisane powinny być w zbilansowanej karcie wyników, budżet stanowi uszczegółowienie planu. Sporządza go dział handlowy wraz z działem marketingu oraz dyrektorem operacyjnym. Dział controllingu powinien dostarczyć wszelkich danych, które są potrzebne do sporządzenia tego zestawienia. Wszystkie tytuły, które znajdą się na liście książek będących w obrocie w następnym roku budżetowym, powinny zostać podzielone na rozłączne kategorie. Kategorie mogą być wydzielane poziomami nauczania lub bardziej szczegółowo – także przedmiotami. Budżetowanie sprzedaży powinno odbywać się kategoriami. Z każdej z klas książek powinny zostać wyłączone do osobnego budżetowania wyłącznie tytuły kluczowe, których sprzedaż jest najważniejsza dla wydawnictwa. Respondenci badania opisanego w rozdziale 3 opisywali m.in. trudności z budżetowaniem sprzedaży, nie radzili sobie z analizą dotyczącą wielu produktów. Budżetowanie sprzedaży w ujęciu głównych kategorii książek powinno rozwiązać te problemy. Co więcej, ułatwia to znacznie późniejsze nanoszenie korekt do tego budżetu. W razie gdy np. autor spóźnia się z oddaniem maszynopisu (na problemy z tym związane wskazywali też respondenci), od planowanych przychodów ze sprzedaży w danej kategorii odejmuje się spodziewane przychody, które nie pojawią się w wyniku późniejszego terminu wydania danej

książki. Jeśli natomiast dana pozycja sprzedaje się w sezonie dużo lepiej niż się spodziewano, do planowanych przychodów można dodać pewną kwotę, będącą przewidywaną nadwyżką przychodów. Ten sposób tworzenia budżetu przychodów ze sprzedaży wymaga pewnego doświadczenia osób go sporządzających, jak również konieczne jest stałe prognozowanie sprzedaży (w ramach prognozowania kroczącego, które zostało opisane w dalszej części niniejszej pracy). Należy się zatem koncentrować na kluczowych tytułach każdej z wydzielonych kategorii, przychody z pozostałych książek powinny być planowane (prognozowane) bardziej ogólnie. Osoba odpowiedzialna za operacyjne zarządzanie wydawnictwem oraz osoba odpowiedzialna za sprzedaż powinni sporządzać również pięcioletni plan sprzedaży, z podziałem na główne kategorie książek. Podział ten może być mniej szczegółowy niż w przypadku planów jednorocznych. Plan ten ma obrazować kierunek rozwoju wydawnictwa.

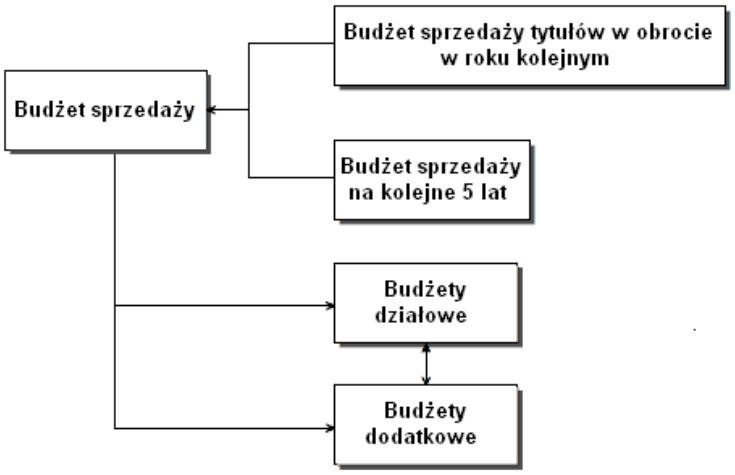
Kolejnym etapem jest łączenie wszystkich tabel i opracowanie pierwszej wersji budżetów. Jest to zadanie dla działu controllingu. Pracownicy tego departamentu mają obowiązek również sprawdzić, czy dane w budżetach są zbieżne z przyjętą zbilansowaną kartą wyników oraz celem nadrzędnym działalności wydawnictwa. Na tym etapie dział controllingu będzie miał mniej pracy, niż podczas stosowania klasycznego budżetowania, opisanego w podrozdziale 4.1.

Trudno spodziewać się, by pierwsza wersja budżetów była ostateczna. Wszystkie niezgodności powinny być przedstawiane na zebraniu komisji budżetowej. Jest to czas na podjęcie negocjacji w sprawie korekty niektórych zapisów, tak by maksymalizować wartość przedsiębiorstwa, wyrażoną ekonomiczną wartością dodaną (na podstawie której zbudowany jest system motywacyjny), jak również by zrealizować cele wyznaczone w zbilansowanej karcie wyników. Spotkania powinny być ponawiane, aż do zawarcia kompromisu. Istotna jest tu rola działu controllingu, który ma przygotowywać na bieżąco odpowiednie wyliczenia, jak również osoby zarządzającej operacyjnie wydawnictwem, która może proponować różne warianty rozwiązań. Jeżeli jednak ustalenie ostatecznej wersji budżetów nie jest możliwe, rolą zarządu jest odgórne wprowadzenie odpowiednich korekt, wówczas kształt budżetu głównego jest ostateczny. Ważne jest jednak to, że zarząd nie zatwierdza budżetów (interweniuje wyłącznie w kryzysowych sytuacjach, gdy brak jest możliwości porozumienia). Budżety mają być zgodne z zapisami w zbilansowanej karcie wyników. Jeśli po kolejnej rundzie negocjacji dział controllingu poinformuje, że zachodzi zgodność,

wówczas budżety stają się automatycznie obowiązujące. Chodzi o uniknięcie sytuacji, w której menedżerowie zgłaszaliby kolejne poprawki do budżetów, co mogłoby potencjalnie przedłużać i utrudniać cały proces planowania operacyjnego.

Istotne jest także to, by pracownicy mieli dostęp do wszystkich budżetów (z wyłączeniem danych wrażliwych). W ten sposób będą znali wszystkie strategiczne oraz operacyjne plany wydawnictwa.

Na rysunku 4.14 przedstawiono ogólną strukturę budżetu głównego wydawnictwa książkowego.




**Rysunek 4.14. Struktura budżetu głównego wydawnictwa zgodnie z hybrydowym modelem budżetowania**
Źródło: Opracowanie własne.

W przypadku klasycznej wersji budżetowania, opisanej w podrozdziale 4.1, występowały dodatkowo:

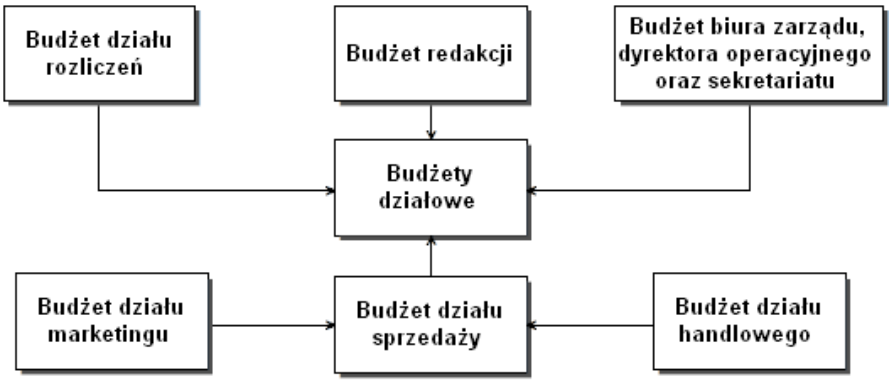
- budżet produkcji (dotyczący nowych tytułów oraz książek wznawianych, jak również zestawienie dodruków),
- budżet sprzedaży nowych tytułów;
- budżety części finansowej.

W ramach hybrydowego modelu budżetowania proponuje się zrezygnować z budżetów produkcji. Stanowią one (w dużej mierze) zbiór przewidywań dotyczących kosztów powstawania nowych tytułów. Są to jednak tylko przypuszczenia, często zupełnie nietrafne w obliczu np. dużej niesłowności autorów. Najważniejsze informacje dotyczące przyszłych tytułów mają znajdować się w książkowych plikach informacyjnych (ich idea została opisana w dalszej części niniejszego podrozdziału).

Tytuły, które planowane są do wydania np. w okresie dłuższym niż sześć miesięcy (od dnia powstawania planów), są niepewne zarówno pod względem terminu ich pojawienia się na rynku, jak również pod względem niektórych kosztów (np. druku, pracy grafików etc.).

Budżet sprzedaży nowych tytułów został włączony do budżetu sprzedaży tytułów, będących w obrocie w kolejnym roku budżetowym. Spowodowane jest to koncepcją budżetowania przychodów ze sprzedaży według kategorii wydawniczych. Wcześniej opisano już ideę rezygnacji z części finansowej budżetów.

Rysunek 4.15 przedstawia przykładowy schemat budżetów działowych budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o., zgodnie z koncepcją hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego.




**Rysunek 4.15. Przykładowy schemat budżetów działowych budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o.**
Źródło: Opracowanie własne.

Zmianie powinna ulec struktura budżetów działowych. Należy zmniejszyć ich liczbę, tak by sporządzać zestawienia wyłącznie na poziomie działów nadrzędnych. I tak np. budżet magazynu powinien być częścią budżetu działu handlowego. W ten sposób ogranicza się liczbę budżetów, które potencjalnie należy korygować w razie wprowadzenia zmian do jednego z zestawień. Jednym z założeń hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego jest jak największe uproszczenie struktury budżetów, które składają się na budżet główny. W razie potrzeby, pewną autonomię kierowników poszczególnych sekcji, czy też działów niższego szczebla można utrzymywać poprzez zapisywanie w budżetach planowanych zagregowanych kosztów, które są do dyspozycji tychże menedżerów.

Istotna zmiana powinna zajść także w samych budżetach działowych. Kwota kosztów, zapisana w zbilansowanej karcie wyników, przypisana do wykorzystania przez określony dział powinna wystarczyć na pokrycie kosztów związanych np. z wynagrodzeniami pracowników, zapotrzebowaniem na usługi obce, naprawy bieżące w danym dziale, biurem, podróżami etc. Zwłaszcza w pierwszym roku funkcjonowania nowego modelu, zadanie polegające na uzupełnieniu tego typu tabel może być uciążliwe dla menedżerów. Stawia ich to jednak w roli osób, które są faktycznie odpowiedzialne za to, co dzieje się w ich dziale. Kierownicy mogą bowiem np. decydować, czy konieczne jest zatrudnienie nowych pracowników, o zakupie nowego sprzętu komputerowego, czy oprogramowania. Ograniczają ich ogólne zapisy zbilansowanej karty wyników, system premiowy, oparty na ekonomicznej wartości dodanej, jak również zapisy budżetów działowych, które jednak mogą być dość swobodnie przez nich kształtowane. Może to również podnieść ich świadomość w zakresie funkcjonowania podległego im działu, ponoszonych w nim kosztów. Posługiwanie się w budżetach danymi zagregowanymi (lub też w niektórych przypadkach specjalnie skonstruowanymi wskaźnikami) umożliwia także dużą elastyczność w zakresie wykorzystywania przyznanych środków. W budżetach działowych powinny znajdować się także pozycje dotyczące zadań realizowanych przez dany dział. Nie ma zatem konieczności sporządzania wielu budżetów uzupełniających (zob. rysunek 4.16), np.:

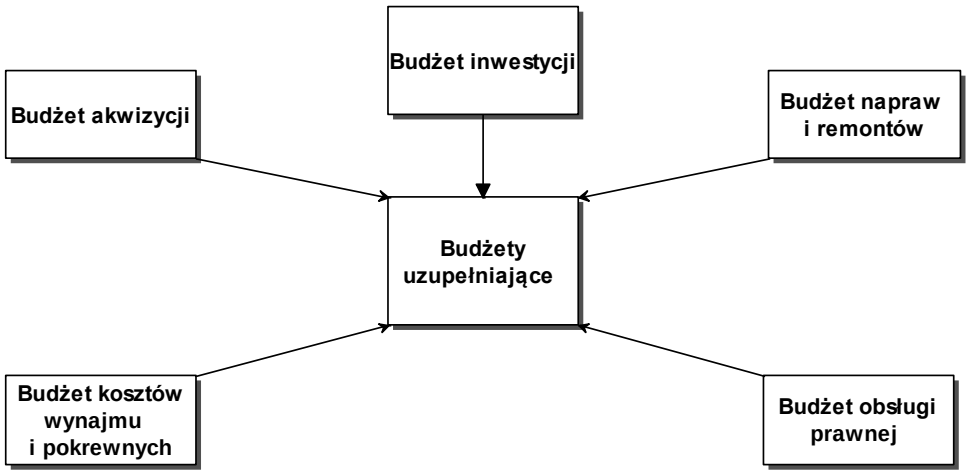
- dział handlowy, w uzgodnieniu z działem marketingu oraz osobą zarządzającą wydawnictwem operacyjnie sporządza listę tytułów, które w przyszłym okresie budżetowym zostaną wznowione; listę tę otrzymuje dział redakcji, który w swoim budżecie zawiera adekwatne koszty (zagregowane) przeznaczone na zadania związane z tym tematem;
- dział handlowy planuje koszty transportu;
- dział marketingu planuje koszty związane np. z różnymi formami reklamy.

Istotnym uproszczeniem jest to, że menedżerowie nie muszą już rozpisywać planowanych wydatków na poszczególne miesiące. Wykonywana powinna być bowiem systematyczna analiza płynności (opisana w dalszej części niniejszego podrozdziału).

Każde wydawnictwo planujące wdrożenie hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego powinno precyzyjnie określić wszystkie rodzaje kosztów, które będą wykazywane w poszczególnych budżetach działowych. Decyzja ta znajduje

odzwierciedlenie w kształcie tabel opracowywanych przez dział controllingu, które wysyłane są do kierowników działów.

Na rysunku 4.16 przedstawiono przykładową strukturę budżetów uzupełniających budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o., zgodnie z nową koncepcją budżetowania operacyjnego.



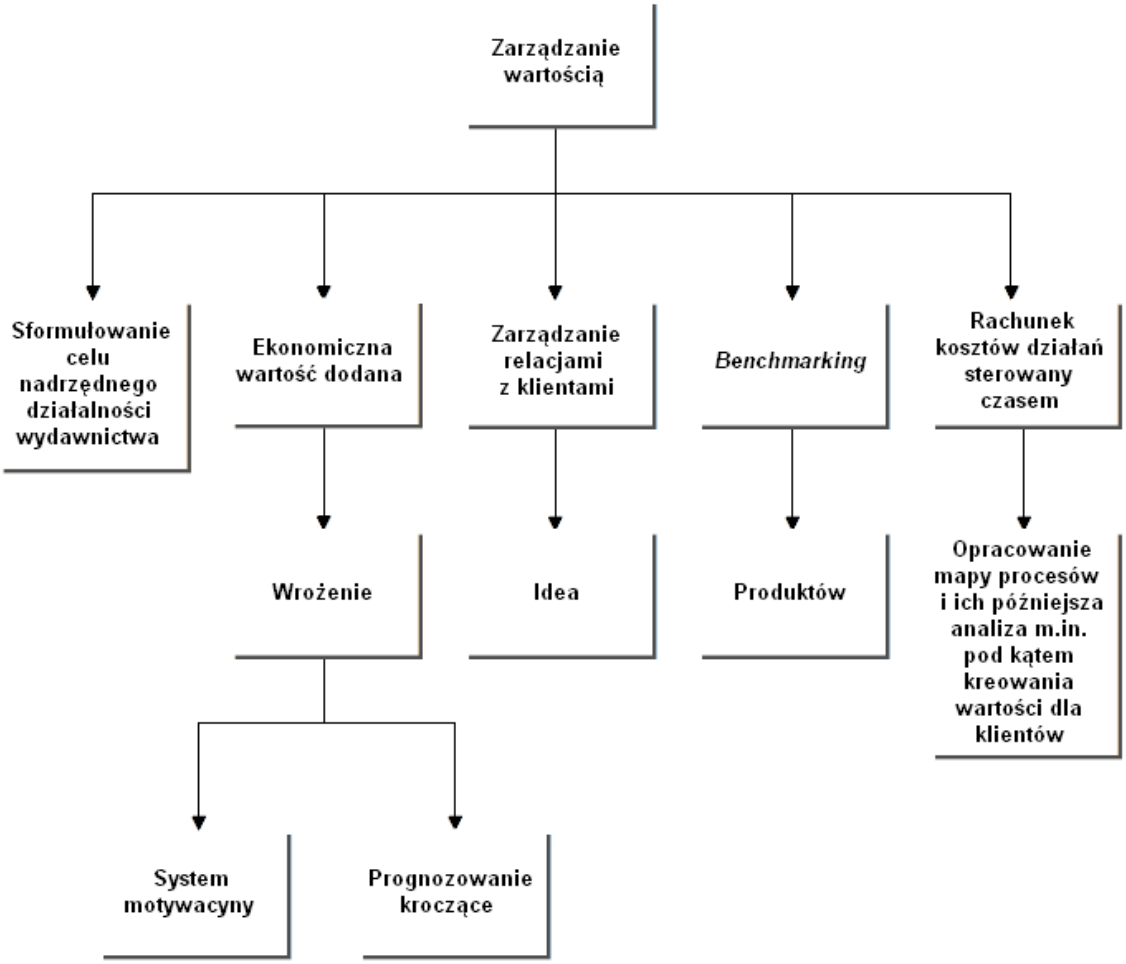

**Rysunek 4.16. Przykładowa struktura budżetów uzupełniających budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o.**
Źródło: Opracowanie własne.

Zmiana polega na ograniczeniu liczby budżetów uzupełniających, są one bowiem często włączane w budżety działów. Na powyższym rysunku przedstawiono budżety, których nie da się rozpisać na poszczególne budżety działowe lub też z innych przyczyn nie są w nich umieszczane (np. zarząd może uznać, że koszty wynajmu nieruchomości budżetowane są w całości, nie są dzielone na poszczególne działy). Budżet napraw i remontów może dotyczyć używanego budynku jako całości. Budżet obsługi prawnej jest zazwyczaj na tyle ważny i rozbudowany, że można postanowić o jego osobnym sporządzeniu. Istotnym elementem jest budżet inwestycji, który został przeniesiony ze struktury części finansowej budżetu głównego. Jako że część ta nie powinna być już sporządzana, a budżet inwestycji ma istotne znaczenie dla wydawnictwa, został on przeniesiony do budżetów uzupełniających. Należy przy tym przyjąć, że budżet ten powinien dotyczyć inwestycji odpowiednio dużych, pozostałe inwestycje należy umieszczać we właściwych budżetach poszczególnych działów.

Należy zaznaczyć, że hybrydowy model budżetowania operacyjnego dopuszcza tworzenie zespołów zadaniowych z osobnymi budżetami w trakcie roku budżetowego,

jak również wprowadzanie korekt do budżetów. Zostały one skonstruowane w ten sposób, by czynności te można było przeprowadzać stosunkowo szybko i z małym prawdopodobieństwem błędu. Aktualne wersje budżetów powinny być zawsze dostępne do wglądu dla pracowników.

Istotne miejsce w koncepcji hybrydowego modelu budżetowania zajmuje także zarządzanie wartością. Podejście do zarządzania wartością powinno być wieloaspektowe, co obrazuje rysunek 4.17.




**Rysunek 4.17. Urzeczywistnienie idei zarządzania wartością w wydawnictwie według koncepcji hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego**
Źródło: Opracowanie własne.

Sformułowanie odpowiedniego celu nadrzędnego działalności wydawnictwa jest niezwykle istotne, wpływa on bowiem na wszystkie aspekty funkcjonowania danego podmiotu. Jeśli w celu tym akcentowane będzie zwiększanie wartości przedsiębiorstwa (z punktu widzenia jego właścicieli), wówczas realizowane będzie jedno z założeń

hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego. Wcześniej w niniejszym podrozdziale zaprezentowano przykładową misję oraz wizję wydawnictwa. W swojej treści nawiązują one do przyjętego celu nadrzędnego i w ten sposób to kluczowe dla przedsiębiorstwa dążenie zostaje przełożone (pośrednio) na strategię oraz później na plany operacyjne. Co ważne, cel podstawowy powinien być powszechnie (wewnątrz organizacji) znany i przypominany pracownikom.

Wydaje się, że dobrym miernikiem kreowania wartości (bogactwa[126]) dla właścicieli przedsiębiorstw jest ekonomiczna wartość dodana (EVA), której idea została przedstawiona w rozdziale 2[127]. Ekonomiczna wartość dodana obrazuje zatem realizację określonego wcześniej celu nadrzędnego działalności wydawnictwa. Miernik ten powinien zostać umieszczony w części finansowej zbilansowanej karty wyników. Stosowanie EVA zostało do tej pory bardzo dobrze opisane. Istnieje zatem wiele dostępnych materiałów (w tym również szkoleniowych), które można wykorzystać do konstrukcji tego miernika w wydawnictwie. Sposób obliczania ekonomicznej wielkości dodanej nie jest jednoznacznie określony. Należy bowiem posługiwać się korektami danych księgowych (zob. np. Ehrbar, 2000, 131-147; Maćkowiak, 2009, s. 68-75; Atrill, 2006, s. 439; Nowak, 2009, s. 269; Szablewski i in., 2008, s. 85-93). W przypadku wydawnictw jedna z kluczowych korekt może dotyczyć odpisów aktualizujących wartość aktywów. Przedsiębiorstwa z branży wydawniczej są bowiem bardzo podatne na wewnętrzne manipulowanie wielkością zysku za pomocą tego typu odpisów (głównie w odniesieniu do zapasów). Inne zasady powinno się przyjmować przy wyliczaniu zysku księgowego, odmienne przy kalkulowaniu ekonomicznej wartości dodanej.

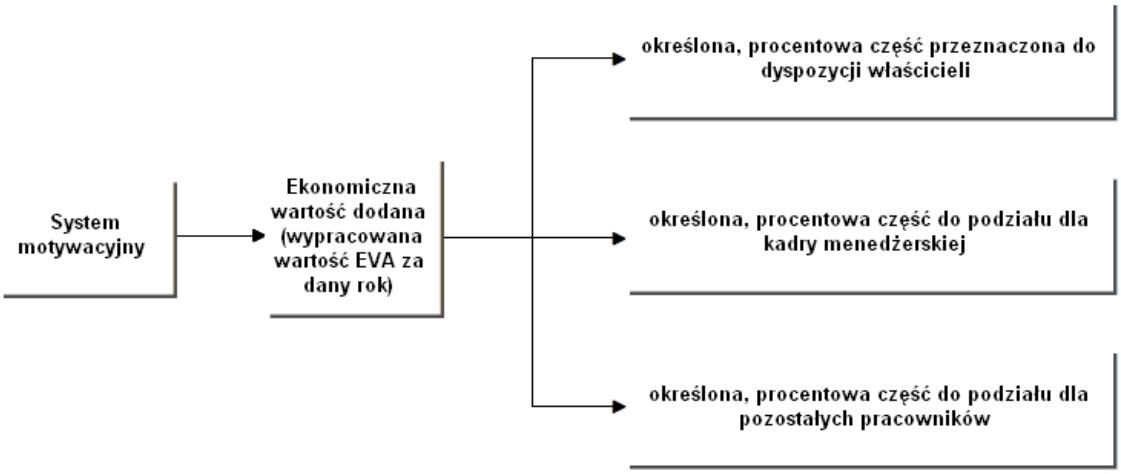
Każde wydawnictwo powinno samo określić wzór na obliczanie wskaźnika EVA. Jest to zadanie dla działu controllingu, księgowości, zarządu (ostatecznie zatwierdzającego wzór) oraz osoby zarządzającej w sposób operacyjny podmiotem. Należy przy tym pamiętać, że wybór stosowanych korekt powinien być dokonany bardzo rozważnie, gdyż raz ustalonego wzoru nie należy zmieniać w późniejszych okresach. Chodzi m.in. o porównywanie osiągnięć w kolejnych latach. Jest to tym istotniejsze, że zgodnie z założeniami hybrydowego modelu budżetowania na tym mierniku opiera się system motywacyjny przedsiębiorstwa.

---

[126] Wartość może być rozumiana w tym kontekście jako „*to, ile coś jest warte pod względem materialnym*" (*Wartość*, 2016).
[127] Zob. też np.: Ehrbar (2000, s. 2); Maćkowiak (2009, s. 41); Atrill (2006, s. 439); Wypych (2014).

Ekonomiczna wartość dodana, jako miernik realizacji celu nadrzędnego działalności wydawnictwa, odgrywa bardzo istotną rolę w zarządzaniu zgodnym z koncepcją hybrydowego modelu budżetowania.

Na rysunku 4.18 przedstawiono przykładowy system motywacyjny dotyczący rocznych premii dla wszystkich pracowników wydawnictwa, oparty na EVA[128] (co dopuszcza wielu autorów publikacji z zakresu zarządzania wartością, zob. np. Szablewski i in., 2008, s. 71).




**Rysunek 4.18. Idea przykładowego systemu motywacyjnego spójna z hybrydowym modelem budżetowania w wydawnictwie**
Źródło: Opracowanie własne.

Koncepcja systemu motywacyjnego opiera się na przyznawaniu pracownikom wydawnictwa rocznych premii na podstawie wypracowanej w danym roku ekonomicznej wartości dodanej (podobna konstrukcja została opisana w Atkinson i in., 2007, s. 374-375). Każde wydawnictwo (zarząd) musi ustalić procentową strukturę podziału wartości EVA. Istotne jest to, że wszyscy pracownicy powinni uczestniczyć w podziale premii. Bonusy kierowników muszą być większe niż w przypadku szeregowych pracowników, gdyż ponoszą oni większą odpowiedzialność za wielkość EVA. Wysokość premii poszczególnych menedżerów może być także różnicowana na podstawie pozycji, którą zajmują w strukturze organizacyjnej.

Powyższy schemat stanowi propozycję; możliwe jest wiele jego modyfikacji. Ważne jest jednak to, by oprzeć system motywacyjny na mierniku realizacji celu

[128] Zwiększenie wartości EVA jest jednoznacznie korzystne z punktu widzenia właścicieli przedsiębiorstwa (Ehrbar, 2000, s. 5).

nadrzędnego działalności wydawnictwa. W ten sposób wszyscy członkowie organizacji mają motywację do zwiększania wartości wydawnictwa dla jego właścicieli (przykładowe sposoby zwiększania wartości EVA zostały przedstawione w rozdziale 2). Ich dążenia stają się zbieżne z intencjami właścicieli.

Należy zaznaczyć, że premie (np. miesięczne) pracowników odpowiedzialnych za prowadzenie sprzedaży produktów wydawnictwa mogą być uzależnione od uzyskiwanych obrotów, niemniej jednak premie roczne powinny opierać się na wartości EVA.

Sposób wyliczania wartości EVA, jak również zasady systemu motywacyjnego powinny być jasno określone i przedstawione wszystkim pracownikom. Ich przyswojenie jest stosunkowo proste (Ehrbar, 2000, s. 91). Należy także podać sposoby na zwiększanie EVA, adekwatne do różnych działań podejmowanych przez członków organizacji. Powinno się także umożliwić pracownikom zadawanie pytań (związanych z tą tematyką), rozwiewać ich wszelkie wątpliwości w tym zakresie. System motywacyjny musi być w pełni przejrzysty oraz zrozumiały dla wszystkich osób w nim partycypujących.

Często stosuje się premie wynikające wyłącznie ze zwiększenia wartości EVA, wykorzystuje się także specjalne konstrukcje banków premiowych (zob. np. Ehrbar, 2000, s. 88-90). Są to przykłady rozwiązań alternatywnych, które zarządy wydawnictw mogą rozważyć i wybrać spośród nich takie, które będzie najbardziej pasowało do specyfiki i kultury organizacyjnej danego wydawnictwa.

Istotne jest także rozważenie ekonomicznej wartości dodanej z punktu widzenia stosowania prognozowania kroczącego. Jak zauważył Al Ehrbar (2000, s. 161-162), „*Przedsiębiorstwo nie powinno jej*[129] *obliczać raz w roku za ubiegły okres, ale miesiąc po miesiącu. EVA nie powinna stanowić uzupełnienia procesu sprawozdawczego ani jednego ze wskaźników na „zbilansowanej karcie wyników", ale musi stać się opoką, na której cały ten proces się buduje*". Nawet jeśli uznać, że comiesięczne wyliczanie wartości EVA nie jest konieczne (zwłaszcza w warunkach sezonowej sprzedaży podręczników w wydawnictwach edukacyjnych), warto robić to systematycznie (np. kwartalnie) oraz uczynić z niej element prognozowania kroczącego. Kwartalne monitorowanie oraz szacowanie przyszłej ekonomicznej wartości dodanej (np. na koniec danego roku i/lub kolejnego kwartału) może przyczynić się do zwiększenia

[129] Ekonomicznej wartości dodanej (przyp. autor pracy).

motywacji pracowników do poprawiania jej wartości, a tym samym do osiągania finansowych celów wydawnictwa. Uzyskane w ten sposób informacje powinny być ogólnodostępne. Każdy pracownik będzie mógł szacować wysokość premii rocznej. Jeśli wyniki (lub ich prognozy) nie będą zadawalające (np. niezgodne z wielkościami w zbilansowanej karcie wyników), wówczas trzeba wdrożyć program naprawczy[130] – na poziomie zbilansowanej karty wyników (a w konsekwencji budżetów) lub też wyłącznie na poziomie szczegółowych planów operacyjnych. Prognozy powinien sporządzać dział controllingu. Decyzje o planie naprawczym (i jego zakresie) powinny być podejmowane przez osobę odpowiedzialną za sprawy operacyjne w przypadku budżetów, zapisy karty wyników mogą być korygowane jedynie przez zarząd w porozumieniu z osobą zajmującą się zarządzaniem operacyjnym. Decyzje powinny zapadać odgórnie, co skróci czas ich wprowadzania w życie (od momentu stwierdzenia niezadawalającej prognozowanej wartości EVA).

Idea zarządzania wartością[131] w ramach hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego powinna być realizowana także przez odpowiednie zarządzanie relacjami z klientami (CRM). Jak wspomniano wcześniej, ważną rolę w realizacji celu nadrzędnego działalności wydawnictwa odgrywa dostarczanie odpowiednich wartości klientom (nauczycielom, uczniom). Idea stawiania klientów w centrum działalności została opisana w rozdziale 2 niniejszej pracy. Chodzi nie tylko o nawiązywanie długotrwałych relacji z nauczycielami (a za ich pośrednictwem z uczniami). Nie wystarcza również stosowanie specjalistycznego oprogramowania służącego do notowania wszelkich zdarzeń związanych z klientami i późniejszego wykorzystywania, analizowania zebranych danych. Zarządzanie relacjami z klientami można uznać za pewną filozofię działania przedsiębiorstw, ideę stawiania klienta, jego potrzeb w centrum działalności danego podmiotu. W takim kontekście CRM powinien być przede wszystkim rozumiany w ramach wdrażania hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego. Umożliwia to faktyczną realizację koncepcji zarządzania wartością, z punktu widzenia klientów wydawnictwa. W praktyce oznacza to rzetelne i rzeczywiste nastawienie na tworzenie książek najwyższej jakości (edytorskiej, merytorycznej itp.), jak również ścisłe dostosowanie produktów do wymagań nauczycieli oraz uczniów.

---

[130] Można też wdrożyć jedynie określone środki zaradcze i nie korygować planów.

[131] Wartość może być rozumiana w tym kontekście jako „*cecha tego, co jest dobre pod jakimś względem*" (*Wartość*, 2016).

Nie bez znaczenia w tym kontekście jest też właściwe stosowanie *benchmarkingu*. Zgodnie z rysunkiem 4.17 chodzi tu o porównania produktów. Konieczne jest systematyczne (np. raz w roku) analizowanie własnych, najważniejszych produktów: podręczników, obudowy podręcznikowej oraz pozostałych pozycji w zestawieniu z produktami liderów rynkowych. Chodzi tu o porównania m.in.:

- zawartości merytorycznej;
- jakości druku;
- sposobu prezentacji treści;
- wielkości obudowy;
- sposobu prezentacji treści multimedialnych.

Najistotniejsze jest wyciąganie odpowiednich wniosków, tak by rzeczywiście w przyszłości dostarczać klientom tych wartości, których potrzebują. Wnioski te bowiem powinny być uwzględniane podczas prac nad nowymi pozycjami. W niektórych przypadkach mogą posłużyć do wprowadzenia pewnych modyfikacji przy wznowieniach wybranych tytułów.

Warto także sporządzać tzw. mapę procesów i działań, które realizowane są w danym wydawnictwie (sposób jej opracowywania opisano np. w Nowak, Wierzbiński, 2010, s. 179-186). Jest to także pierwszy krok podejmowany w celu wdrożenia koncepcji rachunku kosztów działań. Przy czym niezwykle istotne jest, by nadać każdemu zidentyfikowanemu działaniu atrybut oznaczający, czy kreuje ono wartość dla klientów (więcej o tzw. analizie wartości procesu zob. w Jaruga i in., 2010, s. 527-528). W ten sposób można wyodrębnić wszystkie działania, które nie tworzą wartości dla nauczycieli lub uczniów. Następnie należy przystąpić do dalszej analizy polegającej na stwierdzeniu, które z tych działań można pominąć lub przynajmniej skrócić czas ich wykonywania. Np. w dziale redakcji można zidentyfikować wiele typowych działań, które jednoznacznie trzeba określić jako tworzące wartość dla klientów, takich jak:

- redakcja merytoryczna tekstów;
- korekta;
- redakcja techniczna (skład) tekstów.

Istnieją też jednak takie działania, które nie kreują wartości. Przykład stanowi przekazywanie tekstu z danego rodzaju redakcji do innego. Działania takie nie sprawiają, że książka będzie lepiej opracowana. Nie można ich jednak całkowicie

wyeliminować z mapy. Rozwiązaniem wydaje się usprawnienie przepływu tekstów (np. przez wykorzystanie do tego celu intranetu), co może istotnie skrócić czas trwania tego typu działań.

Jeżeli w wydawnictwie wdrożony jest rachunek kosztów działań, wówczas wskazane jest częste aktualizowanie mapy procesów. Jeśli jednak dany podmiot nie zdecyduje się na wdrożenie koncepcji ABC, mapa powinna być dostosowywana cyklicznie, ale w większych odstępach czasu. Za jej sporządzenie powinien być odpowiedzialny dział controllingu. Świadomość realizacji wszystkich podstawowych procesów i działań w wydawnictwie może stanowić dla menedżerów wyższego szczebla istotną bazę analityczną, służącą do usprawniania funkcjonowania danej jednostki gospodarczej.

Część mniejszych wydawnictw, które zdecydują się na wdrożenia hybrydowego modelu budżetowania, może poprzestać na opracowaniu i systematycznym uaktualnianiu mapy procesów i nie podejmować dalszych kroków wprowadzających rachunek kosztów działań. Jego implementacja jest skomplikowana, kosztowna, wymaga specjalistycznej wiedzy, którą powinien dysponować dział controllingu. Należy jednak zauważyć, że duża część respondentów badania ankietowego zaznaczyła, że rachunek ten będzie (lub już jest) wdrożony w wydawnictwach przez nich reprezentowanych. Może to oznaczać, że wydawcy rozpoznają w tym rachunku kosztów szansę na np. trafniejsze rozliczanie kosztów pośrednich. W tych wydawnictwach, które wdrożyły rachunek kosztów działań oraz jeśli spełnia on wymagania kierownictwa, powinien on być utrzymany. Jest to rachunek dobrze znany, opisany, a na rynku dostępnych jest wiele szkoleń z jego zakresu. Podkreślić jednak raz jeszcze należy konieczność regularnego aktualizowania w tych wydawnictwach mapy procesów i działań, jak również obligatoryjność nadawania im odpowiednich atrybutów dotyczących kreowania przez nie wartości.

Należy zwrócić uwagę na komplementarną naturę koncepcji rachunku kosztów działań oraz zbilansowanej karty wyników, co podkreślają Kaplan i Anderson (2008, s. 17). Warto zatem stosować oba te instrumenty jednocześnie.

Hybrydowy model budżetowania operacyjnego zakłada stosowanie rachunku kosztów działań sterowanego czasem. Został on opracowany w odpowiedzi na krytykę tradycyjnego rachunku kosztów działań, na trudności z jego stosowaniem. Jak zauważa E. Nowak (2009, s. 228) „*Rachunek kosztów działań w tradycyjnej postaci jest*

*koncepcją stosunkowo skomplikowaną, zbyt kosztowną w budowie i wdrażaniu oraz trudną do modyfikacji i dostosowania do zmieniających się warunków (...) Rachunek kosztów działań sterowany czasem jest prostszy i tańszy, a ponadto ma większe możliwości zastosowań*". Wskazuje się na różne mankamenty rachunku kosztów działań (zob. np. Wnuk-Pel, 2011, s. 114; Atkinson i in., 2007, s. 149; Kaplan, Anderson, 2008, s. 19-21; Szychta, 2012a, s. 33), w tym m.in. na problem z wprowadzaniem aktualizacji, gdy zmianie ulegają np. realizowane działania lub całe procesy. W niektórych przypadkach obsługa tego rachunku kosztów wykraczała poza możliwości standardowych arkuszy kalkulacyjnych (Kaplan, Anderson, 2008, s. 20). Zasadniczym problemem była jednak wskazywana przez wielu badaczy, nadmierna czasochłonność stosowania rachunku kosztów działań (w tradycyjnej wersji).

Część problemów ze stosowaniem klasycznej wersji ABC może rozwiązać wdrożenie TDABC, czyli rachunku kosztów działań sterowanego czasem (z ang. *Time-Driven Activity-Based Costing*). Na rysunku 4.19 przedstawiono zasadę funkcjonowania powyższego rachunku kosztów.

**Rysunek 4.19. Idea rachunku kosztów działań sterowanego czasem**

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Kaplan, Anderson (2008, s. 36-48).

Koncepcja rachunku kosztów działań sterowanego czasem została dobrze opisana (zob. np. Kaplan, Anderson, 2008, s. 36-48; Atkinson i in., 2007, s. 150-152; Wnuk-Pel, 2011, s. 116-119; Jaruga i in., 2010, s. 546-557; Nowak, Wierzbiński, 2010, s. 233-237). Nie ma zatem potrzeby prezentowania jej w tym miejscu bardzo szczegółowo. Poniżej przedstawiono syntetycznie podstawowe jej założenia.

Etap pierwszy został omówiony we wcześniejszej części niniejszego podrozdziału. Najistotniejsze znaczenie w prezentowanej koncepcji mają tzw. równania czasowe. Powinno oszacować się zapotrzebowanie na wymaganą pracę (w ramach danego działu) wyrażoną w jednostkach czasu, która potrzebna jest do realizacji poszczególnych działań, podprocesów, procesów. Zapotrzebowanie to jest określane za pomocą równań czasowych. Są one często wielowariantowe, co pozwala na reprezentowanie różnych możliwości, wynikających z treści działania. Np. w przypadku działania polegającego na redakcji merytorycznej teksów należy uwzględnić inną liczbę minut poświęcaną na opracowanie redakcyjne jednej strony teksu podręcznika, a inną w przypadku poradnika dla nauczycieli. Dalej można różnicować czas pracy ze względu na przedmiot szkolny, którego dana pozycja dotyczy. Z reguły na teksty matematyczne należy poświęcić więcej czasu niż na historyczne.

Wylicza się także jednostkowe koszty zdolności produkcyjnych, które wyrażane są w jednostkach pieniężnych na jednostkę czasu (np. minutę). W ten sposób określa się np. koszt pracy przypadający na minutę zdolności operacyjnych działu.

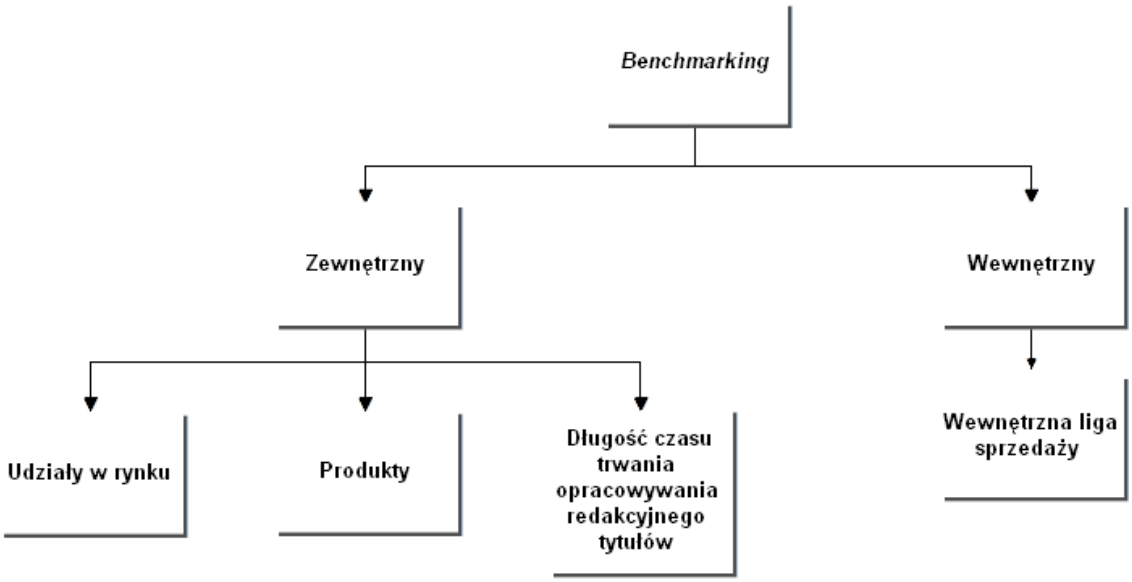
Znając jednostkowe koszty zdolności produkcyjnych działu redakcji można wyliczyć np. koszt realizacji procesu opracowania redakcyjnego danej pozycji. Należy określić zapotrzebowanie na pracę (wyrażone w minutach) na realizację działań redakcji merytorycznej, korekty oraz redakcji technicznej (składających się na proces opracowania redakcyjnego książki) np. trzystustronicowego podręcznika do matematyki. Otrzymany wynik należy pomnożyć przez jednostkowy koszt zdolności produkcyjnych działu redakcji. Równań czasowych można stosunkowo łatwo używać także do predykcji kosztów przyszłych.

Należy przy tym zauważyć, że w modelu TDABC trzeba posługiwać się wartościami przybliżonymi, nie jest konieczne podawanie bardzo szczegółowych czasów, używanych w równaniach (zob. Kaplan, Anderson, 2008, s. 24).

Stosowanie rachunku kosztów działań może przynieść wydawnictwu szereg korzyści. Z jednej strony, dzięki opracowaniu mapy procesów i działań (wraz

z przypisaniem atrybutów związanych z kreowaniem wartości) zarządzający podmiotem zyskują dodatkowe informacje, które mogą wykorzystać do zwiększania wartości dostarczanej klientom. Jest to także narzędzie, które umożliwia dokonywanie ocen rentowności (Nowak, 2009, s. 228). Można bowiem stosunkowo szybko określić, które grupy wydanych książek są opłacalne dla danego wydawnictwa, a które nie. Można analizować całe grupy produktów (grupy klientów). Selekcji można dokonywać na poziomie np. przedmiotu szkolnego, czy też poziomu nauczania lub kombinacji tych zmiennych. T. Wnuk-Pel podkreślił (2011, s. 116), że istotną zaletą omawianego rachunku kosztów (w porównaniu do klasycznego ABC) jest ograniczenie czasochłonności zbierania danych, potrzebnych do obliczania kosztów, wskazał także na jego przydatność w zakresie prognozowania (s. 118)[132]. Wskazuje się także na łatwość aktualizacji stosowanych wzorów oraz wyliczeń, w razie zmian zachodzących np. w poszczególnych działaniach lub procesach (Kaplan, Anderson, 2008, s. 29-30).

Ważnym narzędziem stosowanym w ramach hybrydowego modelu budżetowania w wydawnictwie jest również *benchmarking*. Na rysunku 4.20 przedstawiono proponowane przedmioty porównań.




**Rysunek 4.20. Proponowane przedmioty *benchmarkingu* stosowanego w ramach hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie**
Źródło: Opracowanie własne.

[132] Zalety rachunku kosztów działań sterowanego czasem zostały opisane m.in. w: Kaplan, Anderson (2008, s. 31-32, 72); Jaruga i in. (2010, s. 557); Nowak, Wierzbiński (2010, s. 237).

Każde wydawnictwo powinno samo określić, co będzie przedmiotem porównań. Ważne jednak, by procedury *benchmarkingu* wykonywane były systematycznie, jak również, by wyciągano odpowiednie wnioski.

Wcześniej opisano w niniejszym podrozdziale znaczenie tego instrumentu, w związku z zarządzaniem wartością dostarczaną klientom (porównywanie własnych produktów z oferowanymi przez konkurentów). Jest to przykład *benchmarkingu* zewnętrznego.

Innym przedmiotem tego rodzaju porównań może być analiza udziałów w rynku. Nie istnieją żadne oficjalne dokumenty określające, jakie udziały w rynku (na poszczególnych poziomach nauczania, uwzględniając przedmioty szkolne) posiadają wydawnictwa. Dostępne są jedynie szacunki. Należy zbierać dane z rynku (np. z hurtowni książek) oraz analizować bieżące zamówienia z działu handlowego, jak również wiadomości gromadzone przez dział marketingu np. na specjalistycznych targach. Nie bez znaczenia są także spotkania branżowe. Wszystkie te źródła danych mówiące o udziale w rynku (wraz z prasowymi szacunkami) należy wykorzystywać w celu dokonywania własnej oceny sytuacji. Istotne jest przede wszystkim obserwowanie tendencji. Udziały w rynku powinny być określane dla głównych grup produktów. Można je wykorzystywać np. podczas planowania nowych serii, jak również przy prognozowaniu poziomów sprzedaży.

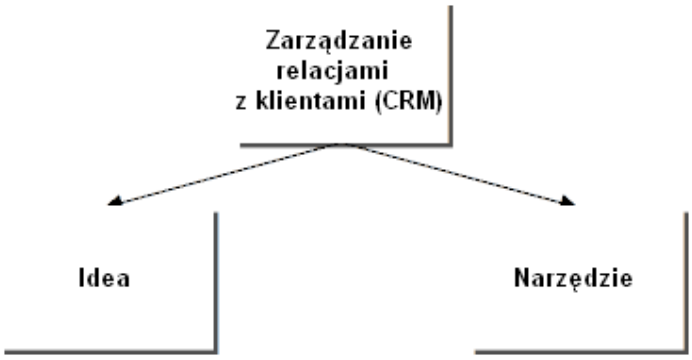
Istotne może być także porównywanie długości czasu trwania opracowywania redakcyjnego różnych typów tytułów. Ma to tym większe znaczenie, jeśli w wydawnictwie są stosowane równania czasowe (w ramach TDABC). Prace redakcyjne trwają zazwyczaj długo (w niektórych przypadkach kilka miesięcy) ważne jest zatem określenie, jak sytuacja wygląda w przypadku konkurencji. Może bowiem okazać się, że na tym polu możliwe są oszczędności. Zbieranie danych w tym zakresie może odbywać się przy okazji spotkań branżowych i podczas targów książki. Nie są to informacje stanowiące tajemnicę handlową, można zatem pozyskać je od niektórych konkurentów podczas prywatnych rozmów.

Ciekawym pomysłem zaczerpniętym z koncepcji *Beyond Budgeting* jest tworzenie wewnętrznych lig sprzedaży. Są one przeznaczone dla handlowców. Taki ranking (np. roczny) może być utworzony, o ile istnieją obiektywne podstawy do jego opracowania, np. dokonany jest podział terytorialny między handlowców. Należy przy tym pamiętać, że można stosować współczynniki (służące do ustalania miejsc

w rankingu) wyrównujące szanse poszczególnych osób biorących udział w lidze, jeśli np. wyznaczone terytoria nie są porównywalne. Nagrodą może być specjalnie przygotowany puchar, który wręcza się raz do roku na uroczystości dedykowanej temu wydarzeniu, w obecności innych pracowników. Jest to przykład *benchmarkingu* wewnętrznego, wzmacniającego motywację osób bezpośrednio odpowiedzialnych za sprzedaż.

Osobą delegującą prace w zakresie *benchmarkingu* powinien być pracownik odpowiedzialny za operacyjne zarządzanie wydawnictwem. Należy raz jeszcze zaznaczyć, że każde wydawnictwo powinno samo określić obszary, będące przedmiotem porównań. Część wyników należy udostępniać wszystkim pracownikom. Niektóre porównania jednak, obarczone subiektywizmem (*benchmarking* produktów) lub informacjami niepewnymi (*benchmarking* długości czasu trwania opracowywania redakcyjnego tytułów) powinny być przekazywane tylko najbardziej zainteresowanym kierownikom.

Na rysunku 4.21 przedstawiono, w jaki sposób zarządzanie relacjami z klientami (CRM) może być wykorzystywane w ramach hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie.

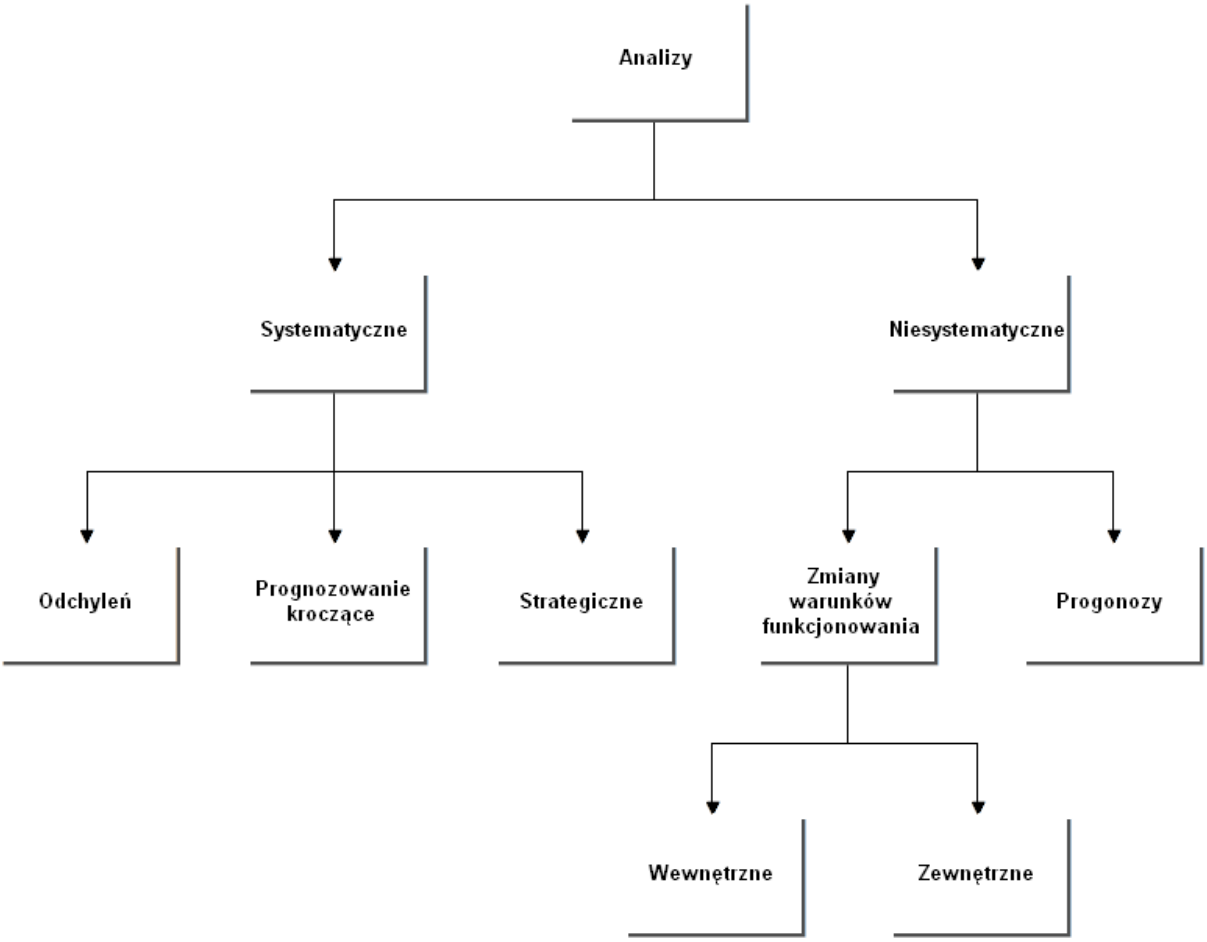



**Rysunek 4.21. Zarządzanie relacjami z klientami w hybrydowym modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie**
Źródło: Opracowanie własne.

Ideę umieszczania potrzeb klientów w centrum działalności wydawnictwa opisano wcześniej w niniejszym rozdziale, przy okazji omawiania zarządzania wartością. Istotne znaczenie ma także rozpatrzenie zarządzania relacjami z klientami z punktu widzenia stosowanego rozwiązania informatycznego. Na rynku są dostępne programy informatyczne klasy CRM. Ważne jest, by umożliwiały m.in. rejestrowanie jak

najszerszej palety zdarzeń związanych z klientami. Powstaje w ten sposób ogromne repozytorium danych na temat klientów. Powinno być ono tak skonstruowane, by umożliwiało przeprowadzanie różnorodnych analiz (np. związanych z oceną rentowności poszczególnych grup klientów). Pożądana jest integracja stosowanego programu klasy CRM z innymi programami używanymi przez dane wydawnictwo.

Wdrożenie hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego wiąże się z koniecznością przeprowadzania wielu rodzajów analiz (zob. rysunek 4.22).




**Rysunek 4.22. Proponowane, podstawowe rodzaje analiz w ramach stosowania hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie**
Źródło: Opracowanie własne.

Podobnie, jak w przypadku stosowania klasycznego budżetowania operacyjnego, należy systematycznie przeprowadzać analizę odchyleń. Powinna ona jednak obejmować przede wszystkim kluczowe cele, zapisane w zbilansowanej karcie wyników. Wszystkie podstawowe dążenia należy opatrzyć dodatkowym parametrem, który określa, czy dany cel podlega analizie odchyleń, a jeśli tak, to jak często powinien

być sprawdzany. W ten sposób nadaje się ramy dla przeprowadzania analizy odchyleń w danym wydawnictwie. Np. w przypadku przychodów ze sprzedaży w wydawnictwie edukacyjnym można przyjąć, że będą one analizowane w cyklach dwu- albo trzymiesięcznych poza sezonem oraz w interwałach miesięcznych w trakcie jego trwania, czyli np. od początku czerwca do końca września. Każdorazowo, na podstawie bieżącego odczytu stopnia realizacji danego celu, należy określić orientacyjne prawdopodobieństwo całkowitego wypełnienia celu w ujęciu rocznym. Jeśli odchylenie zostanie uznane za istotne, wówczas powinno się przeprowadzić badanie powiązanych zapisów budżetowych, a następnie podjąć decyzję odnośnie do środków zaradczych, ewentualnie o zmianie w zbilansowanej karcie wyników (o czym decyduje zarząd), czy też w budżetach. Za sporządzanie analiz odchyleń odpowiada dział controllingu, wspierany przez osobę wyznaczoną do operacyjnego zarządzania wydawnictwem, która podejmuje decyzje o środkach zaradczych oraz o zmianie planów na poziomie operacyjnym. Każdy podmiot musi wypracować swój własny mechanizm przeprowadzania analiz odchyleń, wraz z przypisanymi odpowiedzialnościami w tym zakresie.

Idea stosowania prognozowania kroczącego w hybrydowym modelu budżetowania zostanie objaśniona w dalszej części niniejszego podrozdziału. Prognozowanie kroczące stanowi bowiem istotne, samodzielne narzędzie wspierające zarządzanie przedsiębiorstwem.

Przeprowadzanie analiz strategicznych następuje przed opracowaniem zawartości zbilansowanej karty wyników, co już wcześniej zaprezentowano.

Niezależnie od analiz systematycznych, w wydawnictwach powinna istnieć możliwość przeprowadzania analiz zawsze wtedy, gdy będzie to potrzebne. Istotne są np. analizy dotyczące wpływu zmian warunków funkcjonowania na dalszą działalność wydawnictwa. Zmiany te mogą mieć charakter wewnętrzny (np. odejście kluczowych pracowników do konkurencji) oraz zewnętrzny (np. zmiana podstaw programowych). Wyniki analiz mogą doprowadzić do wprowadzenia korekt do planów operacyjnych i strategicznych w przedsiębiorstwie. Ważne jest, by kierownictwo najwyższego szczebla, każdorazowo po zaistnieniu istotnej zmiany w warunkach funkcjonowania wydawnictwa przeprowadzało taką analizę, jak również by jej rezultaty miały faktyczne przełożenie na dalszą działalność podmiotu (o ile będzie taka konieczność). Zapewni to elastyczność wydawnictwa, pozwalającą na skuteczne wykorzystywanie szans

rynkowych, ale również na szybkie reagowanie na zagrożenia. Czasem potrzebne jest także sporządzenie prognozy, która nie będzie wynikała z wcześniej przyjętego harmonogramu. Może być to predykcja dotycząca obszaru wcześniej nieobjętego prognozowaniem. Istotne jest dopuszczanie możliwości sporządzania prognoz *ad hoc*.

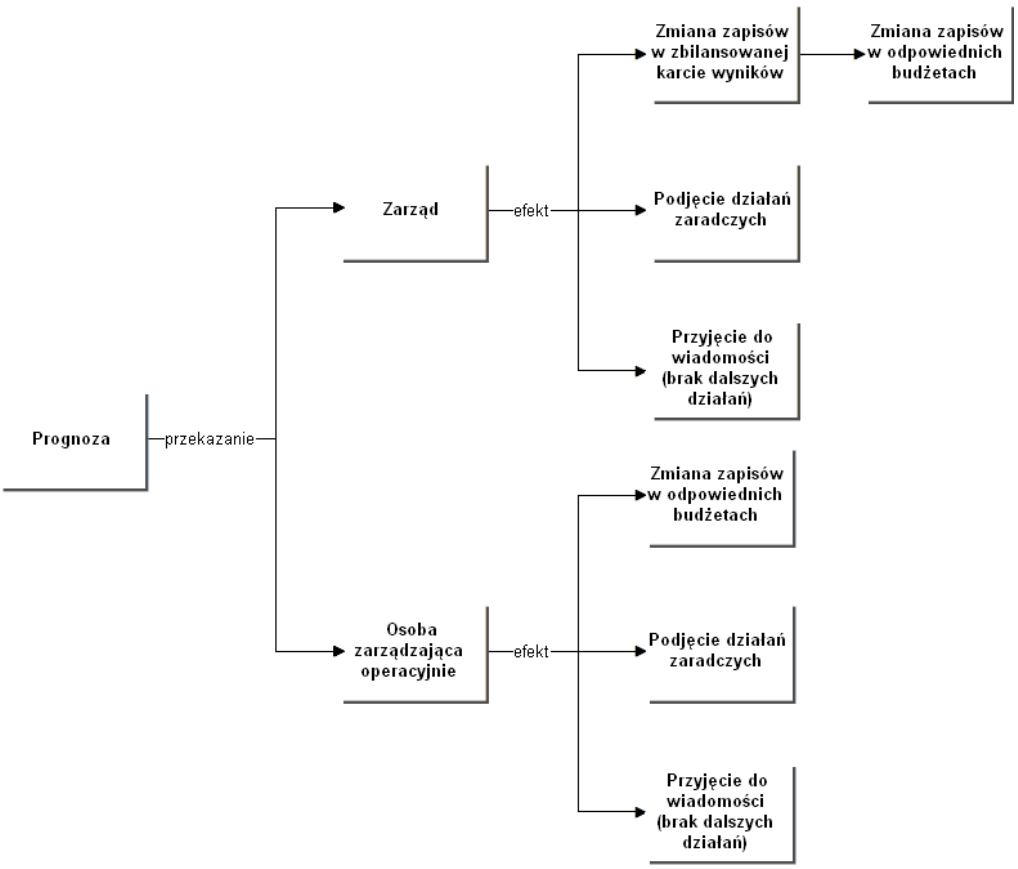
Podobnie jak w przypadku analiz, każde wydawnictwo musi określić zakres przedmiotowy (np. wybrane cele zapisane w zbilansowanej karcie wyników) oraz harmonogram sporządzania prognoz. Za ich tworzenie odpowiedzialny powinien być dział controllingu. Pracownicy tego departamentu muszą opracowywać predykcje opierając się m.in. na danych dostarczanych z działów, których poszczególne prognozy dotyczą. Prognozy powinny być dostępne do wglądu dla wszystkich zainteresowanych pracowników, np. za pośrednictwem intranetu. Na rysunku 4.23 przedstawiono przykładowe zakresy tematyczne prognozowania kroczącego w wydawnictwie.

**Rysunek 4.23. Zakres przedmiotowy prognozowania kroczącego, zgodnie z koncepcją hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie**
Źródło: Opracowanie własne.

Istotne jest ustalenie harmonogramu sporządzania poszczególnych prognoz oraz właściwego horyzontu czasowego przewidywań. Prognozowanie sprzedaży (wraz z monitorowaniem faktycznie osiąganych wyników) wydaje się zupełnie podstawowym przedmiotem predykcji, niezależnie od branży. Prognozowanie sprzedaży powinno odbywać się wyłącznie dla głównych kategorii książek; struktura predykcji powinna być identyczna jak w przypadku budżetu sprzedaży. Ekonomiczna wartość dodana, ze względu na fakt, że stanowi miernik realizacji celu nadrzędnego działalności wydawnictwa, powinna być także stale prognozowana. Tym bardziej, że stanowi ona podstawę do wyliczania rocznych premii dla pracowników. Prognozy mogą być także sporządzane na żądanie, wtedy gdy np. zmieniają się warunki funkcjonowania wydawnictwa. Szczególnie duże znaczenie w koncepcji hybrydowego modelu

budżetowania operacyjnego ma prognozowanie płynności finansowej[133]. Dział controllingu powinien np. co trzy miesiące sporządzać predykcję płynności na kolejny kwartał. Należy opracować specjalny formularz, wypełniany cyklicznie przez kierowników poszczególnych działów. Na jego podstawie oraz na bazie prognozowanych wpływów ze sprzedaży określa się m.in., czy zachowana będzie płynność finansowa wydawnictwa w kolejnym okresie. Jeśli w wyniku analizy okaże się, że płynność będzie zagrożona w późniejszych okresach, specjalne ostrzeżenie powinno zostać umieszczone w raporcie na temat płynności. Na podstawie powyższej prognozy, kierownictwo najwyższego szczebla może podjąć decyzję np. o zaciągnięciu dodatkowego kredytu lub wystąpić o zwiększenie limitu w ramach kredytu obrotowego.

Na rysunku 4.24 przedstawiono różne potencjalne konsekwencje dokonanych analiz wyników prognoz.

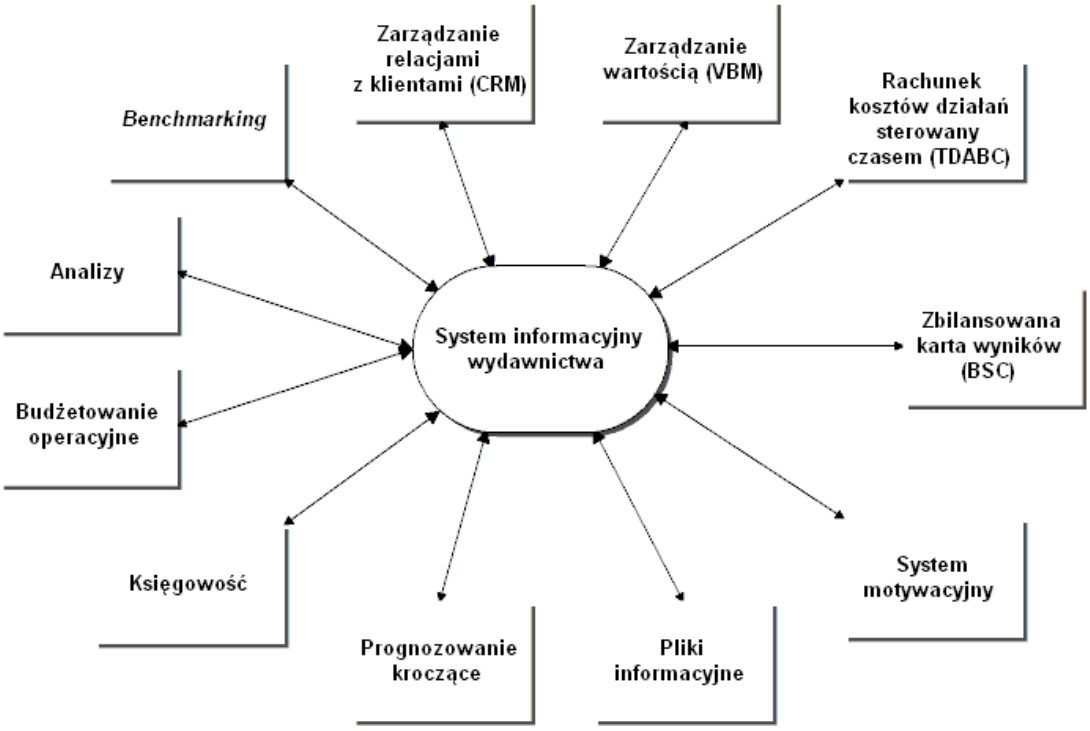



**Rysunek 4.24. Potencjalne efekty analiz wyników prognoz, zgodnie z hybrydowym modelem budżetowania operacyjnego w wydawnictwie**
Źródło: Opracowanie własne.

[133] Płynność finansowa jest rozumiana jako (Śnieżek, Wiatr, 2011, s. 319, za Wędzki, 2003, s. 33-34): „*zdolność przedsiębiorstwa do osiągnięcia przepływów pieniężnych umożliwiających regulowanie wymagalnych zobowiązań i pokrywanie niespodziewanych wydatków gotówkowych*”.

Należy zauważyć, że rezultaty prognoz powinny być analizowane zarówno przez zarząd (który ma kompetencje do wprowadzania zmian w zbilansowanej karcie wyników), jak również przez osobę odpowiedzialną za zarządzanie operacyjne. Efektem modyfikacji wielkości danych w zbilansowanej karcie wyników musi być korekta odpowiednich pozycji budżetowych, tak by były one spójne. Plany operacyjne powinny być poprawiane przez osobę odpowiedzialną za zarządzanie operacyjne wraz z właściwymi kierownikami działów (których zmiany dotyczą). Nie każda prognoza (odbiegająca od wcześniejszych założeń) powinna kończyć się zmianą planów formalnych. Taka sytuacja powinna dotyczyć jedynie przypadków skrajnych, w pozostałych należy wdrożyć środki zaradcze, mające na celu poprawę sytuacji i osiągnięcie założonych wcześniej celów. Powyższy schemat będzie wyglądał nieco inaczej, jeśli osobą odpowiedzialną za zarządzanie operacyjne będzie członek zarządu.

Każde wydawnictwo, które zdecyduje się na wdrożenie hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego, powinno zwrócić szczególną uwagę na zbudowanie właściwego systemu informacyjnego (rysunek 4.25).




**Rysunek 4.25. System informacyjny wydawnictwa jako narzędzie integrujące wszystkie instrumenty stosowane w ramach hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego**
Źródło: Opracowanie własne.

Koncepcja hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego stawia przed systemem informacyjnym dwa zasadnicze wymagania:

- realizowanie założenia o „wzajemności informacyjnej" (idea ta została opisana w rozdziale 2 niniejszej pracy);
- zapewnienie pracownikom dostępu do jak największego zakresu informacji generowanych w wydawnictwie (z wyłączeniem danych wrażliwych).

Cel pierwszy oznacza przede wszystkim, że informacje generowane przez jedno z narzędzi wspomagających zarządzanie powinny być zapisane w systemie informacyjnym w taki sposób, by były dostępne do wykorzystania dla pozostałych instrumentów. Integracja sposobu zapisu informacji tworzonych przez różne narzędzia nie jest prosta. Trudność wzrasta wraz z powiększaniem się liczby stosowanych instrumentów.

Istotne jest także, by pracownicy mogli odczytać jak najwięcej informacji dotyczących działalności wydawnictwa. Chodzi nie tylko o sprawozdania finansowe, ale np. o:

- wielkości w zbilansowanej karcie wyników;
- wyniki prognoz;
- rezultaty analiz;
- efekty przeprowadzania *benchmarkingu*;
- dane z programu CRM.

Ważne, by kluczowe informacje docierały w sposób automatyczny do osób, które ich potrzebują. Przykład stanowią zapisy zbilansowanej karty wyników, które powinny być znane wszystkim pracownikom wydawnictwa. Sam dostęp może być wtedy niewystarczający (nie wszyscy z niego skorzystają). Należy zatem zapewnić, by informacje te znalazły się np. na skrzynkach mailowych członków organizacji.

W ramach systemu informacyjnego hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie powinny funkcjonować także tzw. pliki informacyjne. Do każdej książki, która ma być wydana (pod koniec prac redakcyjnych) należy stworzyć plik przewodni, zawierający:

- tytuł;
- serię wydawniczą;
- poziom edukacji;

- przedmiot, którego dana pozycja dotyczy;
- charakter (ćwiczenia, podręcznik, materiały dla nauczyciela etc.);
- ISBN (o ile został już nadany);
- format;
- orientacyjną liczbę stron;
- datę rozpoczęcia prac redakcyjnych;
- planowaną datę przekazania książki do druku;
- planowany łączny koszt usług zewnętrznych, poniesionych zgodnie z umowami;
- planowany nakład;
- planowaną cenę (wstępna kalkulacja);
- prognozowaną orientacyjną sprzedaż w roku wydania (w sztukach).

Plik powinien być tworzony w dziale redakcji, którego pracownicy wypełniają odpowiednie pola formularza. Następnie należy przesyłać go do kolejnych działów w celu uzupełnienia brakujących informacji. Przykładowo, osoba odpowiedzialna za operacyjne zarządzanie wydawnictwem, w uzgodnieniu z działem handlowym, określa nakład, kalkulacji kosztów i cen dokonuje dział controllingu, prognozę sprzedaży sporządza dział handlowy (po konsultacji z pracownikami odpowiedzialnymi za marketing oraz z osobą odpowiedzialną za zarządzanie operacyjne). Dzięki takiemu rozwiązaniu osoby z wszystkich działów mają wiedzę na temat przygotowywanych do wydania książek. Książkowy plik informacyjny trafia do repozytorium, gdzie jest dostępny dla wszystkich pracowników. Mogą one być wykorzystywane np. przy prognozowaniu sprzedaży, gdyż odnoszą się do tytułów, które będą wydane w niedługim czasie. W stosunku do nich nie ma już bowiem zagrożenia opóźnień, wynikających z niesłowności autorów.

Pliki informacyjne mogą by sporządzane w arkuszu kalkulacyjnym. Mogą też być tworzone jako formularze w postaci strony internetowej. Mają wówczas stanowić część wewnętrznej, internetowej strony firmowej wydawnictwa. Ich wypełnianie będzie się odbywało *online*, co może przyczynić się do skrócenia czasu pracy nad plikami informacyjnymi. W rozdziale 2 niniejszej pracy podkreślano, że rozwiązania internetowe mogą ułatwiać wymianę myśli między pracownikami (Hope, 2009, s. 6). Stosowanie internetowej wersji plików informacyjnych stanowi przykład urzeczywistnienia tej idei.

Przyjmując, że ekonomiczna wartość dodana leży u podstaw systemu motywacyjnego każdego pracownika, jak również stosując zasadę pełnej jawności strategii działania, należy zapewnić, by pracownicy mieli możliwość zgłaszania uwag i propozycji odnośnie do strategicznych planów działania. Da im to poczucie faktycznego uczestniczenia w kształtowaniu koncepcji działalności przedsiębiorstwa, od czego *de facto* uzależnione są ich premie. Kierownictwo przedsiębiorstwa może w ten sposób zyskać wiele interesujących pomysłów rozwoju wydawnictwa. Zgłaszanie sugestii dotyczących strategii wydawnictwa powinno odbywać się w sposób jak najbardziej uproszczony. Może do tego służyć specjalny formularz w wewnętrznej stronie internetowej lub też komunikacja w tym zakresie może odbywać się mailowo (można utworzyć specjalne konto e-mail, na które należy wysyłać swoje pomysły). Wiadomości tego typu powinny docierać bezpośrednio do zarządu (bez względu na stanowisko, jakie zajmuje wysyłający je pracownik). Należy pominąć wszelkie etapy pośrednie, na których ciekawe pomysły mogłyby być przekreślane. Istotne jest, by każda tego typu korespondencja nie pozostawała bez odpowiedzi. Nie chodzi tu o tworzenie obszernych wyjaśnień, ale o np. potwierdzenie otrzymania wiadomości, podziękowanie za nią etc. Nic nie stoi na przeszkodzie, by informacja zwrotna była obszerniejsza, konieczne jest jednak przynajmniej poświadczenie odnotowania jej przez zarząd.

### 4.3.2. Zasady koncepcji hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego oraz wdrożenie modelu

W rozdziale 2 niniejszej pracy przestawiono 12 zasad zarządzania, które powinny zostać wróżone w przedsiębiorstwach, które decydują się na implementację koncepcji *Beyond Budgeting*. Nie wszystkie te reguły znajdują zastosowanie w przypadku hybrydowego modelu budżetowania. W tabeli 4.1 opisano przydatność poszczególnych zasad, z punktu widzenia hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie.

**Tabela 4.1. Stosowalność zasad koncepcji *Beyond Budgeting* w wydawnictwach wdrażających ideę hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego**

| **Zarządzanie i przejrzystość** | |
|---|---|
| **1. Wartości** | Przywiązuj ludzi do wspólnej sprawy, a nie do centralnego planu |
| ***Przydatność dla hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego*** | *Zasada ta jest zachowana. Nadrzędny cel działalności wydawnictwa został powiązany z systemem motywacyjnym, który obejmuje wszystkich pracowników danego podmiotu.* |
| **2. Zarządzanie** | Zarządzaj poprzez wspólne sprawy oraz zdrowy rozsądek, a nie przez szczegółowe zasady i plany |
| ***Przydatność dla hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego*** | *Zasada ta nie znajduje zastosowania w hybrydowym modelu budżetowania, gdyż budżety pozostają bardzo ważnym narzędziem wspomagającym zarządzanie wydawnictwem, są tylko nieco mniej szczegółowe, niż w przypadku stosowania klasycznego budżetowania operacyjnego.* |
| **3. Transparentność** | Spraw, by informacje były powszechnie dostępne, przejrzyste |
| ***Przydatność dla hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego*** | *Zasada ta jest zachowana. Zakłada się bowiem, że pracownicy mają szeroki dostęp do informacji (np. planów, prognoz, rezultatów analiz), z wyjątkiem danych wrażliwych lub prawnie zastrzeżonych.* |
| **Odpowiedzialność zespołów** | |
| **4. Zespoły** | Organizuj płynną sieć odpowiedzialnych zespołów, nie twórz zespołów wokół scentralizowanych funkcji |
| ***Przydatność dla hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego*** | *Zasada ta nie znajduje zastosowania w hybrydowym modelu budżetowania, model ten nie zakłada zmiany struktury organizacyjnej.* |
| **5. Zaufanie** | Pozwól zespołom regulować ich funkcjonowanie, nie steruj nimi nadmiernie |
| ***Przydatność dla hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego*** | *Zasada ta jest częściowo zachowana. Zespołom umożliwia się samodzielny wybór dróg realizacji celów (np. przez fakt, że zarząd nie zatwierdza budżetów).* |
| **6. Odpowiedzialność** | Oprzyj odpowiedzialność na kryteriach holistycznych oraz na wzajemnych porównaniach, a nie na relacjach hierarchicznych |
| ***Przydatność dla hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego*** | *Zasada ta jest częściowo zachowana. Brak jest wiarygodnych i precyzyjnych informacji o osiągnięciach wielu konkurentów, dlatego należy się opierać w tym zakresie jedynie na szacunkach. Trudno zatem np. na podstawie porównań osiągnięć rynkowych budować system motywacyjny. Z drugiej jednak strony, roczne premie wszystkich pracowników zależą od ekonomicznej wartości dodanej. Każdy członek organizacji odpowiedzialny jest za wzrost EVA, można zatem w tym kontekście stwierdzić, że odpowiedzialność oparta jest na kryterium holistycznym.* |
| **Cele i nagrody** | |
| **7. Cele** | Zachęcaj zespoły do stawiania sobie ambitnych celów, nie zmieniaj celów w kontrakty do wypełnienia |
| ***Przydatność dla hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego*** | *Zasada ta jest częściowo zachowana. Z jednej strony obowiązują cele wyznaczone w zbilansowanej karcie wyników oraz cele pochodne (zapisane w budżetach), niemniej cel nadrzędny działalności wydawnictwa jest tak sformułowany, że nie ma jego górnej granicy. Przy czym, im większa będzie ekonomiczna wartości dodana (lub jej wzrost –* |

| | |
|---|---|
| | *w zależności od założeń systemu motywacyjnego), tym większe będą roczne premie dla pracowników. Wszyscy zatrudnieni mają więc jeden zasadniczy, ambitny cel do osiągniecia (który nie jest kontraktem).* |
| **8. Nagrody** | Nagrody uzależniaj od relatywnych osiągnięć a nie od osiągnięcia ściśle określonych celów |
| ***Przydatność dla hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego*** | *Zasada ta nie znajduje zastosowania w hybrydowym modelu budżetowania, gdyż nagrody opiera się na ekonomicznej wartości dodanej, która nie jest relatywną miarą osiągnięć.* |
| **Planowanie i kontrola** | |
| **9. Planowanie** | Spraw, by planowanie było ciągłym i całościowym procesem, a nie rocznym wydarzeniem odgórnym |
| ***Przydatność dla hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego*** | *Zasada ta jest częściowo zachowana. Stosowanie prognozowania kroczącego oraz różnorodnych systematycznych analiz sprawia, że plany mogą być poprawiane wielokrotnie w ciągu roku. Nie są one również nadmiernie szczegółowe, zatem stosunkowo proste do skorygowania. Niemniej jednak, zasadniczy proces planowania odbywa się raz w roku, tak jak w przypadku stosowania klasycznego budżetowania operacyjnego.* |
| **10. Koordynacja** | Dynamicznie koordynuj interakcjami, nie używaj do tego rocznych budżetów |
| ***Przydatność dla hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego*** | *Zasada ta nie znajduje zastosowania w hybrydowym modelu budżetowania, gdyż zachowano roczne budżety, choć stosowane są także inne instrumenty do sterowania interakcjami.* |
| **11. Zasoby** | Spraw, by zasoby były dostępne wtedy, kiedy są potrzebne, a nie wtedy gdy są zaplanowane |
| ***Przydatność dla hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego*** | *Zasada ta nie znajduje zastosowania w hybrydowym modelu budżetowania, ma ona mniejsze znaczenie w wydawnictwach, niż w przypadku typowych przedsiębiorstw produkcyjnych. Zagregowane zapotrzebowanie na zasoby planowane jest z wyprzedzeniem (budżety).* |
| **12. Kontrola** | Opieraj kontrolę na szybkim oraz częstym sprzężeniu zwrotnym, a nie na odchyleniach od budżetu |
| ***Przydatność dla hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego*** | *Zasada ta jest częściowo zachowana. Z jednej strony stosuje się analizę odchyleń (najpierw na poziomie zapisów zbilansowanej karty wyników, dopiero później na poziomie poszczególnych planów operacyjnych). Przeprowadza się jednak także prognozowanie kroczące oraz analizy wpływu zmian warunków funkcjonowania na wydawnictwo. Kierownictwo dysponuje zatem bieżącymi, aktualnymi informacjami, na podstawie których może podejmować skuteczne decyzje.* |

Źródło: Opracowanie własne.

Powyżej przedstawiono zasady zarządzania wydawnictwem według hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego. Stanowią one połączenie pryncypiów klasycznego budżetowania operacyjnego oraz koncepcji *Beyond Budgeting*.

Dobrym podsumowaniem idei hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie wydaje się powrót do określonych wcześniej celów, które powinien

realizować nowy model oraz sprawdzenie, czy prawidłowo wdrożony - teoretycznie jest w stanie je wypełnić (tabela 4.2).

**Tabela 4.2. Sposoby realizacji celów hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie**

| Cel | Sposób realizacji |
|---|---|
| **1. Sprawne planowanie kosztów dużej liczby nowych produktów, z których pewna część ma charakter unikalny.** | Odpowiedzią jest stosowanie rachunku kosztów działań sterowanego czasem. Właściwa konstrukcja równań czasowych pozwala na szybkie planowanie kosztów wielu tytułów. W przypadku książek „unikalnych" wystarczy wprowadzić odpowiednie modyfikacje do równania czasowego, uzyska się wtedy szacunkową prognozę kosztów. Wraz z nabieraniem doświadczenia w tym zakresie, szacunki powinny być coraz dokładniejsze. |
| **2. Sprawne planowanie wyników sprzedaży dużej liczby produktów.** | Zarówno budżetowanie, jak również prognozowanie sprzedaży odbywa się nie na zasadzie wyodrębniania poszczególnych tytułów, ale całych ich kategorii. Wyszczególnia się jedynie w planach operacyjnych najważniejsze, kluczowe dla wydawnictwa książki. Ryzyko popełnienia błędu podczas opracowywania planów sprzedaży ogranicza się przez stosowanie prognozowania kroczącego w tym zakresie. |
| **3. Umożliwienie sprawnego funkcjonowanie wydawnictwa, jeśli następują opóźnienia we wprowadzaniu tytułów na rynek (np. w razie niesłowności autorów).** | Budżetowanie oraz prognozowanie sprzedaży głównych kategorii książek sprawia, że opóźnienie we wprowadzeniu danego tytułu na rynek często nie musi skutkować modyfikacją planu operacyjnego. Wpływ zmniejszonej sprzedaży danego tytułu na wynik całej kategorii jest na ogół niewielki, chyba że jest to tytuł kluczowy. Wtedy jednak problemy mogą pojawić się niezależnie od stosowanego systemu zarządzania. Wdrożenie koncepcji książkowych plików informacyjnych (które są opracowywane pod koniec prac redakcyjnych) sprawia, że pracownicy wydawnictwa mogą koncentrować się jedynie na tych tytułach, które na pewno będą wydane w niedalekiej przyszłości. Nie będą zatem np. podejmowane działania promocyjne wobec tytułu, który nie ukaże się na rynku na czas. |
| **4. Zmniejszenie czasochłonności procesu planowania operacyjnego.** | W pierwszych latach od wdrożenia modelu należy spodziewać się wzrostu czasochłonności procesu planowania operacyjnego. Konieczne jest bowiem m.in. wypracowanie własnych standardów działania w tym zakresie. Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że struktura budżetu głównego będzie ograniczona (m.in. bez części finansowej), budżetowanie sprzedaży powinno odbywać się stosunkowo szybko. Zaleca się stosowanie danych zagregowanych. To wszystko sprawia, że sam proces planowania operacyjnego może przebiegać sprawnie i mniej czasochłonnie, niż w przypadku stosowania |

| | |
|---|---|
| | klasycznej wersji budżetowania operacyjnego. W nowym modelu nacisk kładziony jest na prognozy, różnorodne analizy, które są potrzebne do podejmowania trafnych decyzji zarządczych. |
| **5. Ograniczenie możliwości stosowania gier budżetowych.** | Zastosowanie ekonomicznej wartości dodanej jako podstawy systemu motywacyjnego dla wszystkich pracowników wydawnictwa powinno zniechęcić ich do podejmowania tzw. gier budżetowych. Tym bardziej, że zapisy zbilansowanej karty wyników narzucają ramy budżetom, a szczegółowe plany operacyjne nie są zatwierdzane przez zarząd. |
| **6. Zapewnienie jak największej aktualności zapisów w obowiązujących planach operacyjnych.** | W nowym modelu zakłada się operowanie danymi zagregowanymi, wskaźnikami (tam, gdzie jest to możliwe). Niewielka zmiana w warunkach funkcjonowania (wymagająca dotychczas wprowadzania zmian w poszczególnych budżetach) nie powinna wpłynąć na wielkości danych budżetowych. Stosowanie prognozowania kroczącego oraz różnorodnych analiz także pomaga w zachowaniu aktualności budżetów. |
| **7. Umożliwienie stosowania niefinansowych miar osiągnieć.** | Niefinansowe miary osiągnięć mogą być uwzględniane w zbilansowanej karcie wyników, jak również w budżetach. |
| **8. Ograniczenie wpływu danych z minionych okresów na zapisy przyszłych budżetów.** | Całkowite wyeliminowanie wpływu okresów przeszłych na wielkości w planach operacyjnych jest niewskazane, gdyż jego konsekwencją byłoby stosowanie budżetowania „od zera". Nie jest to zgodne z założeniami hybrydowego modelu budżetowania. Najistotniejsze jest to, że ramy dla poszczególnych budżetów określane są w zbilansowanej karcie wyników (która jest pochodną analiz strategicznych, przyjętej strategii, wizji, misji) i w ten sposób ogranicza się nadmierny wpływ osiągnięć w okresach ubiegłych na bieżące wielkości w budżetach. |
| **9. Zapewnianie spójności planów operacyjnych z bieżącą strategią działania.** | Przełożenie strategii na plany operacyjne zapewnia zastosowanie zbilansowanej karty wyników, która wyznacza ramy dla zapisów budżetowych. |
| **10. Zachęcanie pracowników (menedżerów) do oszczędzania zasobów przedsiębiorstwa, które leżą w ich dyspozycji.** | Oparcie systemu motywacyjnego dla wszystkich pracowników na ekonomicznej wartości dodanej powinno ograniczyć marnotrawienie zasobów. Oszczędzanie ich leży bowiem w interesie pracowników. |
| **11. Uwzględnienie konieczności skrócenia horyzontu czasowego planów operacyjnych.** | W hybrydowym modelu budżetowania zachowano roczny horyzont czasowy planowania. Niemniej jednak, ze względu na stosowanie prognozowania kroczącego oraz różnorodnych analiz, których efektem mogą być korekty poszczególnych budżetów, *de facto* zakres czasowy planowania ulega skróceniu. |
| **12. Zachęcanie pracowników (menedżerów) do podejmowania adekwatnych działań zawsze wtedy, gdy pojawiają się szanse** | Uzależnienie premii rocznych od wielkości wypracowanego wskaźnika EVA powinno spowodować, że pracownicy będą chętniej starali się wykorzystywać okazje rynkowe (ich dodatkowe |

| | |
|---|---|
| **oraz zagrożenia rynkowe.** | gratyfikacje mogą zostać przez to zwiększone), szybciej mogą też reagować na pojawiające się zagrożenia (które potencjalnie zmniejszą roczne bonusy). |
| **13. Zapewnienie warunków oraz zachęt do dzielenia się wiedzą wewnątrz przedsiębiorstwa.** | Odpowiednie warunki do dzielenia się wiedzą można zapewnić przez stosowanie książkowych plików informacyjnych (dzięki czemu wszystkie działy wydawnictwa są poinformowane o najbliższych premierach), jak również przez wprowadzenie zasady powszechnej dostępności do informacji, generowanych przez różne narzędzia stosowane w przedsiębiorstwie. Zachętą do wymiany informacji jest stosowanie w systemie motywacyjnym jednej miary (EVA) wobec wszystkich pracowników. Wymiana informacji jest wówczas opłacalna dla wszystkich członków organizacji. |

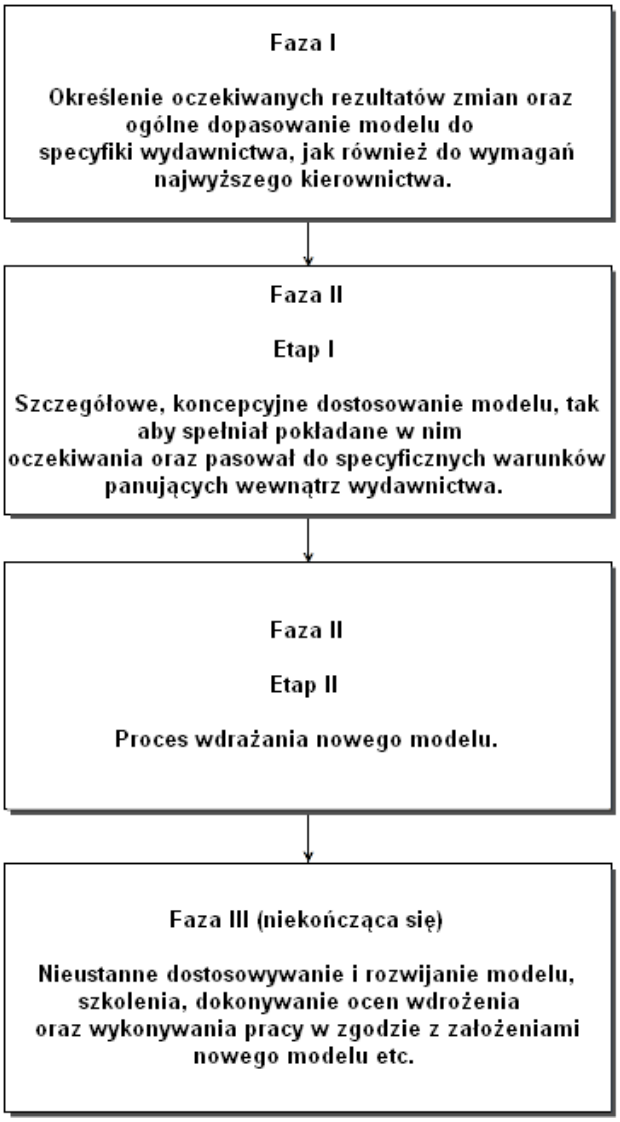
Źródło: Opracowanie własne.

Reasumując, te wydawnictwa, które zdecydują się na wdrożenie hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego powinny funkcjonować w sposób bardziej elastyczny od tych, które stosują klasyczne budżetowanie operacyjne.

W rozdziale 2 niniejszej pracy opisano zagadnienia dotyczące praktycznych aspektów procesu odejścia od budżetowania oraz wdrożenia koncepcji *Beyond Budgeting*. Wydaje się, że wiele z nich dobrze pasuje także do sytuacji, gdy wdrażany będzie model o charakterze hybrydowym.

Proces implementacji nowego modelu ma bardzo istotne znaczenie. Nieumiejętne jego przeprowadzenie może doprowadzić do sytuacji, w której przedsiębiorstwo może nie funkcjonować poprawnie. Dotyczy to wdrożenia każdego nowego narzędzia rachunkowości zarządczej, które jest planowane do stosowania. Tym bardziej jest to ważne, jeśli zmiany dotyczą systemu budżetowania, który znajduje się zazwyczaj w centrum sterowania przedsiębiorstwem.

Na rysunku 4.26 zaprezentowano proponowane główne fazy wdrożenia przedstawionego wyżej modelu (na podstawie trzech faz opisanych w podrozdziale 2.1).




**Rysunek 4.26. Główne fazy wdrożenia hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie**
Źródło: Opracowanie własne na podstawie Hope, Fraser (2001a, s. 18-19).

Każda z wyżej wymienionych faz ma istotne znaczenie dla udanego funkcjonowania hybrydowego modelu budżetowania w wydawnictwie. Wydaje się jednak, że kluczowe znaczenie ma faza I oraz faza II etap I. Jeśli w tych stadiach zostaną popełnione błędy, może nie być szansy na ich późniejsze naprawienie. Działania dostosowawcze, o których mowa w fazie III mają mieć charakter ograniczony, nie mają przebudowywać, a jedynie ulepszać funkcjonowanie modelu.

Zaznaczono, że faza III jest niekończącym się elementem wdrożenia nowego modelu. Musi się on nieustannie rozwijać, dopasowywać do nowych wymagań i wyzwań, przed którymi stoi dane wydawnictwo. Nie powinno się nigdy uznawać, że

dany model jest kompletny i doskonały. Dotyczy to także wiedzy i umiejętności głównych użytkowników tego modelu, zwłaszcza kadry zarządzającej. Szkolenia z zakresu np. stosowania poszczególnych narzędzi, wchodzących w skład modelu powinny być stale ponawiane. W ten sposób ugruntuje się podstawową, a później zaawansowaną wiedzę i umiejętności w tym zakresie. Ważne jest także podejście do nowych członków organizacji, którzy mogą nie znać koncepcji hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego. Powinni oni rozpocząć pracę od szkoleń wewnętrznych. W kursach (wewnętrznych oraz zewnętrznych) powinni brać udział przedstawiciele wszystkich podmiotów, które wdrożyły ideę hybrydowego modelu budżetowania, bez względu na ich wielkość. Ważne jest także, by główne zasady i wartości modelu były systematycznie komunikowane, by nieustannie promować np. wymianę wiedzy oraz doświadczeń między działami.

Należy przy tym wspomnieć, że każde wydawnictwo jest inne, każde kierownictwo ma swoje specyficzne wymagania. Prowadzi to do konkluzji, że każdorazowo wdrożenie hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego powinno przebiegać odmiennie. Również sam hybrydowy system budżetowania po wdrożeniu modelu nigdy nie będzie wyglądał identycznie w różnych wydawnictwach. Jest to zgodne z ogólnymi założeniami teorii uwarunkowań sytuacyjnych.

O tym, że każde przedsiębiorstwo musi wybrać swoją własną drogę wdrożenia (koncepcji *Beyond* Budgeting) zaznaczono w rozdziale 2, kiedy to wspominano o dwóch głównych podejściach: ewolucyjnym oraz rewolucyjnym (na podstawie Player, 2007b, s. 37, 41). To pierwsze podejście zakłada, że podmioty mające zamiar wdrożyć tę koncepcję przechodzą przez fazę hybrydowego stosowania budżetowania z wybranymi elementami koncepcji *Beyond Budgeting*. Druga droga zakłada, że całkowite wdrożenie tej idei ma zamknąć się w okresie zaledwie dwóch lat. Wydaje się, że w warunkach nieustannych, zaskakujących zmian w otoczeniu wydawnictw (zwłaszcza tych o charakterze edukacyjnym) rewolucyjne podejście nie jest wskazane. Może bowiem prowadzić do sytuacji, gdy wydawnictwo stanie w obliczu kolejnych poważnych przeobrażeń w otoczeniu, a jego system zarządzania nie będzie jeszcze na tyle sprawnie funkcjonował, by przedsiębiorstwo poradziło sobie właściwie z nową sytuacją. Wdrożenie hybrydowego modelu przedstawionego powyżej może być traktowane jako faza przejściowa dla wydawnictw, przed całkowitą rezygnacją ze stosowania budżetowania operacyjnego. Nie jest to jednak obligatoryjne.

W rozdziale 2 tej pracy wspomniano także o możliwości pilotażowego wdrożenia koncepcji *Beyond Budgeting* w wybranym departamencie (dziale). Wydaje się jednak, że takie rozwiązanie może dotyczyć tylko bardzo dużych podmiotów, z rozwiniętą strukturą organizacyjną. W Polsce tylko nieliczne wydawnictwa mogą zdecydować się na wypróbowanie takiego rozwiązania (także w odniesieniu do modelu hybrydowego).

W rozdziale 2 wyszczególniono także dziewięć kroków odejścia od budżetowania operacyjnego. Nadają się one także do opracowania na ich podstawie szczegółowego planu wdrożenia hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego (kroki te zostały ustalone na podstawie Hope, Fraser, 2003a, s. 54-113):

1. określenie zmian, które mają nastąpić oraz sporządzenie zarysu wizji ich przeprowadzenia;
2. przekonanie zarządu o konieczności zmian;
3. początek procesu zmian;
4. opracowanie nowego modelu i wdrożenie nowych procesów;
5. szkolenia pracowników;
6. powtórne przemyślenie roli pracowników z działów finansów;
7. zmiana zachowań wewnątrz organizacji;
8. ocena korzyści;
9. utrwalenie korzyści.

Kroki 1 oraz 2 należą do wcześniej opisanej, pierwszej fazy wdrożenia hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego. Kroki 3 i 4 odpowiadają fazie drugiej (choć krok 3 można uznać także za element fazy pierwszej), pozostałe należą do fazy trzeciej.

Duże znaczenie ma punkt 2, gdyż bez poparcia naczelnego kierownictwa nie da się przeprowadzić w przedsiębiorstwie żadnych poważnych zmian. W dalszej kolejności powinno się przekonać kierownictwo niższego szczebla oraz resztę pracowników (w ramach kroku 3). Ważne jest, by wszyscy członkowie organizacji przynajmniej rozumieli istotę zmian oraz planowane korzyści z ich dokonywania. Nie chodzi tu o powszechną akceptację (choć ta jest naturalnie pożądana), ale o wytłumaczenie decyzji o wdrożeniu nowego modelu, według którego wydawnictwo[134] będzie zarządzane.

[134] Opisane kroki są na tyle uniwersalne, że pasują do wszystkich typów przedsiębiorstw.

Ważny jest także krok 6. Jak już wcześniej wspomniano, w każdym wydawnictwie hybrydowy model budżetowania będzie wyglądał inaczej, jednak rola specjalistów z zakresu finansów (głównie specjalistów z działów controllingu) będzie zmieniała się zawsze podobnie. Do tej pory służyli oni wsparciem kierownictwu najwyższego szczebla, po wprowadzeniu zmian ich zadania zostaną rozszerzone o pomaganie pracownikom na wszystkich szczeblach hierarchii. Należy zauważyć, że nowa rola pracowników działów finansów będzie dożo istotniejsza, niż w przypadku stosowania tradycyjnego budżetowania. Ich wpływ na funkcjonowanie wydawnictwa znacznie się zwiększy. Przypomnijmy na przykład, że jedna z ważniejszych zasad sporządzania prognoz stwierdza, że powinny je tworzyć osoby, które nie są związane z danym obszarem działalności (np. prognozy sprzedaży nie powinny być sporządzanie przez dział sprzedaży). Z tego powodu to właśnie dział controllingu powinien być odpowiedzialny za ich opracowywanie.

Krok 7 dotyczy zmiany zachowań. Chodzi tu przede wszystkim o delegowanie uprawnień w dół hierarchii. Jest to szczególnie istotne z punktu widzenia sukcesu wdrożenia nowego modelu. Należy zaznaczyć, że według założeń hybrydowego modelu budżetowania, budżety nie powinny być zatwierdzane przez zarząd.

Nieustannie też (zwłaszcza w pierwszym okresie po wdrożeniu) należy komunikować członkom organizacji korzyści płynące z wdrożenia nowego modelu (w ramach kroku 8, ale później także 9). Uświadamianie ich pracownikom pozwala na większą akceptację dla zmian.

Wydawnictwa w Polsce są często przedmiotami fuzji. Warto zadbać, by korzyści z wprowadzenia nowego modelu były mocno utrwalone i wyeksponowane. Ważne będzie to w przypadku, gdy wydawnictwo, które wdrożyło nowy model, zostanie przejęte przez inne (stosujące klasyczne budżetowanie). Nowe naczelne kierownictwo powinno mieć dostarczone wystarczające (i ewidentne) argumenty do niezmieniania hybrydowego modelu (w sensie przywracania tradycyjnego planowania operacyjnego).

Dość oczywiste wydaje się, że wdrożenie nowego instrumentu controllingu, czy też zmiana całego modelu zarządzania będzie rodziło pewne problemy, z którymi naczelne kierownictwo przedsiębiorstwa musi sobie radzić. Potencjalne kłopoty przy implementacji koncepcji *Beyond Budgeting* zostały opisane w rozdziale 2 niniejszej pracy.

Podstawową trudnością, z jaką będzie prawdopodobnie musiał zmierzyć się zarząd jest przyzwyczajenie reszty kierownictwa oraz pracowników do „zwykłych" procedur budżetowania operacyjnego. Wszelkie zmiany w tym zakresie, a tym bardziej te o charakterze radykalnym, mogą spotykać się z oporem. Członkowie organizacji zdają sobie bowiem sprawę, że będą musieli nauczyć się nowych procedur, być może zwiększy się zakres ich obowiązków. Niektórzy mogą się też obawiać utraty dotychczasowej pozycji.

Szczególnie trudne może okazać się delegowanie uprawnień w dół hierarchii (zob. Hope, Fraser, 2001a, s. 16). Osoby, które otrzymują nowe uprawnienia muszą zdawać sobie sprawę z ich ograniczeń. Trudno jest także czasem zmusić kierownictwo wyższego szczebla do ograniczenia swojego pola decyzyjnego. Co więcej, w przypadku nowo zatrudnionych menedżerów, będą oni być może dążyli do odwrócenia części zmian, są oni bowiem często przyzwyczajeni do tradycyjnego budżetowania operacyjnego. Każdorazowo będzie należało przekonać ich do tego, że wprowadzone modyfikacje dobrze służą wydawnictwu oraz jego pracownikom.

Sami twórcy koncepcji *Beyond Budgeting* przyznali, że jej wdrożenie będzie czasochłonne oraz trudne (Hope, Fraser, 1998, s. 23). Rok wcześniej zaznaczyli, że w przedsiębiorstwach może powstawać specyficzna opozycja przeciwko nowym implementacjom (Hope, Fraser, 1997, s. 22). Podobnych słów można użyć względem hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego. Rozwiązaniem części problemów mogą być szkolenia oraz entuzjazm naczelnego kierownictwa. Ważne jest umożliwienie swobodnej komunikacji w zakresie wątpliwości, zgłaszanych przez pracowników dowolnego szczebla. Każde zgłoszenie konstruktywnej obiekcji nie może zostać bez odpowiedzi, nie powinno także powodować jakichkolwiek negatywnych skutków dla osoby je zgłaszającej.

## 4.4. Podstawy koncepcyjne oprogramowania wspierającego system informacyjny wydawnictwa zarządzanego zgodnie z hybrydowym modelem budżetowania operacyjnego

Pierwotnym zamysłem autora pracy było opracowanie algorytmicznych podstaw oprogramowania komputerowego, opartego na idei hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie. Wydawało się wskazane zaprojektowanie rozbudowanego, zintegrowanego systemu planowania zasobów przedsiębiorstwa ERP[135], opartego na tym modelu. W trakcie prac okazało się jednak, że liczba narzędzi zalecanych do stosowania obok budżetowania jest znacząca (taka sama, jak w przypadku koncepcji *Beyond Budgeting*). Konsekwencją tego faktu jest to, iż bardzo trudno byłoby zbudować jedno, samodzielne narzędzie informatyczne wspierające zarządzanie oparte na modelu hybrydowym. Byłoby ono niezwykle skomplikowane algorytmicznie, przez co podatne na błędy natury konstrukcyjnej. Co więcej, musiałoby być ono drogie[136], jak również trudne do aktualizowania. Wydawcy mogą zgłosić się do dystrybutorów czy też producentów systemów klasy ERP lub BI z pytaniem o możliwość dostosowania ich produktów do wymagań hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego. Należy spodziewać się jednak dużych kosztów wdrożenia takiego systemu.

Wydaje się zatem zasadne, by odstąpić od planu opracowania takiego narzędzia. Każde wydawnictwo powinno samodzielnie dobrać instrumenty informatyczne, które będą wspierały zarządzanie według nowego modelu.

Na rynku są oferowane stosunkowo liczne programy komputerowe wspierające zarządzanie przy użyciu zbilansowanej karty wyników[137]. Jej twórcy zalecają

---

[135] Z ang. *Enterprise Resource Planning*. ERP to oprogramowanie konstruowane często modułowo, z jedną bazą danych (hurtownią danych), która zasila wszystkie segmenty programu (finansowo-księgowy, sprzedażowy, CRM etc.) Więcej na ten temat w *Czym jest system ERP?* (2016). Natomiast zastosowanie oprogramowania klasy *Business Intelligence* BI (także wykorzystującego ideę hurtowni danych) pozwala na podejmowanie skutecznych decyzji zarządczych. Więcej na ten temat w *Systemy Business Intelligence…* (2016). Definicja *Business Intelligence* jest bardzo rozległa, informacje związane z tym zagadnieniem można znaleźć np. w Krupa (2014), Szablewski i in. (2008, s. 395-416). Sposoby wykorzystywania baz danych w przedsiębiorstwach zostały opisane w Laudon, Laudon (2007, s. 162-169).

[136] Projektowanie systemu klasy ERP wydaje się opłacalne jedynie wtedy, gdy może mieć on zastosowanie do wielu rodzajów działalności. Konstruowanie systemu jedynie dla jednego modelu zarządzania, dla jednej branży nie jest zasadne.

[137] Szczegółowy opis funkcjonowania przykładowego programu tego typu znajduje się w Jabłoński, Jabłoński (2011, s. 114-141).

stosowanie takiego oprogramowania (zob. Kaplan, Norton, 2001, s. 13-14). Chodzi m.in. o dostęp do bieżących informacji dotyczących działalności przedsiębiorstwa we wszystkich aspektach i dokonywanie analizy odchyleń. Autorzy wskazali także na potrzebę graficznej prezentacji np. mapy strategii. Ten ostatni aspekt w przypadku wydawnictwa nie musi być brany pod uwagę ze względu na wewnętrzną dostępność do programów graficznych, jak również często do specjalistów grafików. Należy pamiętać, że zbilansowana karta wyników (zgodnie z hybrydowym modelem budżetowania) powinna być opracowywana dla wydawnictwa jako całości, bez dalszego jej kaskadowania. Oznacza to, że analiza odchyleń będzie na tym poziomie mniej uciążliwa, niż w przypadku stosowania karty na wielu poziomach zarządzania. Konieczne jest zapewnienie łatwego dostępu do danych finansowo-księgowych, sprzedażowych, magazynowych i innych, które są niezbędne do sporządzania zapisów w karcie. Część z nich może zostać umieszczona na wewnętrznej stronie internetowej, której idea została opisana w dalszej części niniejszego podrozdziału. Każde wydawnictwo musi rozważyć zasadność nabycia takiego specjalistycznego oprogramowania.

Podobnie sytuacja wygląda w przypadku budżetowania. Wielu producentów stworzyło narzędzia informatyczne wspierające proces planowania operacyjnego. Naczelne kierownictwa wydawnictw, które zdecydują się na wdrożenie hybrydowego modelu budżetowania muszą zdecydować, czy wystarczające dla nich będzie korzystanie z arkuszy kalkulacyjnych[138], czy też konieczna będzie implementacja specjalistycznego oprogramowania, o ile wcześniej nie zostało ono już zakupione[139]. Jest to zależne m.in. od wielkości przedsiębiorstw. Istotną zaletą wielu programów do budżetowania jest funkcja informująca o przekroczeniach przyjętych planów. W przypadku stosowania wyłącznie arkusza kalkulacyjnego taki system automatycznego ostrzegania nie jest możliwy do wdrożenia. Należy przy tym zauważyć, że hybrydowy model nakłada pewne wymagania względem budżetowania. Chodzi tu np. o posługiwanie się danymi zagregowanymi, wskaźnikami (tam gdzie jest to możliwe), miarami niefinansowymi, wreszcie planowanie sprzedaży powinno odbywać się kategoriami, a nie pojedynczymi tytułami. Jeżeli główni decydenci wydawnictwa mają zamiar stosować te zasady, wówczas muszą upewnić się, że

[138] Wady oraz zalety stosowania tego rozwiązania zostały przedstawione w Pawlak (2013, s. 83).
[139] Pożądane cechy tego typu aplikacji zostały przedstawione w Pawlak (2013, s. 87).

stosowane lub planowane do stosowania oprogramowanie do budżetowania będzie umożliwiało ich faktyczne wdrożenie. Być może więc w niektórych przypadkach użycie specjalnie przygotowanych arkuszy kalkulacyjnych będzie dobrym rozwiązaniem. Należy przy tym pamiętać, że trudniejsza staje się wtedy kwestia wykonywania np. analizy odchyleń. Wszystko to należy brać pod uwagę podczas podejmowania decyzji o formie wsparcia informatycznego procesu budżetowania operacyjnego. Warto także zwrócić uwagę na to, by menedżerowie mieli jak najłatwiejszą drogę do pozyskiwania informacji na temat bieżącego stanu wykonania budżetów, które są im przypisane.

Przeprowadzono badanie wśród przedsiębiorstw sektora MŚP, którego wszyscy respondenci wskazali na stosowanie instrumentów informatycznych do ewidencji księgowej, przy czym aż 44,2% respondentów przyznało, że są to narzędzia skonstruowane w sposób modułowy, które umożliwiają także dokonywanie eksportu danych. Prawie 33% przedsiębiorstw stosowało zintegrowane systemy informatyczne (Prewysz-Kwinto, Voss, 2014, s. 535, 537). Ważne, by oprogramowanie finansowo-księgowe było zintegrowane przynajmniej z innymi podstawowymi narzędziami informatycznymi stosowanymi w wydawnictwie, np. wpierającymi sprzedaż, prowadzenie spraw kadrowych etc. Warto wybrać takie rozwiązanie, które będzie zapewniało jak najłatwiejszy i najwygodniejszy dostęp do danych dla kadry zarządzającej. Istotne jest także zapewnienie właściwego eksportu danych do wielu formatów.

W ramach niektórych programów klasy *Business Intelligence* można sporządzać prognozy. Wdrożone moduły ułatwiają tę pracę. Są to jednak bardzo drogie narzędzia przeznaczone zazwyczaj dla podmiotów bardzo dużych, o rozbudowanych strukturach. W Polsce nie ma wielu wydawnictw, dla których zasadne byłoby wdrażanie tego typu programów. Istnieją także inne rozwiązania informatyczne wspierające tworzenie prognoz. W celu ułatwienia ich sporządzania wystarczy jednak przede wszystkim zapewnić osobom je opracowującym dostęp do aktualnych informacji (związanych z predykcjami), jak również stworzyć odpowiednie szablony np. w arkuszu kalkulacyjnym, czy też edytorze tekstów.

Przeprowadzanie przykładowych procedur *benchmarkingu*, które zostały przedstawione w podrozdziale 4.3, nie wymaga stosowania wspomagających narzędzi informatycznych. Wyjątek może stanowić prowadzenie wewnętrznej ligi sprzedaży. Warto zapewnić, by określanie pozycji w tabeli poszczególnych handlowców odbywało

się w sposób jak najbardziej zautomatyzowany. Zapewnienie automatyzacji sporządzania tabeli ligowej nie jest obligatoryjne, zapewni jednak skrócenie czasu pracy w tym zakresie.

Wydaje się także, że wykonywanie analiz strategicznych poprzedzających sporządzenie zbilansowanej karty wyników nie wymaga zazwyczaj specjalistycznego wsparcia informatycznego. Podobnie jak w przypadku prognoz, wystarczający będzie dostęp do potrzebnych informacji na temat działalności wydawnictwa (także historycznych), jak również wcześniejsze utworzenie szablonów (w komputerowych programach biurowych) ułatwiających wprowadzanie wyników analiz.

Ważny jest też wybór oprogramowania klasy CRM. Ma ono zadanie zbierania oraz analizy danych na temat klientów, jak również dystrybuowania uzyskanych informacji wewnątrz organizacji[140]. Można wyróżnić dwa rodzaje aplikacji CRM (Laudon, Laudon, 2007, s. 279-280):

- operacyjne, których zadaniem jest wspomaganie praktycznych zadań z zakresu relacji z klientami;
- analityczne, które - jak wskazuje nazwa - dokonują analiz pozyskanych danych o klientach.

Narzędzia pierwszej kategorii są powszechnie znane od lat (np. służą do obsługi *call center*), szczególną zaś uwagę należy zwrócić na drugi typ instrumentów. Narzędzia analityczne oferują zazwyczaj bardzo dużo przydatnych funkcji. Umożliwiają np.: import danych z innych programów (przy czym im więcej odsługują formatów danych tym lepiej); eksport informacji w wielu formatach; stosowanie wielu rodzajów wykresów oraz innych graficznych form prezentacji wyników (m.in. mapy cieplne); możliwość łączenia (podczas analiz) wielu rodzajów danych; definiowanie przez użytkowników stosowanych kolorów, wyróżnień; wykonywanie analiz scenariuszowych. Nie są to programy tanie ani łatwe w obsłudze. Niemniej jednak można odnotować wiele korzyści płynących z ich stosowania.

Istnieją również programy komputerowe wspierające stosowanie rachunku kosztów działań sterowanego czasem. Są one zazwyczaj dość uniwersalne, tak konstruowane, by pasowały do różnych rodzajów działalności. Istotne jest określenie, jak długo będą trwały prace dostosowujące dany program do wymogów wydawnictwa (wraz z kosztami związanymi z tymi pracami). Należy zwrócić szczególną uwagę na

[140] Dokładna definicja znajduje się w Laudon, Laudon (2007, s. 275).

właściwe zasilanie tego typu aplikacji danymi (zwłaszcza z programów finansowo-księgowych).

Narzędziem integrującym instrumenty wspomagające zarządzanie, stosowane w ramach hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego, jest system informacyjny wydawnictwa. Co więcej, system ten można uznać za kluczowy element nowego modelu zarządzania. Jest to prawdziwe w tym sensie, że nieprawidłowe zaprojektowanie systemu informacyjnego nie pozwoli na skuteczne wdrożenie koncepcji opisanej w niniejszej pracy.

Poniżej przedstawiono wytyczne służące budowie skutecznego systemu informacyjnego wydawnictwa. Zaproponowano również pewne praktyczne rozwiązania. Każde wydawnictwo powinno jednak samodzielnie wypracować własne metody, koncepcje w tym zakresie.

Warto w tym miejscu raz jeszcze przypomnieć o ważnej zasadzie hybrydowego modelu budżetowania, która wymaga koncentracji na danych zagregowanych, na ogólnym obrazie sytuacji, nie na bardzo szczegółowych danych. Ma to szczególnie istotne znaczenie, gdy operuje się prognozami, które ze swej natury mogą być błędne. Ważne, by znajdować i obserwować trendy, zależności, nie tracić czasu na dokładne przewidywania, czy też detaliczne analizy stanu obecnego lub przeszłego. Jest to naczelna idea, która powinna przyświecać konstruowaniu systemu informacyjnego wydawnictwa (zgodnie z nową koncepcją zarządzania).

Bardzo istotnym elementem tego systemu powinna być wewnętrzna strona internetowa, do której dostęp mogą mieć wyłącznie pracownicy danego przedsiębiorstwa[141]. Odpowiedzialność za tę stronę powinna ponosić osoba operacyjnie zarządzająca wydawnictwem. Może ona delegować zadania z zakresu uzupełniania danych, np. dział controllingu powinien dbać o to, by umieszczano zawsze aktualne wersje budżetów. Kluczowe znaczenie ma zabezpieczanie danych ujawnianych na tej stronie (jak również samego serwera, na którym dane te są umieszczane). Będą to informacje poufne, stanowiące często tajemnicę wydawnictwa. Nie powinny być dostępne dla żadnej niepowołanej osoby z zewnątrz organizacji. Jest to o tyle istotna kwestia, że warto rozważyć powierzenie spraw bezpieczeństwa w tym zakresie wyspecjalizowanemu przedsiębiorstwu na zasadach *outsourcingu*.

[141] Istotną zaletą prezentowanego rozwiązania jest to, iż do zapisu i odczytu informacji potrzebna jest jedynie przeglądarka internetowa zainstalowana na komputerze pracownika.

Konieczne jest także przypisanie wszystkim stanowiskom w wydawnictwie uprawnień do odczytu oraz zapisu danych na tej stronie. Niektórzy pracownicy mogą mieć np. ograniczone prawo do odczytu informacji pochodzących z analiz *benchmarkingowych* (o czym pisano w podrozdziale 4.3). Te informacje, do których osoby na danym stanowisku nie mają mieć dostępu, nie powinny im się wyświetlać, odpowiednie pozycje menu należy uczynić dla nich niewidocznymi. Część pracowników musi mieć możliwość wprowadzania danych do strony, co należy także dokładnie określić (kto ma prawo do umieszczania poszczególnych rodzajów informacji). W ten sposób można zabezpieczyć dane przed niepożądaną ingerencją ze strony osób nieuprawnionych. Trzeba także zapewnić, by system notował szczegółowo, kto i kiedy dokonuje poszczególnych zapisów (modyfikacji). Umożliwi to w razie konieczności skuteczną kontrolę w tym zakresie.

Wewnętrzna strona internetowa powinna posiadać system zarządzania treścią (CMS[142]). Może być to rozwiązanie w pełni autorskie lub można zmodyfikować istniejące na rynku produkty, tak by w pełni spełniały wymogi kierownictwa, a przede wszystkim by były łatwe, intuicyjne w obsłudze. Idea jest taka, by stronę mogli obsługiwać w głównej mierze pracownicy wydawnictwa, bez nadmiernego udziału zewnętrznych specjalistów. Istotne jest przy tym systematyczne (automatyczne) wykonywanie kopii bezpieczeństwa, które umożliwią przywrócenie strony po ewentualnej awarii.

Należy każdorazowo podjąć decyzje dotyczące formy prezentacji danych, zamieszczanych na wewnętrznej stronie internetowej wydawnictwa. Najwygodniej, najszybciej jest umieszczać dane w formie plików PDF. Część informacji można prezentować w formie interaktywnej - bardziej przyjaznej użytkownikom. Może dotyczyć to np. zbilansowanej karty wyników. Cele, inicjatywy oraz mierniki mogą być opatrzone komentarzami, wyjaśnieniami, danymi historycznymi, które pojawiają się, jako opcje do wyświetlenia. Z informatycznego punktu widzenia nie jest to trudne rozwiązanie (można je zlecić zewnętrznemu podmiotowi). Zapewni jednak większą czytelność danych. Co więcej, sprawi że informacje w ten sposób dystrybuowane wśród pracowników będą potencjalnie lepiej zabezpieczone od tych prezentowanych w formie plików PDF. W momencie ściągnięcia ich na dysk twardy pracownika, system

[142] Z ang. *Content Management System*. Jest to narzędzie zapewniające manipulowanie treścią strony przez osoby, które nie mają specjalistycznych umiejętności informatycznych (zob. np. *Co to jest CMS*…, 2016).

zabezpieczający stronę wewnętrzną przestaje mieć nad nimi kontrolę. W ten sposób zwiększa się prawdopodobieństwo ujawnienia ich osobom z zewnątrz organizacji.

Na wewnętrznej stronie internetowej można umieszczać następujące informacje:

- wizję i misję;
- przyjętą strategię (np. wyrażoną jako mapa strategii);
- zbilansowaną kartę wyników;
- obowiązujące budżety (z wyjątkiem danych wrażliwych, prawnie zastrzeżonych itp.);
- rezultaty analiz strategicznych;
- wyniki pozostałych analiz (w tym *benchmarkingowych*);
- prognozy;
- aktualny ranking handlowców;
- książkowe pliki informacyjne.

Powyższe punkty stanowią jedynie propozycje zawartości wewnętrznej strony internetowej wydawnictwa. Lista ta może być modyfikowana w sposób dowolny przez naczelne kierownictwo danego podmiotu. To repozytorium danych może być rozbudowywane przez prezentowanie informacji pochodzących z okresów poprzednich, co umożliwi dokonywanie porównań.

Ważne jest także zwrócenie uwagi na to, by zarówno zbilansowana karta wyników, jak również budżety były umieszczane na stronie jak najszybciej po ich oficjalnym wprowadzeniu w życie (dotyczy to także ich korekt). Chodzi o to, by pracownicy mieli wgląd do aktualnych ich wersji.

Można także umieszczać ranking handlowców, aktualizowany np. co miesiąc. Należy jednak przy tym zwrócić uwagę na fakt, czy nie wpływa on negatywnie na osiągane wyniki oraz atmosferę w dziale handlowym. Decyzja co do umieszczania rankingu na wewnętrznej stronie internetowej wydawnictwa powinna należeć do kierownika działu handlowego.

Wszystkie całkowicie uzupełnione książkowe pliki informacyjne, dotyczące pozycji, które zostaną wydane w przyszłości, powinny być dostępne do wglądu dla każdego pracownika. Repozytorium może być zasilone także historycznymi plikami informacyjnymi, które ułatwią przygotowywanie nowych dokumentów tego typu.

W ramach wewnętrznej strony internetowej można opracować system wypełniania plików informacyjnych. Mogą one być rozbudowanym formularzem, który

jest inicjowany w ramach systemu CMS przez dział redakcji. Dzięki temu rozwiązaniu można uniknąć konieczności rozsyłania tabel w arkuszach kalkulacyjnych z prośbą o ich wypełnienie przez poszczególne działy, a następnie ich scalania. Po zakończeniu prac nad danym plikiem powinien być on umieszczany na stronie (oczywiście należy zapewnić możliwość jego późniejszej modyfikacji).

Strona ta powinna służyć również jako centrum przekazywania informacji. Może się to odbywać na zasadzie kontaktów osobistych (przez wbudowany komunikator[143]) lub przez rozsyłanie informacji do wybranych lub wszystkich pracowników. Po opracowaniu zbilansowanej karty wyników można przygotować elektroniczny biuletyn zawierający kartę, misję, wizję oraz inne ważne informacje i za pomocą strony wewnętrznej rozesłać go do wszystkich osób zatrudnionych. Ta funkcja może służyć zawsze wtedy, gdy kierownictwo będzie miało do zakomunikowania ważne informacje, np. w sytuacji korekty budżetów, ale również podczas ich sporządzania (chociażby do wysyłania tabel budżetowych o ile nie jest stosowane specjalistyczne narzędzie w tym zakresie). Ważne jest zapewnienie, by najważniejsze informacje szybko docierały do osób, które ich potrzebują. Wewnętrzna strona internetowa wydawnictwa może być w tym zakresie pomocna.

Strona może pełnić także istotną rolę w wewnętrznej komunikacji w dziale redakcji, np. dzięki przyspieszeniu przekazywania plików z jednego rodzaju redakcji do innego (np. z redakcji merytorycznej do technicznej).

W ramach strony można umieścić także formularze służące zgłaszaniu uwag (pomysłów) do przyjętej strategii, wyników analiz (idea tego typu komunikacji została przedstawiona w podrozdziale 4.3).

Warto podkreślić raz jeszcze, że wewnętrzna strona internetowa wydawnictwa powinna być tak skonstruowana, aby była łatwa i intuicyjna w obsłudze. Odnosić się to powinno zarówno do osób jedynie odczytujących zawarte w niej informacje, jak i do tych pracowników, którzy będą mieli uprawnieninia umożliwiające im wprowadzanie danych. Jednorazowe szkolenie powinno wystarczyć do opanowania najważniejszych funkcji tej części systemu informacyjnego. Należy także opracować instrukcje (np. w formie filmów video) w zakresie obsługi strony, które mogą stanowić podstawę przeszkolenia osób, które będą w przyszłości nowymi członkami organizacji.

[143] Funkcje komunikatora mogą być rozszerzone w taki sposób, by umożliwiały udział w dyskusji więcej niż dwóm osobom. Można jednak w tym zakresie wykorzystywać istniejące już na rynku programy.

Istotną kwestią są również testy wszystkich elementów systemu informacyjnego wydawnictwa. Każdą funkcjonalność należy wielokrotnie wypróbować przed jej oddaniem do użytku pracownikom. Do przeprowadzania testów trzeba wybrać przedstawicieli różnych działów wydawnictwa. Będzie można wówczas uzyskać zróżnicowane oceny i opinie, jak również wykryć potencjalne mankamenty systemu.

Potrzebne jest, by w ramach systemu informacyjnego wydawnictwa umożliwić pracę wielu osób jednocześnie nad jednym plikiem. Umożliwi to przyspieszenie prac nad np. budżetami, czy też różnorodnymi analizami, prognozami. System powinien zapewniać właściwą kontrolę nad wersjami dokumentów oraz pozwalać na identyfikację osób, które wprowadzają do nich poprawki.

Podsumowując warto zauważyć, że współcześnie nie można sobie wyobrazić żadnego skutecznego modelu zarządzania, który nie będzie wspomagany informatycznie[144]. Hybrydowy model budżetowania operacyjnego również powinien taką asystę posiadać, inaczej pozostanie jedynie konstrukcją teoretyczną, nie będzie mógł efektywnie realizować postawionych przed nim celów. Pomimo faktu, że komputerowe wspieranie zarządzania nie jest przedmiotem niniejszej rozprawy, autor pracy uznał, iż jest to na tyle istotna kwestia, by poruszyć wybrane zagadnienia[145] związane z tym tematem. Nie można przy tym wykluczyć stosowania przez wydawnictwa innych rozwiązań informatycznych (niż te proponowane w niniejszym podrozdziale), mających na celu wsparcie hybrydowego modelu budżetowania. Powyżej przedstawiono jedynie pewne pomysły, ogólne wytyczne, nie stanowią one jednak zbioru ściśle określonych zasad postępowania w tym zakresie. Należy przy tym zaznaczyć, że skoncentrowano się główne na aspektach praktycznych. Ze względu na ograniczenia objętościowe, pominięto teoretyczne podstawy konstruowania systemów informacyjnych przedsiębiorstw[146].

---

[144] Już dawno polscy naukowcy podkreślali znaczenie stosowania rozwiązań informatycznych w wykonywaniu prac z zakresu rachunkowości zarządczej/controllingu (zob. np. Sierpińska, Niedbała, 2003, s. 125-130; Szychta, 2000a).

[145] Np. pominięto omówienie procesu wdrażania nowego rozwiązania w przedsiębiorstwie. Jest to rozległe zagadnienie (zob. np. Krupa, 2014, s. 513-514).

[146] Interesujące podejście łączące zagadnienia natury praktycznej z teorią zostało zaproponowane w Laudon, Laudon (2007).

# Zakończenie

Zwieńczeniem niniejszej rozprawy jest koncepcyjne opracowanie hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego (ułatwiającego potencjalnie: zarządzanie m.in. finansami wydawnictwa; osiąganie ambitnych celów finansowych), co stanowiło cel główny pracy sformułowany we wprowadzeniu.

Model hybrydowy został tak skonstruowany, by jego wdrożenie mogło pomóc w ograniczeniu mankamentów stosowania klasycznego budżetowania operacyjnego. Sposoby redukcji tychże wad stanowiły określony na początku pracy problem badawczy.

Pomocne w realizacji celów pracy było wykonanie badań literaturowych (m.in. w zakresie: budżetowania operacyjnego; teorii uwarunkowań sytuacyjnych; koncepcji *Beyond Budgeting*; zarządzania finansami).

Przeprowadzono także badania empiryczne. Pierwszym z nich była obserwacja uczestnicząca. W jej drodze zidentyfikowano czynniki warunkujące (wielkość wydawnictwa, stopień postrzeganej przez kierownictwo finansowe niepewności otoczenia, charakter wydawnictwa: edukacyjne/nieedukacyjne, założenie zapisane w strategii wydawnictwa o rozwoju m.in. przez akwizycje), które potencjalnie mogą wpływać na[147]: niektóre cechy budżetowania operacyjnego w wydawnictwach książkowych; planowany zakres zmian w jego stosowaniu; wdrażanie narzędzi wspomagających zarządzanie (z listy instrumentów proponowanych w ramach koncepcji *Beyond Budgeting*). Zastosowanie tej metody badawczej pozwoliło także na pogłębioną analizę procesu budżetowania operacyjnego (w polskim wydawnictwie książkowym) oraz na sformułowanie części hipotez badawczych.

Hipotezy zostały zweryfikowane na podstawie danych uzyskanych w badaniu ankietowym za pomocą narzędzi statystycznych (wykorzystano np. test t-Studenta, test chi-kwadrat, analizę regresji liniowej, analizę współczynnika korelacji rang Spearmana). Zbadano m.in. wybrane cechy budżetowania operacyjnego, stosowane metody budżetowania, sposób wsparcia budżetowania przez nowe technologie. Analizowano także stopień postrzeganej niepewności otoczenia, jak również zakres planowanych zmian względem budżetowania. Szczegółowe rezultaty zostały przedstawione oraz omówione w rozdziale 3 rozprawy.

[147] Analiza w ramach nurtu teorii uwarunkowań sytuacyjnych.

Jak już wcześniej zaznaczono, w celu realizacji głównych oraz szczegółowych zamierzeń zapisanych we wprowadzeniu, przeprowadzono szerokie badania literaturowe (wykorzystano ponad 270 źródeł polsko- i anglojęzycznych). Należy przy tym zwrócić uwagę na fakt, iż literatura przedmiotu w zakresie poruszanych głównych zagadnień (budżetowanie operacyjne, teoria uwarunkowań sytuacyjnych, koncepcja *Beyond Budgeting* wraz z narzędziami proponowanymi do stosowania w ramach tej idei, zarządzanie finansami) jest bardzo obfita, nie sposób uwzględnić w jednej pracy całego dostępnego dorobku naukowego. Konieczne zatem było dokonanie selekcji dostępnych źródeł.

Przeprowadzono także obserwację uczestniczącą (wraz z zastosowaniem metody ekspertów), która trwała dwa lata. Autor rozprawy nie napotkał na poważniejsze problemy podczas realizacji badania. Należy jednak podkreślić, że wyniki obserwacji uczestniczącej są z natury rzeczy obarczone dużą dozą subiektywizmu.

Na polskim rynku istnieje stosunkowo niewielka liczba wydawnictw książkowych (szacowano ich liczbę na 150-200), które warto badać pod kątem stosowanych przez nie rozwiązań z zakresu rachunkowości zarządczej. 22% wydawnictw, do których zwrócono się z prośbą o uzupełnienie ankiety, odesłało wypełnione kwestionariusze. Jest to wynik, który można uznać za zadawalający. Niemniej jednak tylko w dziewiętnastu z wszystkich wydawnictw, których przedstawiciele wypełnili ankietę, stosowane było budżetowanie operacyjne. Trudno zatem w tym przypadku o wyciąganie wniosków istotnych statystycznie. Można jednak zaobserwować pewne zależności oraz tendencje (lub ich brak) wewnątrz badanej grupy przedsiębiorstw.

W rozdziale 3 kilkukrotnie wskazywano na potrzebę przeprowadzenia badań uszczegóławiających niektóre z analizowanych kwestii. Celem badań empirycznych było uzyskanie ogólnego obrazu m.in. cech budżetowania, realizowanego w polskich wydawnictwach książkowych. Niektóre z uzyskanych wyników okazały się na tyle interesujące, że warto dokonać ich pogłębionej analizy. Dotyczy to m.in.:

- przyczyn nieużywania oprogramowania do budżetowania produkowanego seryjnie;
- zakresu stosowania analizy odchyleń wielkości faktycznych od budżetowanych;
- powodów rzadkiego wdrażania kombinacji różnych instrumentów rachunkowości zarządczej wspomagających zarządzanie.

W rozdziale 4 przedstawiono koncepcję hybrydowego modelu budżetowania. Połączono budżetowanie z narzędziami wspomagającymi zarządzanie przedsiębiorstwem proponowanymi w ramach koncepcji *Beyond Budgeting* oraz z wybranymi zasadami tej idei. Ponadto, budżetowanie operacyjne zostało zmodyfikowane w stosunku do tradycyjnej jego wersji. Stosowane narzędzia oraz zasady zostały dopasowane do specyfiki zarządzania wydawnictwem książkowym.

W wydawnictwach, które zdecydują się na implementację hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego, warto będzie przeprowadzić badania empiryczne. Ich celem powinna być analiza konsekwencji wdrożenia powyższego modelu, zarówno w odniesieniu do spodziewanych efektów pozytywnych, jak również ewentualnych problemów, które powstaną wskutek wdrożenia.

# Załącznik 1. Kwestionariusz ankiety

| Ankieta dotycząca stosowania budżetowania operacyjnego w polskich wydawnictwach książkowych |
|---|
| WYDZIAŁ ZARZĄDZANIA UNIWERSYTET ŁÓDZKI<br>VERITAS ET LIBERTAS UNIVERSITAS LODZIENSIS Uniwersytet ŁÓDZKI |
| **Mgr inż. Paweł Pawlak**<br>**Doktorant, Katedra Rachunkowości Wydział Zarządzana Uniwersytet Łódzki**<br>**Ul. Matejki 22/26, 90-237 Łódź**<br>**pmpawlak@interia.pl** |
| **Cel ankiety: zbadanie procesu budżetowania operacyjnego w wydawnictwach książkowych** |

Szanowni Państwo,

Większość podmiotów gospodarczych na świecie stosuje budżetowanie operacyjne. W opozycji do tego narzędzia powstała koncepcja *Beyond Budgeting*, która zakłada odejście od tego instrumentu i zastąpienie go zintegrowanym pakietem innych narzędzi oraz wdrożenie specyficznych zasad zarządzania. Co skłoniło twórców tej nowej idei do jej opracowania? Przede wszystkim nasilająca się krytyka budżetowania w literaturze światowej. Od końca lat 90. XX w. wskazywane są liczne mankamenty tego instrumentu, niewielu autorów staje w jego obronie. O idei *Beyond Budgeting* staje coraz bardziej głośno. Na przeszkodzie jednak w jej implementacji stoi jej radykalizm, który w obliczu różnego rodzaju kryzysów (politycznych, gospodarczych) może stać się przyczyną nieudanego wdrożenia i braku korzyści jej zastosowania w przedsiębiorstwie.

Postanowiłem zatem opracować udoskonalony system budżetowania, uzupełniony o wybrane narzędzia i zasady z zakresu koncepcji *Beyond Budgeting*. Jego zastosowanie ma z jednej strony pozwolić na uniknięcie niektórych mankamentów klasycznego budżetowania operacyjnego, ale przede wszystkim usprawnić cały system zarządzania przedsiębiorstwem.

Pierwsza wersja hybrydowego modelu budżetowania ma powstać dla wydawnictw książkowych. W podmiotach tych można bowiem zaobserwować całe spektrum różnych aktywności (od produkcji aż po handel), przy czym proces produkcji przebiega zazwyczaj bardzo podobnie, nie jest on więc źródłem uzyskania przewagi konkurencyjnej wydawnictw. Stanowi to pewne ułatwienie, nie powoduje jednak całkowitego nieuwzględnienia procesu produkcji w nowym modelu budżetowania.

Nie jest jednak możliwa jego konstrukcja bez wcześniejszego zbadania budżetowania, które odbywa się w wydawnictwach książkowych w Polsce. Tego typu badania nie były dotychczas przeprowadzone. A przecież wydaje się tak istotne, by np. zidentyfikować

najważniejsze problemy związane z budżetowaniem w wydawnictwach i poszukać możliwości ich rozwiązania.

Wiem, że wypełnienie ankiety wiąże się z wysiłkiem, o który Państwa bardzo serdecznie proszę. Uzyskane wyniki pozwolą na ukończenie części empirycznej mojej rozprawy doktorskiej, pisanej pod kierunkiem prof. nadzw. UŁ dr hab. Anny Szychty. Mam również nadzieję, że w przyszłości efektywnie przyczynią się do ułatwienia zarządzania wydawnictwami książkowymi.

| ANONIMOWOŚĆ/POUFNOŚĆ DANYCH |
| --- |
| **Ankiety zbierane drogą pocztową oraz internetową są całkowicie ANONIMOWE. Ankiety wypełnianie podczas rozmowy telefonicznej z założenia nie mogą być anonimowe, niemniej jednak wszystkie otrzymane informacje (niezależnie od sposobu ich zbierania) są CAŁKOWICIE POUFNE. Prezentacja wyników badań będzie tak przeprowadzona, by nie było możliwości identyfikacji, które podmioty udzieliły poszczególnych odpowiedzi.<br>Celem badania jest analiza OGÓLNEGO STANU stosowania budżetowania operacyjnego w polskich wydawnictwach książkowych.** |

Z poważaniem

*Paweł Pawlak*

Uprzejmie proszę o wypełnienie ankiety najpóźniej do 20.02.2015. Bardzo dziękuję.

**BUDŻETOWANIE OPERACYJNE W WYDAWNICTWACH KSIĄŻKOWYCH W POLSCE**

1. Czy w Państwa wydawnictwie stosowane jest budżetowanie operacyjne[a]?

   ☐ TAK

   ☐ NIE

   [a] *Budżetowanie operacyjne rozumiane jest jako tworzenie krótkookresowych (np. rocznych) operacyjno-finansowych planów funkcjonowania przedsiębiorstwa wraz z późniejszą analizą ich realizacji.*

   Jeśli zaznaczono odpowiedź "NIE", proszę o podanie przyczyny niestosowania budżetowania operacyjnego w Państwa wydawnictwie:

   ☐ JEST TO NARZĘDZIE DLA NAS NIEZNANE

   ☐ ZREZYGNOWALIŚMY ZE STOSOWANIA TEGO NARZĘDZIA ZE WZGLĘDU NA (PROSZĘ PODAĆ PRZYCZYNĘ):

   ……

   ……

   ……

   ☐ JESTEŚMY PRZEDSIĘBIORSTWEM ZBYT MAŁYM NA STOSOWANIE BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO

   ☐ INNE PRZYCZYNA, PROSZĘ PODAĆ JAKA:

   ……

   ……

   ……

**OSOBY, KTÓRE ZAZNACZYŁY ODPOWIEDŹ „NIE" W PYTANIU NR 1 PROSZĘ O PRZEJŚCIE DO PYTANIA NR 14**

2. Jak długo trwa (w dniach) opracowywanie budżetu głównego[b] przedsiębiorstwa (od momentu rozpoczęcia prac budżetowych do zatwierdzenia budżetu głównego)?

   ……

   [b] *Budżet główny (master budżet, budżet całościowy, budżet globalny) to zbiór szczegółowych budżetów operacyjnych wraz z podsumowującymi je zestawieniami finansowymi.*

3. W jaki sposób wspierane jest przeprowadzanie budżetowania operacyjnego przez nowe technologie? *(można zaznaczyć więcej niż jedną opcję)*

   ☐ STOSOWANY JEST ARKUSZ KALKULACYJNY (NP. EXCEL)

☐ STOSOWANE JEST OPROGRAMOWANIE DO BUDŻETOWANIA PRODUKOWANE SERYJNIE

☐ STOSOWANE JEST SPECJANIE OPRACOWANE DLA WYDAWNICTWA OPROGRAMOWANIE DO BUDŻETOWANIA

☐ INNE ROZWIĄZANIE, PROSZĘ PODAĆ, NA CZYM POLEGA:

……

……

……

4. Jakie są stosowane metody budżetowania? *(można zaznaczyć więcej niż jedną opcję)*

   ☐ PARTYCYPACYJNA *(budżety sporządzane są przez kierowników wszystkich szczebli kierowniczych oraz przy znacznym udziale załogi)*

   ☐ ODGÓRNA *(budżety sporządzane są przez menedżerów wyższego szczebla zarządzania przy niewielkim udziale kierowników szczebla operacyjnego)*

   ☐ KROCZĄCA *(zakłada, że budżet powinien cały czas obejmować taki sam okres czasu, dzięki dodawaniu przewidywanych w przyszłości danych dotyczących miesiąca, kwartału bądź roku zaraz po zakończeniu minionego miesiąca, kwartału bądź roku)*

   ☐ PRZYROSTOWA *(korygowanie danych wynikowych charakteryzujących poziom działalności w analogicznym ubiegłym okresie o przewidywane zmiany w przyszłym okresie)*

   ☐ „OD ZERA" *(szacowanie wielkości budżetowych dla przyszłego okresu przy założeniu, jakby realizowane przez przedsiębiorstwo procesy rozpoczynały się po raz pierwszy)*

   ☐ PROCENTU OD SPRZEDAŻY *(sporządzanie budżetów polega na uzależnianiu od wartości sprzedaży znacznej części wielkości budżetowych, czyli kosztów oraz niektórych składników bilansu)*

   ☐ ELASTYCZNA *(wielkości uzależniane są od wartości wybranego czynnika determinującego np. wartości sprzedaży, tworzone są różne warianty budżetów)*

   ☐ STATYCZNA *(wielkości uzależniane są od wartości wybranego czynnika determinującego np. wartości sprzedaży, ale brak jest wielowariantowości budżetów, przygotowywana jest tylko jedna wersja)*

5. Czy w trakcie trwania okresu realizacji budżetu dopuszcza się tworzenie nowych zespołów zadaniowych z odrębnymi budżetami (np. dotyczącymi nowych, nieplanowanych wcześniej projektów)?

   ☐ TAK

   ☐ NIE

   Jeśli zaznaczono odpowiedź „TAK", proszę o podanie przynajmniej jednej przykładowej okoliczności, która uzasadniałaby utworzenie takiego zespołu:

   ……

……

6. Czy w trakcie trwania okresu realizacji budżetu dopuszcza się wprowadzanie korekt do budżetu głównego?

   ☐ TAK

   ☐ NIE

   Jeśli zaznaczono odpowiedź „TAK”, proszę o podanie przynajmniej jednej przykładowej okoliczności, która uzasadniałaby wprowadzanie korekt do budżetu głównego:

   ……

   ……

7. *Proszę o odpowiedź na to pytanie, jeśli w pytaniu numer 6 zaznaczono odpowiedź „TAK”.*

   Jak często (przeciętnie) dopuszcza się korygowanie budżetu głównego w trakcie trwania okresu budżetowego?

   ☐ 1-2 RAZY W ROKU

   ☐ 3-6 RAZY W ROKU

   ☐ 7-12 RAZY W ROKU

   ☐ POWYŻEJ 12 RAZY W ROKU

8. Czy system premii w Państwa wydawnictwie oparty jest na analizie odchyleń od budżetów?

   ☐ TAK, W CAŁOŚCI

   ☐ TAK, W CZĘŚCI

   ☐ PREMIE USTALANE SĄ W ODERWANIU OD ANALIZY ODCHYLEŃ

9. Jaki jest poziom jawności danych budżetowych?

   ☐ DANE BUDŻETOWE SĄ OGÓLNODOSTĘPNE, BUDŻETY SĄ W PEŁNI JAWNE DLA WSZYSTKICH CZŁONKÓW ORGANIZACJI

   ☐ DOSTĘP DO WSZYSTKICH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ WSZYSCY KIEROWNICY DZIAŁÓW

   ☐ DOSTĘP DO WSZYSTKICH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ WYBRANI KIEROWNICY DZIAŁÓW

   ☐ DOSTĘP DO POSZCZEGÓLNYCH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ KIEROWNICY WRAZ Z PRACOWNIKAMI DZIAŁÓW, KTÓRYCH DANY BUDŻET DOTYCZY

   ☐ DOSTĘP DO POSZCZEGÓLNYCH BUDŻETÓW MA WYŁĄCZNIE KIEROWNICTWO NAJWYŻSZEGO SZCZEBLA ORAZ KIEROWNICY DZIAŁÓW, KTÓRYCH DANY BUDŻET DOTYCZY

   ☐ INNE ROZWIĄZANIE, PROSZĘ PODAĆ, NA CZYM POLEGA:

……

……

……

10. Jaki jest zakres zmian względem procesu budżetowania operacyjnego, które są planowane do wdrożenia w wydawnictwie w ciągu najbliższych dwóch lat?

    ☐ UDOSKONALANIE I DOSTOSOWYWANIE DO BIEŻĄCYCH WYMAGAŃ RYNKU STOSOWANYCH PROCEDUR BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO

    ☐ UDOSKONALANIE I DOSTOSOWYWANIE DO BIEŻĄCYCH WYMAGAŃ RYNKU STOSOWANYCH PROCEDUR BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO ORAZ WSPARCIE BUDŻETOWANIA PRZEZ WPROWADZENIE INNYCH NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ ☐ REZYGNACJA Z BUDŻETOWANIA OPERACYJNEGO NA RZECZ INNYCH METOD RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

    ☐ NIE SĄ PLANOWANE ŻADNE ISTOTNE ZMIANY

11. Jakie mankamenty budżetowania operacyjnego są dla Państwa najistotniejsze, uwzględniając specyfikę działalności wydawnictw książkowych?

    *Proszę o podanie przynajmniej jednej wady, jeśli jest ich więcej, proszę o uszeregowanie ich od najważniejszej do najmniej istotnej.*

    ……

    ……

    ……

12. Które instrumenty rachunkowości zarządczej są stosowane lub planowane do wdrożenia w wydawnictwie w ciągu najbliższych dwóch lat? *(można zaznaczyć więcej niż jedną opcję)*

    ☐ WYKORZYSTUJĄCE KONCEPCJĘ WARTOŚCI DLA AKCJONARIUSZY (NARZĘDZIA TYPU EKONOMICZNA WARTOŚĆ DODANA EVA)

    ☐ BENCHMARKING

    ☐ ZARZĄDZANIE NA PODSTAWIE DZIAŁAŃ

    ☐ RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ

    ☐ PROGNOZOWANIE KROCZĄCE

    ☐ ZBILANSOWANA KARTA WYNIKÓW (BALANCED SCORECARD)

13. Jak przewidywalne są następujące elementy otoczenia wydawnictwa? *(skala: 1 = bardzo przewidywalne, 2 = raczej przewidywalne, 3 = średnio przewidywalne, 4 = raczej nieprzewidywalne, 5 = bardzo nieprzewidywalne)*

| | |
|---|---|
| Działania dostawców | |
| Wymagania klientów, ich gusta oraz preferencje | |
| Deregulacja[c] | |
| Działania rynkowe konkurentów | |
| Technologie produkcyjne oraz informacyjne | |
| Polityka rządowa oraz regulacje prawne | |
| Otoczenie ekonomiczne | |
| Stosunki między pracodawcami a pracownikami | |
| Nowe, konkurencyjne produkty | |
| Nowi konkurenci | |
| Rozwój rynku pracy | |

[c] *Deregulacja oznacza wycofywanie się państwa z regulowania jakichś dziedzin życia społecznego lub gospodarczego, unieważnienie uznanych za zbędne przepisów prawnych, regulujących jakiś rodzaj aktywności (źródło: http://sjp.pl).*

**INFORMACJE O WYDAWNICTWIE ORAZ DANE OSOBY WYPEŁNIAJĄCEJ ANKIETĘ**

14. Czy wydawnictwo ma charakter edukacyjny (w przeważającej części)?

    ☐ TAK

    ☐ NIE

15. Czy wydawnictwo dopuszcza strategię rozwoju przez akwizycje innych podmiotów?

    ☐ TAK

    ☐ NIE

16. Średnie roczne przychody ze sprzedaży wydawnictwa za ostatnie 3 lata:

    ☐ OD 0 DO 1 MLN PLN

    ☐ OD 1 MLN PLN DO 5 MLN PLN

    ☐ OD 5 MLN PLN DO 10 MLN PLN

    ☐ OD 10 MLN PLN DO 40 MLN PLN

    ☐ POWYŻEJ 40 MLN PLN

17. Pełniona funkcja osoby wypełniającej ankietę:

    ……

**UWAGI KOŃCOWE**

Bardzo dziękuję za wypełnienie ankiety. Uprzejmie proszę o odesłanie ankiety najpóźniej do 20.02.2015.

Wypełnioną ankietę uprzejmie proszę umieścić w przygotowanej kopercie zwrotnej (znaczek jest wydrukowany) i wysłać na adres podany na kopercie. Serdecznie dziękuję.

## Wykaz literatury


1. Abdelkader M., Luther R. (2008), *The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis*, "The British Accounting Review", 40(1), s. 2-27, doi:10.1016/j.bar.2007.11.2003.
2. Abernethy M. A., Guthrie C. H. (1994), *An Empirical Assessment of The 'Fit' Between Strategy And Management Information System Design*, "Accounting & Finance", Vol. 34 Issue 2, s. 49-66.
3. Altkorn J. (2003), *Podstawy marketingu*, Instytut Marketingu, Wydanie IV, Kraków.
4. Altkorn J., Kramer T. [red.] (1998), *Leksykon marketingu*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
5. Angus J. (2005), *Everest 4.2 Climbs Beyond Budgeting*, "InfoWorld", 18.04.2005, s. 34-35.
6. Anthony R. N. (1989), *Reminiscences about management accounting*, "Journal of Management Accounting Research", vol. 1.
7. Armstrong M. (2001), *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, Oficyna Ekonomiczna, Oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych Sp. z o.o., Kraków.
8. Ashton D., Hopper T., Scapens R. W. (1995), *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall Europe, Second Edition, Harlow.
9. Atkinson A. A., Kaplan R. S., Matsumura E. M., Young S. M. (2007), *Management Accounting*, Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, Fifth Edition, New Jersey.
10. Atrill P. (2006), *Financial Management for Decision Makers*, Pearson Education Limited, 4th edition, Harlow.
11. Banham R. (1999), *Revolution in planning*, "CFO Magazine", August.
12. Banham R. (2012), *Freed From The Budget*, "CFO", Vol. 28 Issue 7, September, s. 41-46.
13. Bart C. (1988), *Budgeting Gamesmanship*, "Academy of Management Executive", Vol. 2 Issue 4, s. 285-294.
14. Bertzbach F., Franz T., Möller K. (2012), *How to achieve and prove performance improvement – 15 years of experience in German wastewater benchmarking*, "Water Science & Technology", Vol. 65 Issue 4, s. 661-668.
15. Bielecka A. (2011), *Statystyka dla menedżerów*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
16. Bishop J. (2004), *Beyond budgeting in practice*, "Chartered Accountants Journal", Vol. 83 Issue 11, s. 29.
17. Blocher E. J., Chen K. H., Lin T. W. (1999), *Cost Management. A Strategic Emphasis*, Boston.
18. Bottorff J. L. (2004), *Observation*, [w:] Lewis-Beck M. S., Bryman A., Futing Liao T. [red.], *Sage Encyclopedia of Social Science Research Methods*, SAGE Publications, Inc., Thousand Oaks – Londyn – New Delhi, s. 742 i dalsze.
19. Brownell P., Merchant K. (1990), *The budgetary and performance influences of product standardization and manufacturing process automation*, "Journal of Accounting Research", Vol. 28 No. 2, s. 388-397.
20. *Budgetary health warning issued* (2003), "Financial Management", September, s. 4.
21. Buk H. (1997), *Budżetowanie podstawową techniką kontroli finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 40 specjalny, SKwP, Warszawa, s. 14-20.
22. Bunce P. (2003), *Blow The Budget!*, „Manufacturing Engineer", Vol. 82 Issue 1, s. 34-37.
23. Bunce P., Fraser R. (1997), *Beyond budgeting…*, "Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants", Vol. 75 Issue 2, s. 26.
24. Burns W. J., Waterhouse J. H. (1975), *Budgetary Control and Organization Structure*, "Journal of Accounting Research", Vol. 13 Issue 2, s. 177-203.

25. Bush A. J., Moore J. B., Rocco R. (2005), *Understanding Sales Force Automation Outcomes: A Managerial Perspective*, "Industrial Marketing Management", 34 (4), s. 369-377.
26. CAM-I (1994), *Advanced Budgeting Study Group Report for CAM-I*, "Management Accounting" (UK), December.
27. Caputa W. (2000), *Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu przedsiębiorstwem,* [w:] W. Krawczyk [red.], *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Finansami, Kraków, s. 391-400.
28. Carmona S. (2007), *The history of management accounting in France, Italy, Portugal, and Spain*, [w:] Ch. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields [eds.], *Handbook of Management Accounting Research. Vol. 2*, Elsevier, Amsterdam.
29. Caulkin S. (2003), *An end to the numbers game*, "The Observer", 13 April, s. 17.
30. Chapman C. S. (1998), *Accountants in organizational networks*, "Accounting, Organizations and Society", Volume 23 Issue 8, November, s. 737–766.
31. Charan R., Colvin G. (1999), *Why CEO's Fail*, "Fortune", 21 June, s. 31-40.
32. Chenhall R. H. (2003), *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*, "Accounting, Organizations and Society", Volume 28 Issues 2–3, s. 127-168.
33. Chong V. K., Chong K. M. (1997), *Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems*, "Accounting and Business Research", Vol. 27 Issue 4, s. 268-276.
34. Chudek K. (2015), *Potencjał sukcesu. Wyznaczanie celów strategicznych przedsiębiorstwa*, "Magazyn Controlling", 40/2015, Explanator Iwona Dehina, Poznań, s. 42-47.
35. Collin S. O. Y., Bengtesson K., Tjornebrant K. (2007), *Explaining functional orientation of the Budget: a survey of Swedish organizations*, Linnaeus University SE-351 95, Växjö: Sweden.
36. Covaleski M. A., Evans J. H., Luft J. L., Shields M. D. (2003), *Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration*, "Journal of Management Accounting Research", Volume Fifteen, s. 3-49.
37. Creswell J. W. (2007), *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches*, (3rd ed.), Thousand Oaks, CA: Sage.
38. Creswell J. W. (2013), *Projektowanie badań naukowych. Metody jakościowe, ilościowe i mieszane*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
39. Czubakowska K. (2004), *Budżetowanie w controllingu*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk.
40. De Witte K., Marques R. C. (2012), *Gaming in a benchmarking environment. A non-parametric analysis of benchmarking in the water sector*, "Water Policy", Vol. 14 Issue 1, s. 45-66.
41. Dierks P. A., Patel A. (1997), *What Is EVA, and How Can It Help Your Company?*, "Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants", Vol. 79 Issue 5, s. 52-58.
42. Dobroszek J., Szychta A. (2009), *Koncepcyjny i ewolucyjny wymiar controllingu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 52 (108), SKwP, Warszawa, s. 21-48.
43. Donkin R. (1998), *Risks and Rewards*, „Financial Times", December 9.
44. Dritna R., Hoeger S., Schaub J. (1996), *Continuous Budgeting at The HON Company*, "Management Accounting", January.
45. Drury C. (1996), *Rachunek kosztów. Wprowadzenie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
46. Duda-Piechaczek E. (2007), *Budżetowanie jako narzędzie rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo HELION, Gliwice.

47. Dyduch A. (2000), *Budżetowanie kosztów pośrednich jako element zarządzania podmiotem gospodarczym*, [w:] W. Krawczyk [red.], *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Finansami, Kraków, s. 401-412.
48. Dylewski M., Filipiak B., Szczypa P. (2010), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Aspekty rachunkowe, finansowe i zarządcze*, CeDeWu Sp. z o.o., Wydanie II, Warszawa.
49. *Economic Intelligence Unit Report* (2000), Quoted in Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting – A Research Report from Cranfield School of Management and Accenture.
50. Ehrbar Al (2000), *EVA. Strategia tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, WIG-Press, Warszawa.
51. Ehrhart K. M., Gardner R., von Hagen J., Keser C. (2007), *Budget processes: Theory and experimental evidence*, "Games and Economic Behavior", Vol. 59 Issue 2, s. 279-295.
52. Ekholm B. G., Wallin J. (2011), *The Impact of Uncertainty and Strategy on the Perceived Usefulness of Fixed and Flexible Budgets*, "Journal of Business Finance & Accounting", Vol. 38 Issue 1/2, s. 145-164.
53. Enslow B. (1992), *The Benchmarking Bonanza*, "Across the Board", April, s. 16-22.
54. Epstein M. J., Young D. S. (1999), *"Greening" With EVA*, "Management Accounting: Official Magazine of Institute of Management Accountants", Vol. 80 Issue 7, s. 45-49.
55. Evans J. R., Lindsay W. M. (1993), *The Management and Control of Quality*, West Publishing Company, Minneapolis/St. Paul.
56. Fauré B., Rouleau L. (2011), *The strategic competence of accountants and middle managers in budget making*, "Accounting, Organizations and Society", Vol. 36 Issue 3, s. 167-182.
57. Fisher J. (1995), *Contingency-based research on management control systems: Categorization by level of complexity*, "Journal of Accounting Literature", Vol. 14, s. 24-53.
58. Fitzgerald L., Jonhston R., Brignall T. J., Silvestro R., Voss C. (1991), *Performance Measurement in Service Business*, CIMA, London.
59. Foremna-Pilarska M. (2004), *Ocena i tendencje rozwoju budżetowania rocznego jako instrumentu controllingu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 21 (77), SKwP, Warszawa, s. 44-54.
60. Foster G., Young S. M. (1997), *Frontiers of Management Accounting Research*, "Journal of Management Accounting Research", Vol. 9, s. 63-67.
61. Frezatti F. (2004), *Beyond Budgeting: any chance for management improvement?*, "Brazilian Business Review (English Edition)", Vol. 1 Issue 2, s. 118-135.
62. *General Motors Looks to the Future with Internet Unit* (1999), "Wall Street Journal", August 11, B4.
63. Gerdin J., Greve J. (2004), *Forms of contingency fit in management accounting research – a critical review*, "Accounting, Organizations and Society", Vol. 29, s. 303-326.
64. Gleich R., Kopp J. (2001), *Ansaetze zur Neugestaltung der Planung und Budgetierung*, "Controlling", nr 8/9.
65. Gołębiewski Ł., Waszczyk P. (2014), *Rynek książki w Polsce 2013. Wydawnictwa*, Biblioteka Analiz, Warszawa.
66. Gołębiowski G. (red.), Grycuk A., Tłaczała A., Wiśniewski P. (2014), *Analiza finansowa przedsiębiorstwa*, Difin SA, Warszawa.
67. Gosselin M. (1997), *The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing*, "Accounting, Organizations and Society", Vol. 22 No. 2, s. 105-122.

68. Green M., Garrity J., Gumbus A., Lyons B. (2002), *Pitney Bowes Calls for New Metrics*, "Strategic Finance", Vol. 83 Issue 11, s. 30-35.
69. Haeckel S. (1999), *Adaptive Enterprise*, Harvard Business School Press, Boston.
70. Haka S., Krishnan (2005), *Budget Type and Performance – The Moderating Effect of Uncertainty*, "Australian Accounting Review", Vol. 15 No. 1, s. 3-13.
71. Hall C. (2010), *The Dallas Morning News Cheryl Hall column: Forecaster's advice: Don't let plans get in the way of the future*, "Dallas Morning News", 28.04.
72. Hannan M. T., Freeman J. (1989), *Organizational Ecology*, Harvard University Press, Boston.
73. Hartmann F. G. H., Moers F. (1999), *Testing contingency hypotheses in budgetary research: an evaluation of the use of moderated regression analysis*, „Accounting, Organizations and Society", No 24, s. 291-315.
74. Hartman J. C. (2000), *On the Equivalence of Net Present Value and Market Value Added as Measures of a Project's Economic Worth*, "Engineering Economist", Vol. 45 Issue 2, s. 158-165.
75. Harvey D. F. (1982), *Strategic Management*, Columbus OH.
76. Hayes D. C. (1977), *The Contingency Theory of Managerial Accounting*, "Accounting Review", Vol. 52 Issue 1, s. 22-39.
77. Hayes D. C. (1978), *The Contingency Theory of Managerial Accounting: A Reply*, "Accounting Review", Vol. 53 Issue 2, s. 530-533.
78. Hirst M. K. (1983), *Reliance on accounting performance measures, task uncertainty and dysfunctional behaviour*, "Journal of Accounting Research", 21 (2), s. 596-605.
79. Hofstede F. T., Steenkamp J.-B. E. M., Wedel M. (1999), *International Market Segmentation Based on Consumer-Product Relations*, "Journal of Marketing Research", 36 (February), s. 1-17.
80. Hofstede G. H. (1968), *The Game of Budget Control*, Travistock Publications Limited, London.
81. Hope J., Bunce P., Röösli F. (2011), *The Leader's Dilemma: How to Build an Empowered and Adaptive Organization Without Losing Control*, John Wiley & Sons, Ltd, West Sussex, United Kingdom.
82. Hope J., Fraser R. (1997), *Beyond budgeting... Breaking through the barrier to 'the third wave'*, "Management Accounting", Vol. 75 Issue 11, December, s. 20-23.
83. Hope J., Fraser R. (1999a), *Beyond budgeting: building a new management model for the information age*, "Management Accounting", Vol. 77 Issue 1, January, s. 16-21.
84. Hope J., Fraser R. (1999d), *Tool of repression and a barrier to change*, "Financial Times", 18.05.
85. Hope J., Fraser R. (2000), *Beyond budgeting*, "Strategic Finance", Vol. 82 Issue 4, October, s. 30-35.
86. Hope J., Fraser R. (2001b), *Figures of hate*, "Financial Management", February, s. 22-25.
87. Hope J., Fraser R. (2001c), *I think therefore CAM-I*, "Financial Management", September, s. 10-11.
88. Hope J., Fraser R. (2003a), *Beyond Budgeting. How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press, Boston.
89. Hope J., Fraser R. (2003b), *New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model*, "California Management Review", Vol. 45 Issue 4, s. 104-119.
90. Hope J., Fraser R. (2003c), *Who Needs Budgets?*, "Harvard Business Review", Vol. 81 Issue 2, February, s. 108-115.
91. Hoque Z. (2004), *A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance*, "International Business Review", Vol. 13 Issue 4, s. 485-502.
92. Horngren Ch. T. (1986), *Cost and Management Accounting: Yesterday and Today*, [w:] Bromwich M. [ed.], *Research and Current Issues in Management Accounting*, A.G. Hopwood, Pitman Publishing, London, s. 31-43.

93. Horngren Ch. T., Bhimani A., Foster G., Datar S. M. (1999), *Management and Cost Accounting*, Prentice Hall Europe, London.
94. Horngren Ch. T., Foster G., Datar S. M. (1997), *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice Hall International Inc., wyd. IX, New York.
95. Hornyak S. (1998), *Budgeting Made Easy*, "Management Accounting", s. 18-23, [w:] Young S. M. (2004), *Readings In Management Accounting*, Pearson Prentice Hall, s. 255-258.
96. *How to manage better without budgets* (2000), "Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants", Vol. 78 Issue 1, January, s. 9.
97. Islam J., Hu H. (2012), *A review of literature on contingency theory in managerial accounting*, "African Journal of Business Management" Vol. 6 (15), 18 April, s. 5159-5164.
98. Ito K. (2007), *An Example of Japanese "Beyond Budgeting" Philosophy*, [w:] Yasuhiro M., Masanobu K., Yoshiyuki N., Shufuku H., Noriko H. [red.], *Japanese Management Accounting Today*, World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd., Singapore, s. 75-88.
99. Jabłoński A., Jabłoński M. (2011), *Strategiczna karta wyników (Balanced Scorecard). Teoria i praktyka*, Difin SA, Warszawa.
100. Jackson S., Sawyers R. (2003), *Managerial Accounting: A Focus on Decision Making*, South-Western Thomson Learning, Second Edition, Mason, Ohio.
101. Januszewski A., Stawicka M., Fladrowska E. (2000), *Zasilenia informacyjne systemu budżetowania*, [w:] W. Krawczyk [red.], *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Finansami, Kraków, s. 66-77.
102. Jaruga A. (1997), *Rachunkowość zarządcza – od systemu informacji do współuczestnictwa w zarządzaniu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 41, SKwP, Warszawa, s. 129-136.
103. Jaruga A., Kabalski P., Szychta A. (2010), *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
104. Jaruga A. A., Nowak W. A., Szychta A. (1999), *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Absolwent, Łódź.
105. Jarugowa A. (1986), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
106. Jensen M. C. (2001), *Corporate Budgeting is Broken - Let's Fix it*, "Harvard Business Review", Vol. 79 Issue 10, s. 94-101.
107. Johnson H. (2011), *The Never-ending Budget*, "Crain's New York Business", Vol. 27 Issue 31, s. 15.
108. Joiner C., Chapman J. B. (1981), *Budgeting strategy: A meaningful mean*, "Advanced Management Journal", Vol. 46 Issue 3, s. 4-11.
109. Kabalski P. (1997), *Budżetowanie kosztów przy zastosowaniu rachunku kosztów działań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 43, SKwP, Warszawa, s. 11-21.
110. Kaczmarek M., Olejnik I., Springer A. (2013), *Badania jakościowe. Metody i zastosowania*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa.
111. Kale S., Karaman A. E. (2012), *Benchmarking the Knowledge Management Practices of Construction Firms*, "Journal of Civil Engineering & Management", Vol. 18 Issue 3, s. 335-344.
112. Kaplan R., Anderson S. (2008), *Rachunek kosztów działań sterowany czasem*, Wydawnictwo Naukowe PWN SA, Warszawa.
113. Kaplan R., Cooper R. (1998), *Cost & Effect*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
114. Kaplan R. S., Norton D. P. (2001a), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN SA, wydanie II, Warszawa.
115. Kaplan R. S., Norton D. P. (2001b), *Strategiczna karta wyników. Praktyka*, Centrum Informacji Menedżera, Warszawa.

116. Kaplan R. S., Norton D. P. (2001c), *The Strategy-Focused Organization*, Harvard Business School Press, Boston.
117. Kaplan R. S., Norton D. P. (2001d), *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I.*, "Accounting Horizons", Vol. 15 Issue 1, s. 87-104.
118. Kaplan R. S., Norton D. P. (2007), *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*, "Harvard Business Review", Vol. 85 Issue 7/8, s. 150-161.
119. Keefe J. (2012), *Zero-based budgeting: Does it work?*, "New Hampshire Business Review", August 10-23, s. 12.
120. Kim J. J., Ahn J.-H., Yun J. K. (2004), *Economic Value Added (EVA) as a Proxy for Market Value Added (MVA) and Accounting Earnings: Empirical Evidence from the Business Cycle*, "Journal of Accounting & Finance Research", Vol. 12 Issue 1, s. 40-48.
121. Kim J. M., Park Ch. K. (2006), *Top-down Budgeting as a Tool for Central Resource Management*, "OECD Journal on Budgeting", Vol. 6 – No. 1, s. 87-96.
122. King R., Clarkson P. M., Wallace S. (2010), *Budgeting practices and performance in small healthcare business*, "Management Accounting Research", 21(1), s. 40-55.
123. Kogan A., Sudit E. F., Vasarhelyi M. A. (1997), *Management Accounting in the Era of Electronic Commerce*, "Management Accounting", Vol. 79 Issue 3, s. 26-29.
124. Kośny M., Peternek P. (2011), *Wielkość próby a istotność wnioskowania statystycznego*, „Didactics Of Mathematics", No. 8 (12), s. 71-80.
125. Koźmiński A. K., Piotrowski W. [red.] (1999), *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
126. Krasnikov A., Jayachandran S., Kumar V. (2009), *The Impact of Customer Relationship Management on Cost and Profit Efficiencies: Evidence from the U.S. Commercial Banking Industry*, "Journal of Marketing", Vol. 73 Issue 6, s. 61-76.
127. Krawczyk W., Maćkowski J. (2000), *Budżetowanie w procesie usprawniania przedsiębiorstwa,* [w:] W. Krawczyk [red.], *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Finansami, Kraków, s. 445-452.
128. Krupa M. (2014), *Szanse i zagrożenia w zakresie realizacji projektów informatycznych klasy Busines Intelligence w sektorze MŚP*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług", Nr 111, s. 509-520.
129. Kumar V., Sunder S., Ramaseshan B. (2011), *Analyzing the Diffusion of Global Customer Relationship Management: A Cross-Regional Modeling Framework*, "Journal of International Marketing", Vol. 19 Issue 1, s. 23-39.
130. Lamoreaux M. G. (2011), *Planning for Uncertainty*, "Journal of Accountancy", October, s. 32-37.
131. Laudon K. C., Laudon J. P. (2007), *Essentials of Business Information Systems*, Seventh Edition, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey.
132. Lavarda C. E. (2012), *Influence Of Contingency Factors On The Development And Budgeting System In A Brazilian Textile Manufacturing Company*, A.S. European Accounting Association 35th Annual Congress, Ljubljana, Slovenia, 9-11 May.
133. Leitch M. (2008), *Intelligent Internal Control and Risk Management. Designing High-Performance Risk Control Systems*, Gower Publishing Limited, Aldershot, England.
134. Libby T., Lindsay R. M. (2003), *Budgeting – an unnecessary evil*, "CMA Management", Vol. 77 Issue 2, April, s. 28-31.
135. Libby T., Lindsay R. M. (2007), *Beyond Budgeting or Better Budgeting*, "Strategic Finance", Vol. 89 Issue 2, August, s. 46-51.
136. Libby T., Lindsay R. M. (2010), *Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice*, "Management Accounting Research", Vol. 21 Issue 1, s. 56-75.

137. Lindsay R. M., Libby T. (2007), *Svenska Handelsbanken: Controlling a Radically Decentralized Organization without Budgets*, "Issues in Accounting Education", Vol. 22 Issue 4, November, s. 625-640.
138. Littlewood F. (2000), *Look Beyond the Budget*, "The London Times", 11.01.
139. Loeb M. (1995), *Jack Welch Lets Fly On Budgets, Bonuses, and Buddy Boards*, "Fortune", 29 May, s. 73.
140. Luccy T. (1990), *Cost and management accounting*, DP Publications Ltd., London.
141. Luthans F. (1976), *Introduction to Management: A Contingency Approach*, McGraw-Hill, New York.
142. Lynch J. H. (2006), *Budgets should be built from the bottom-up*, "New Hampshire Business Review", August 4-17, s. 22.
143. Lynn M. P., Madison R. L. (2004), *A Closer Look at Rolling Budgets*, "Management Accounting Quarterly", Vol. 6 Issue 1, s. 60-64.
144. Łada-Cieślak M. (1999), *Definicje pojęć „budżet" i „budżetowanie"*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 49, SKwP, Warszawa, s. 25-33.
145. Łada-Cieślak M. (2000a), *Współczesne podejście do budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 55, SKwP, Warszawa, s. 29-42.
146. Łada-Cieślak M. (2000b), *Budżetowanie w świetle teorii agencyjnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 56 specjalny, SKwP, Warszawa, s. 123-128.
147. Łada-Cieślak M. (2001), *Modyfikacje tradycyjnego modelu wyodrębniania odchyleń wynikających z zastosowania budżetów elastycznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 5 (61), SKwP, Warszawa, s. 71-81.
148. Maćkowiak E. (2009), *Ekonomiczna wartość dodana*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A., Warszawa.
149. Magd H. (2011), *Best Practice through Benchmarking in Egyptian Organizations: An Empirical Analysis*, "Global Business & Management Research", Vol. 3 Issue 1, s. 67-78.
150. Marcinkowska M. (2000), *Kształtowanie wartości firmy*, PWN, Warszawa.
151. Maturi R. J. (2009), *Zero-Based Budgeting*, "Home Business Magazine: The Home-Based Entrepreneur's Magazine", Vol. 16 Issue 3, s. 70.
152. Matuszak M., Ryńca R. (2010), *Balanced Scorecard w szkole wyższej*, [w:] M. Godlewska, P. Szczepankowski [red.], *Współczesne trendy w zarządzaniu i finansach. Teoria a praktyka*, Vizja Press & IT, Warszawa.
153. McGee S. (2003), *Breaking Free From Budgets*, "Inc.", Vol. 25 Issue 10, s. 72-75, 100.
154. McVay G. J., Cooke D. J. (2006), *Beyond budgeting in an IDS: the Park Nicollet experience*, "Healthcare Financial Management", Vol. 60 Issue 10, s. 100-102, 104, 106.
155. Merchant K. A. (1981), *The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance*, "The Accounting Review", Vol. LVI No. 4, October, s. 813-829.
156. Merchant K. A. (1985), *Budgeting and the propensity to create budgetary slack*, „Accounting, Organizations and Society", Vol. 10 Issue 2, s. 201-210.
157. Milliken F. J. (1987), *Three types of perceived uncertainty about the environment: state, effect, and response uncertainty*, "Academy of Management Review", s. 133-143.
158. Mitchell M. (2005), *Beyond Budgeting: Case Studies in North American Financial Services*, "Journal of Performance Management", Vol. 18 Issue 1, March, s. 3-15.
159. Myers R. (2001), *Budgets on a Roll*, "Journal of Accountancy", Vol. 192 Issue 6, s. 41-46.
160. Nahotko S., Ayyoub S. (2002), *Budżetowanie operacyjne i finansowe w przedsiębiorstwie. Metody i przykłady*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego Sp. z o.o., Bydgoszcz.

161. Neely A., Bourne M., Adams C. (2003), *Better budgeting or beyond budgeting?*, "Measuring Business Excellence", Vol. 7/No. 3, s. 22-28.
162. Newing R. (1994). *Advanced budgeting requires an advanced management system*, "Management Accounting" (UK), December.
163. Nita B. (2009), *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław.
164. Nita B. (2013), *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 71 (127), SKwP, Warszawa, s. 193-209.
165. Nita B. (2014), *Sprawozdawczość zarządcza. Analizy i raporty wewnętrzne w controllingu*, Wydawnictwo Naukowe PWN SA, Warszawa.
166. Nowak E. (2000), *Budżetowanie kosztów jako instrument operatywnego controllingu przedsiębiorstwa*, [w:] W. Krawczyk [red.], *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Finansami, Kraków, s. 40-45.
167. Nowak E. (2009), *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
168. Nowak E. (2011), *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu Sp. z o.o., Wydanie I, Warszawa.
169. Nowak E., Nita B. [red.] (2010), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Wolters Kluwer Polska, Kraków.
170. Nowak E., Wierzbiński M. (2010), *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A., Warszawa.
171. Nowak W. A. (2000), *Budżetowanie – perspektywa systemowa*, [w:] W. Krawczyk [red.], *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Finansami, Kraków, s. 413-427.
172. Nowak W. (2001), *O możliwości systemowej teorii budżetowania*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 2 (58), SKwP, Warszawa, s. 53-68.
173. Nowosielski S. (2000), *Budżetowanie działalności centrów odpowiedzialności w przedsiębiorstwie*, [w:] W. Krawczyk [red.], *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Finansami, Kraków, s. 46-54.
174. Oldman A., Mills R. (1999), *Abandoning traditional budgeting*, "Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants", Vol. 77 Issue 10, November, s. 26.
175. Østergren K., Stensaker I. (2011), *Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice*, "European Accounting Review", Vol. 20 No. 1, s. 149-181.
176. Parmenter D. (2003), *Abandon Budgets And Set Your Enterprise Free*, "New Zealand Management", Vol. 50 Issue 9, s. 41-43.
177. Parmenter D. (2007), *Pareto's 80/20 Rule for Corporate Accountants*, John Wiley & Sons Inc., Hoboken, New Jersey.
178. Patterson J. G. (1996), *Benchmarking Basics: Looking for a Better Way*, Crisp Publications, Inc., Menlo Park, California.
179. Pawlak P. (2012a), *Budżetowanie kroczące i prognozowanie kroczące – różnice, podobieństwa i możliwość zintegrowanego zastosowania*, [w:] P. Urbanek [red.], *Ekonomia i Zarządzanie w Teorii i Praktyce*, Tom 5, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 220-244.
180. Pawlak P. (2012b), *Prognozowanie kroczące w kontekście koncepcji Beyond Budgeting*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 67 (123), SKwP, Warszawa, s. 75-93.

181. Pawlak P. (2013), *Możliwości wykorzystywania Internetu oraz intranetu w procesie budżetowania operacyjnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 70 (126), SKwP, Warszawa, s. 77-103.
182. Pawlak P. (2014), *Możliwości optymalizacji kosztów przedsiębiorstwa w świetle założeń oraz zasad koncepcji Beyond Budgeting*, [w:] J. Chluska, J. Rubik [red.], *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka. Aspekty teoretyczne*, Sekcja Wydawnictw Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
183. Payne A., Frow P. (2006), *Customer Relationship Management: from Strategy to Implementation*, "Journal of Marketing Management", Vol. 22 Issue 1-2, s. 135-168.
184. Penc J. (1997), *Leksykon biznesu*, Agencja Wydawnicza „Placet", Warszawa.
185. Penc J. (2001), *Strategiczny system zarządzania*, Agencja Wydawnicza „Placet", Warszawa.
186. Peuker Z. (1973), *Statystyka*, Państwowe Wydawnictwa Szkolnictwa Zawodowego, wydanie V, Katowice.
187. Pfeffer J. (2003), *The Real Budget Crisis*, "Business 2.0", Vol. 4 Issue 9, October, s. 60.
188. Pieter J. (1967), *Ogólna metodologia pracy naukowej*, PWN, Warszawa.
189. Pilkington M., Crowther D. (2007), *Budgeting and control*, "Financial Management", March, s. 29-30.
190. Piosik A. (2000), *Podstawowa i rozszerzona analiza C-V-P w warunkach rachunku kosztów działań [á propos budżetowania]*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 55, SKwP, Warszawa, s. 62-80.
191. Player S. (2003), *Why Some Organizations Go "Beyond Budgeting"*, "Journal of Corporate Accounting & Finance (Wiley)", Vol. 14 Issue 3, s. 3-9.
192. Player S. (2007a), *Going for Growth Performance*, "Business Finance", Vol. 13 Issue 4, April, s. 12-16.
193. Player S. (2007b), *New Paths to Dramatically Improve Your Planning and Control Processes*, "Journal of Corporate Accounting & Finance (Wiley)", Vol. 18 Issue 3, March/April, s. 37–43.
194. Po-An H. J. J., Arun R., Stacie P., Zhang T. (2012), *Impact of User Satisfaction with Mandated CRM Use on Employee Service Quality*, "MIS Quarterly", Vol. 36 Issue 4, s. 1065-1080, A1-A3.
195. Pock T. (2007), *Contingency-based Design of Management Control Systems*, Dissertation of the University of St. Gallen, St. Gallen.
196. Postrach K., Michałowski W. (2000), *Budżetowanie w małej firmie*, [w:] W. Krawczyk [red.], *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Finansami, Kraków, s. 228-237.
197. *Practices and Techniques: Implementing Activity-Based Management: Avoiding the Pitfalls* (1998), Statement on Management Accounting, Statement No. 4CC, Institute of Management Accountants, Arthur Andersen LLP, Montvale, May.
198. Prewysz-Kwinto S., Voss G. (2014), *Wykorzystanie komputerowych systemów finansowo-księgowych przez przedsiębiorstwa sektora MŚP – wyniki badania ankietowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług", Nr 111, s. 531-541.
199. Price Waterhouse Financial and Cost Management Team (1997), *CFO: Architect of the Corporation's Future*, Wiley, New York.
200. Prickett R. (2003a), *Beyond Budgeting Case Study 1 The Private Company*, "Financial Management", November, s. 24.
201. Prickett R. (2003b), *Beyond Budgeting Case Study 2 The Charity*, "Financial Management", November, s. 25.

202. PR Newswire (1999), *Corporate Strategic Planning Suffers from Inefficiencies*, "PR Newswire", 25 October.
203. Pułaska-Turyna B. (2008), *Statystyka dla ekonomistów*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin Sp. z o.o., wydanie II rozszerzone, Warszawa.
204. Raiborn C. A., Barfield J. T., Kinney M. R. (1996), *Managerial Accounting*, West Publishing Company, wydanie II, Minneapolis, Saint Paul.
205. Ramaseshan B., Bejou D., Jain S. C., Mason C., Pancras J. (2006), *Issues and Perspectives in Global Customer Relationship Management*, "Journal of Service Research", 9 (2), s. 195-207.
206. Reinartz W. J., Kumar V. (2003), *The Impact of Customer Relationship Characteristics on Profitable Lifetime Duration*, "Journal of Marketing", 67 (January), s. 77-99.
207. Ross A. (1995), *Job Related Tension Budget Emphasis and Uncertainty a Research Note*, "American Accounting Research", 6(1), s. 1-11.
208. Ryals L. (2005), *Making Customer Relationship Management Work: The Measurement and Profitable Management of Customer Relationships*, "Journal of Marketing", Vol. 69 Issue 4, s. 252-261.
209. Sadowska T. (1999), *Uwzględnianie inflacji w budżetowaniu wyniku finansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 53, SKwP, Warszawa, s. 127-136.
210. Sawicki K. (2007), *Wykorzystanie rachunkowości w budżetowaniu przychodów i kosztów jednostki gospodarczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 39 (95), SKwP, Warszawa, s. 77-94.
211. Scapens R. W., Ezzamel M., Burns J., Baldvinsdottir G. (2003), *The Future Direction of UK Management Accounting Practice*, CIMA Publishing, Elsevier, Amsterdam, Boston, London.
212. Schonberger R. J. (1980), *MIS Design: A Contingency Approach*, "MIS Quarterly", Vol. 4 Issue 1, s. 13-20.
213. Sharma D. S. (2002), *The differential effect on environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels*, "Management Accounting Research", Vol. 13 Issue 1, s. 101-130.
214. Shields J. F., Shields M. D. (1998), *Antecedents of participative budgeting*, "Accounting, Organizations and Society", Vol. 23 No. 1, s. 49-76.
215. Sierpińska M., Niedbała B. (2003), *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
216. Simons R. (1995), *Levers of Control*, Harvard Business School Press, Boston.
217. Sławińska M., Witczak H. (2012), *Podstawy metodologiczne prac doktorskich w naukach ekonomicznych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, wydanie II zmienione, Warszawa.
218. Sobańska I. (2000), *Zmiany w systemie rachunku kosztów ZPB Boruta S.A. dla potrzeb procesu budżetowania*, [w:] W. Krawczyk [red.], *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Finansami, Kraków, s. 209-219.
219. Sobańska I. (red. nauk.), Czarnecki J., Wnuk-Pel T. (2009), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
220. Sobańska I. (red. nauk.), Czajor P., Czarnecki J., Kabalski P., Michalak J., Michalak M., Wnuk-Pel T. (2010a), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
221. Sobańska I., Szychta A., Świderska G. K., Kabalski P. (2010b), *Rachunkowość zarządcza a controlling*, „Rachunkowość", Nr 3, s. 59-62.
222. Spendolini M. J. (1992), *The Benchmarking Book*, American Management Association, New York.
223. Stachak S. (2013), *Podstawy metodologii badań naukowych*, Difin, Warszawa.

224. Stoner J. A. F., Freeman R. E., Gilbert Jr. D. R. (2001), *Kierowanie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
225. Supanvanij J. (2011), *Performance Measurement and Derivatives Usage*, "International Journal of Business Research", Vol. 11 Issue 2, s. 230-235.
226. Surmacz A. O., Brojak-Trzaskowska M., Porada-Rochoń M., Lubomska-Kalisz J. (2010), *Budżetowanie i controlling w przedsiębiorstwie*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa.
227. Szablewski A., Pniewski K., Bartoszewicz B. [red.] (2008), *Value Based Management. Koncepcje, narzędzia, przykłady*, Wydawnictwo POLTEXT, Warszawa.
228. Szadziewska A. (2003), *Wybrane zagadnienia z zakresu wykorzystania rachunku kosztów w przedsiębiorstwach działających na terenie Polski i Niemiec*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 12 (68), SKwP, Warszawa, s. 54-65.
229. Szadziewska A. (2002), *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski - stan i kierunki zmian*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 9 (65), SKwP, Warszawa, s. 90-112.
230. Szczęsny W., Śliwa J. (2010), *Budżetowanie operacyjne, finansowe i kapitałowe w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
231. Szulc B. (1969), *Statystyka dla ekonomistów. Tom I. Opis statystyczny*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, wydanie III, Warszawa.
232. Szychta A. (1998a), *Budżetowanie kosztów w przekroju działań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 46 specjalny, SKwP, Warszawa, s. 197-206.
233. Szychta A. (1998b), *Metodologiczne aspekty budżetowania*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 44, SKwP, Warszawa, s. 62-80.
234. Szychta A. (1998c), *W kierunku nowych generacji rachunku kosztów działań*, [w:] *Rachunkowość u progu XXI w.*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa, s. 361-382.
235. Szychta A. (1999), *Współczesne tendencje w zakresie budżetowania operacyjnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 50, SKwP, Warszawa, s. 155-168.
236. Szychta A. (2000a), *Kiedy budżetowanie operacyjne przynosi korzyści*, „Rachunkowość", nr 8, s. 470-474.
237. Szychta A. (2000b), *Zarządzanie bez budżetowania operacyjnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 1 (57), SKwP, Warszawa, s. 97-109.
238. Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
239. Szychta A. (2012a), *Rola równań czasowych w rachunku kosztów działań sterowanym czasem*, „Przegląd Organizacji", Nr 9, s. 33-36.
240. Szychta A. (2012b), *Zarys rozwoju rachunkowości zarządczej w zachodnich krajach Europy kontynentalnej*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski [red.], *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 111-149.
241. Śnieżek E., Wiatr M. (2011), *Interpretacja i analiza przepływów pieniężnych. Ujęcie sprawozdawcze i menedżerskie*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa.
242. Tiessen P., Waterhouse J. H. (1978), *The Contingency Theory of Managerial Accounting: A Comment*, "Accounting Review", Vol. 53 Issue 2, s. 523-529.
243. Tkaczuk M., Karpa A. (2000), *Budżetowanie działalności podmiotu gospodarczego na przykładzie wspólnot mieszkaniowych*, [w:] W. Krawczyk [red.], *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Finansami, Kraków, s. 263-271.
244. Todman C. (2011), *Projektowanie hurtowni danych*, Wydawnictwo HELION, Gliwice.
245. Uyar A. (2009), *An Evaluation of Budgeting Approaches: Traditional Budgeting, Better Budgeting, And Beyond Budgeting*, "Journal of Academic Studies", Vol. 11 Issue 42, s. 113-130.
246. Walińska E., Urbanek P. [red.] (2000), *Rachunkowość zarządcza*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Łódź.

247. Wermut J. (1995), *Rachunkowość zarządcza. Rachunek kosztów i wyników w podejmowaniu decyzji*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk.
248. Wędzki D. (2003), *Strategie płynności finansowej – przepływy pieniężne a wartość dla właścicieli*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
249. Wheatley M. (1999), *Leadership and the New Science*, Berrett-Koehler Publishers, San Francisco.
250. Winiarska K. (1999), *Wykorzystanie budżetów kosztów i przychodów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 53, SKwP, Warszawa, s. 155-165.
251. Wnuk T. (2000), *Organizacja procesu budżetowania na przykładzie przedsiębiorstwa odzieżowego,* [w:] W. Krawczyk [red.], *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Wydział Zarządzania Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Finansami, Kraków, s. 272-279.
252. Wnuk-Pel T. (2011), *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
253. Wypych M. (2014), *Ekonomiczna wartość dodana w małych spółkach giełdowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług Nr 111.

## Źródła internetowe


1. *Nearly Half of Companies Unprepared to Foresee and Deal with Sudden, Non-Financial Types of Risk, Study Concludes* (2002), http://www.answerthink.com/news_and_events/press_release_2002_detail.asp?iden=234 (dostęp: 14.04.2002).
2. Beyond Budgeting Round Table (2012), http://bbrt.org (dostęp: 07.02.2012).
3. *Brak danych* (2015), http://www.naukowiec.org/wiedza/metodologia/brak-danych_539.html (dostęp: 26.10.2015).
4. Bunce P. (2007), *Transforming financial planning in small and medium sized companies*, http://bbrt.org/bb-briefing/files/Transforming%20financial%20planning%20in%20SMEs.pdf (dostęp: 15.07.2013).
5. Bunce P., Fraser R., Hope J. (2002), *Beyond Budgeting White Paper*, http://bbrt.org/bb-briefing/files/BBRTWhitepaper_Jun02.pdf (dostęp: 16.07.2013).
6. Bunce P., Fraser R., Hope J. (2004), *Beyond Budgeting White Paper. The Principles of Beyond Budgeting*, http://bbrt.org/bb-briefing/files/White%20Paper-Nov04-02.pdf (dostęp: 17.07.2013).
7. CAM-I (2013), *Consortium of Advanced Management International CAM-I*, http://www.cam-i.org/ (dostęp: 19.06.2013).
8. *Wirtualna hurtownia danych Intersolv* (2013), http://www.computerworld.pl/artykuly/292993/Wirtualna.hurtownia.danych.Intersolv.html (dostęp: 16.09.2013).
9. *Co to jest CMS (System Zarządzania Treścią) i czy jest mi potrzebny?* (2016), http://sukcesstrony.pl/co-to-jest-cms (dostęp: 07.03.2016).
10. *Czym jest system ERP?* (2016), http://www.light-erp.pl/systemy-informatyczne-dla-firm/czym-jest-system-erp (dostęp: 07.03.2016).
11. *Mr Bjarte Bogsnes* (2013), https://www.duedil.com/director/904130238/bjarte-bogsnes (dostęp: 03.04.2013).
12. *Dylematy statystyka – braki danych w badaniach społecznych* (2015), http://statystykawbiznesie.pl/praca/dylematy-statystyka-braki-danych-w-badaniach-spolecznych (dostęp: 26.10.2015).
13. *Skala interwałowa* (2015), http://mfiles.pl/pl/index.php/Skala_interwa%C5%82owa (dostęp: 23.10.2015).
14. Gołębiewski Ł., Waszczyk P. (2014), *Łagodna erotyka i Dan Brown przyciągnęły kupujących*, http://archiwum.rp.pl/artykul/1242813-Lagodna-erotyka-i-Dan-Brown-przyciagnely-kupujacych.html (dostęp: 16.09.2015).
15. Hackett Benchmarking Solutions (2002), http://www.thgi.com/pprfax.htm (dostęp: 14.04.2002).
16. Hall R. W. (2007), *Eliminating the Budget: Park Nicollet Health Services*, http://bbrt.org/bb-briefing/files/Park%20Nicollet.pdf (dostęp: 09.07.2013).
17. *Histogram* (2015), http://www.naukowiec.org/wiedza/statystyka/histogram_764.html (dostęp: 08.10.2015).
18. Hope J. (2008), *The Tortoise (Adapt and Endure) Theory of Management*, http://bbrt.org/bb-briefing/files/BBRTWhitepaper_Tortoise_Oct08_0.pdf (dostęp: 22.07.2013).
19. Hope J. (2009), *Toward the Accountable and Transparent Organization*, http://bbrt.org/bb-briefing/files/Briefing-01%20-%20Toward%20an%20Accountable%20and%20Transparent%20Organization.pdf (dostęp: 19.07.2013).

20. Hope J., Fraser R. (1998), *Measuring Performance in the new organisational model*, http://bbrt.org/bb-briefing/files/CIMA_Jun98.pdf (dostęp: 19.06.2013).
21. Hope J., Fraser R. (1999b), *Budgets: how to manage without them*, http://bbrt.org/bb-briefing/files/AandB2.pdf (dostęp: 18.06.2013).
22. Hope J., Fraser R. (1999c), *Budgets: the hidden barrier to success in the information age*, http://bbrt.org/bb-briefing/files/AandB1.pdf (dostęp: 18.06.2013).
23. Hope J., Fraser R. (2001a), *Beyond Budgeting Questions and Answers*, http://bbrt.org/bb-briefing/files/BBRTWhitepaperQ&A_Oct01.pdf (dostęp: 11.07.2013).
24. Hope J., Fraser R., Bunce P., Röösli F. (2006), *Beyond Budgeting*, http://bbrt.org/bb-briefing/files/Beyond-Budgeting-6.pdf (dostęp: 10.07.2013).
25. Polska Izba Książki (2014), http://www.pik.org.pl (dostęp: 16.09.2014).
26. Panorama Firm (2014), http://panoramafirm.pl (dostęp: 10.09.2014).
27. Stowarzyszenie Wydawców Katolickich (2014), http://swk.pl (dostęp: 16.09.2014).
28. *Systemy Business Intelligence we współczesnym przedsiębiorstwie* (2016), http://nf.pl/manager/systemy-business-intelligence-we-wspolczesnym-przedsiebiorstwie,,11924,87 (dostęp: 08.03.2016).
29. *Wartość* (2016), http://sjp.pwn.pl/sjp/wartosc;2534732.html (dostęp: 04.02.2016).

# Spis tabel

Tabela 1.1. Zestawienie wybranych definicji rachunkowości zarządczej ..... 13
Tabela 1.2. Zestawienie wybranych definicji budżetowania ..... 15
Tabela 1.3. Zestawienie wybranych definicji budżetu ..... 17
Tabela 1.4. Cztery fazy rozwoju rachunkowości zarządczej ..... 18
Tabela 1.5. Perspektywy naukowe badania budżetowania operacyjnego ..... 22
Tabela 1.6. Cykl budżetowania w przedsiębiorstwie ..... 35
Tabela 1.7. Zalety i wady budżetów odgórnych i partycypacyjnych ..... 53
Tabela 1.8. Porównanie tradycyjnego budżetowania z budżetowaniem „od zera” ..... 61
Tabela 1.9. Ograniczenia tradycyjnego budżetowania ..... 73
Tabela 2.1. Zasady Beyond Budgeting ..... 79
Tabela 2.2. Uszczegółowienie zasad Beyond Budgeting ułatwiających przeprowadzanie ciągłego procesu adaptacyjnego ..... 82
Tabela 2.3. Zasady radykalnej decentralizacji, stosowane przez przedsiębiorstwa, które wdrożyły koncepcję Beyond Budgeting ..... 87
Tabela 2.4. Wybrane zmiany wprowadzone w przykładowych przedsiębiorstwach w celu odejścia od stosowania budżetowania operacyjnego ..... 100
Tabela 2.5. Przykłady barier wdrożenia prognozowania kroczącego ..... 111
Tabela 2.6. Podstawowe charakterystyki rachunku ABC i systemu ABM ..... 121
Tabela 2.7. Różnice między budżetowaniem tradycyjnym a ABB ..... 124
Tabela 2.8. Narzędzia Beyond Budgeting – cele stosowania oraz sposoby, w jakie budżetowanie ogranicza ich efektywność ..... 140
Tabela 3.1. Procentowy rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie o wielkość badanych wydawnictw (mierzonej średnimi rocznymi przychodami ze sprzedaży za ostatnie 3 lata)..... 165
Tabela 3.2. Kategorie stanowisk, zajmowanych przez respondentów badania ..... 166
Tabela 3.3. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o przyczyny niestosowania budżetowania operacyjnego ..... 168
Tabela 3.4. Dane metryczkowe respondentów, którzy zaznaczyli, że w wydawnictwach przez nich reprezentowanych jest stosowane budżetowanie operacyjne ..... 169
Tabela 3.5. Analiza długości trwania (w dniach) opracowywania budżetu głównego przedsiębiorstwa ..... 170
Tabela 3.6. Natężenia liczebności na jednostki długości przedziałów ..... 171
Tabela 3.7. Analiza za pomocą miar pozycyjnych długości trwania (w dniach) opracowywania budżetu głównego przedsiębiorstwa ..... 173
Tabela 3.8. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o stosowane metody budżetowania .. 175
Tabela 3.9. Częstotliwość stosowania poszczególnych metod budżetowania ..... 176
Tabela 3.10. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o dopuszczalność tworzenia nowych zespołów zadaniowych z odrębnymi budżetami w trakcie trwania okresu realizacji budżetu . 178
Tabela 3.11. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o dopuszczalność wprowadzania korekt do budżetu głównego w trakcie trwania jego realizacji ..... 179
Tabela 3.12. Procentowy rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie o przeciętną częstotliwość wprowadzania korekt do budżetu podczas jego realizacji ..... 181
Tabela 3.13. Procentowy rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie o stosowanie analizy odchyleń do wyznaczania wysokości premii ..... 182

Tabela 3.14. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o poziom jawności danych budżetowych ..... 183
Tabela 3.15. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o zakres zmian względem procesu budżetowania operacyjnego, które są planowane do wdrożenia w wydawnictwach w ciągu najbliższych dwóch lat (od momentu przeprowadzenia badania) ..... 185
Tabela 3.16. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o stosowane (lub planowane do wdrożenia) instrumenty rachunkowości zarządczej ..... 188
Tabela 3.17. Rozkład stosowania poszczególnych instrumentów wspomagających zarządzanie wydawnictwem ..... 189
Tabela 3.18. Odpowiedzi respondentów na pytanie o poziom przewidywalności elementów otoczenia wydawnictwa ..... 191
Tabela 3.19. Uzupełnione odpowiedzi respondentów na pytanie o poziom przewidywalności elementów otoczenia wydawnictwa ..... 192
Tabela 3.20. Analiza odpowiedzi respondentów na pytanie o poziom przewidywalności elementów otoczenia wydawnictwa ..... 193
Tabela 3.21. Analiza odpowiedzi respondentów na pytanie o poziom przewidywalności poszczególnych elementów otoczenia wydawnictwa ..... 194
Tabela 3.22. Poziom jawności danych budżetowych ..... 199
Tabela 3.23. Podsumowanie weryfikacji hipotez badawczych ..... 205
Tabela 4.1. Stosowalność zasad koncepcji Beyond Budgeting w wydawnictwach wdrażających ideę hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego ..... 272
Tabela 4.2. Sposoby realizacji celów hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie ..... 274

# Spis rysunków

Rysunek 1.1. Związki między celami strategicznymi, długookresowymi celami przedsiębiorstwa a budżetowaniem i kontrolą ... 30
Rysunek 1.2. Fazy procesu budżetowania ... 35
Rysunek 1.3. Kryteria wyodrębniania centrów odpowiedzialności ... 37
Rysunek 1.4. Rodzaje odchyleń składających się na odchylenie od budżetu wyniku ze sprzedaży produktów ... 40
Rysunek 1.5. Proces tworzenia budżetu ... 41
Rysunek 1.6. Przykładowy proces przygotowywania rocznego budżetu przedsiębiorstwa ... 42
Rysunek 1.7. Przykładowy schemat przebiegu procesu budżetowania w przedsiębiorstwie ... 43
Rysunek 1.8. Przykładowa struktura budżetu głównego jednostki gospodarczej ... 47
Rysunek 1.9. Całościowy budżet przedsiębiorstwa ... 48
Rysunek 1.10. Kwartalne budżetowanie kroczące ... 57
Rysunek 1.11. Etapy budżetowania kwartalnego ... 58
Rysunek 2.1. Zasady Beyond Budgeting umożliwiające przeprowadzanie ciągłego procesu adaptacyjnego ... 82
Rysunek 2.2. Kroki odejścia od budżetowania operacyjnego ... 93
Rysunek 2.3. Ciągły proces przeglądu dokonań ... 96
Rysunek 2.4. Sposób, w jaki narzędzia wspomagające zarządzanie pomagają kierownikom frontowym ... 105
Rysunek 2.5. Roczne i dwuletnie prognozy kroczące przygotowywane co trzy miesiące ... 109
Rysunek 2.6. Schemat zbilansowanej karty wyników ... 114
Rysunek 2.7. Zasady organizacji zorientowanej na strategię ... 115
Rysunek 2.8. Zarządzanie strategią: cztery procesy ... 116
Rysunek 2.9. Model oceny oddziału przedsiębiorstwa ... 117
Rysunek 2.10. Etapy rachunku kosztów działań ... 122
Rysunek 2.11. Przykłady zastosowanie EVA w procesach zarządzania przedsiębiorstwem ... 127
Rysunek 2.12. Sposoby osłabiania skuteczności narzędzi Beyond Budgeting przez budżetowanie ... 140
Rysunek 3.1. Model graficzny relacji (wpływu czynników warunkujących) wyrażonych w hipotezach badawczych ... 149
Rysunek 4.1. Schemat organizacyjny wydawnictwa edukacyjnego XYZ Sp. z o.o. ... 210
Rysunek 4.2. Uproszczona struktura budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o. ... 219
Rysunek 4.3. Schemat budżetów działowych budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o. ... 220
Rysunek 4.4. Wykaz budżetów uzupełniających budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o. ... 221
Rysunek 4.5. Struktura budżetów części finansowej budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o. ... 221
Rysunek 4.6. Narzędzia proponowane do wykorzystywania w celu maksymalizowania wartości wydawnictwa dla jego właścicieli ... 228
Rysunek 4.7. Etapy sporządzania zbilansowanej karty wyników w wydawnictwie ... 230
Rysunek 4.8. Przykładowy fragment mapy strategii wydawnictwa ... 234
Rysunek 4.9. Przykładowy fragment perspektywy finansów w zbilansowanej karcie wyników dla wydawnictwa ... 235

Rysunek 4.10. Przykładowy fragment perspektywy klienta w zbilansowanej karcie wyników dla wydawnictwa ... 237
Rysunek 4.11. Przykładowy fragment perspektywy procesów wewnętrznych w zbilansowanej karcie wyników dla wydawnictwa ... 239
Rysunek 4.12. Przykładowy fragment perspektywy nauki i rozwoju w zbilansowanej karcie wyników dla wydawnictwa ... 240
Rysunek 4.13. Uproszczony schemat procesu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie zgodny z założeniami hybrydowego modelu budżetowania ... 244
Rysunek 4.14. Struktura budżetu głównego wydawnictwa zgodnie z hybrydowym modelem budżetowania ... 248
Rysunek 4.15. Przykładowy schemat budżetów działowych budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o. ... 249
Rysunek 4.16. Przykładowa struktura budżetów uzupełniających budżetu głównego wydawnictwa XYZ Sp. z o.o. ... 251
Rysunek 4.17. Urzeczywistnienie idei zarządzania wartością w wydawnictwie według koncepcji hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego ... 252
Rysunek 4.18. Idea przykładowego systemu motywacyjnego spójna z hybrydowym modelem budżetowania w wydawnictwie ... 254
Rysunek 4.19. Idea rachunku kosztów działań sterowanego czasem ... 259
Rysunek 4.20. Proponowane przedmioty benchmarkingu stosowanego w ramach hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie ... 261
Rysunek 4.21. Zarządzanie relacjami z klientami w hybrydowym modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie ... 263
Rysunek 4.22. Proponowane, podstawowe rodzaje analiz w ramach stosowania hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie ... 264
Rysunek 4.23. Zakres przedmiotowy prognozowania kroczącego, zgodnie z koncepcją hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie ... 266
Rysunek 4.24. Potencjalne efekty analiz wyników prognoz, zgodnie z hybrydowym modelem budżetowania operacyjnego w wydawnictwie ... 267
Rysunek 4.25. System informacyjny wydawnictwa jako narzędzie integrujące wszystkie instrumenty stosowane w ramach hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego ... 268
Rysunek 4.26. Główne fazy wdrożenia hybrydowego modelu budżetowania operacyjnego w wydawnictwie ... 277

# Spis wykresów

Wykres 3.1. Procentowy rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie o edukacyjny charakter wydawnictwa, w którym pracują ..... 163
Wykres 3.2. Procentowy rozkład odpowiedzi respondentów na pytanie o dopuszczanie rozwoju wydawnictwa przez akwizycje..... 164
Wykres 3.3. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o stosowanie w wydawnictwie budżetowania operacyjnego ..... 167
Wykres 3.4. Histogram – rozkład długości czasu przeznaczanego na budżetowanie..... 172
Wykres 3.5. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o sposób wspierania budżetowania przez nowe technologie..... 174
Wykres 3.6. Procentowy rozkład odpowiedzi na pytanie o stosowanie analizy odchyleń do wyznaczania wysokości premii – dalsza analiza..... 182
Wykres 3.7. Rozkład stosowania poszczególnych instrumentów wspomagających zarządzanie wydawnictwem ..... 190
Wykres 3.8. Fragment wykresu funkcji opisującej zależność długości czasu trwania opracowywania budżetu od postrzeganej niepewności otoczenia ..... 205