

Koncepcja *Beyond Budgeting*, jako alternatywa dla tradycyjnego budżetowania

Agnieszka Zniszczoł
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Streszczenie:

Już od dłuższego czasu budżetowanie tradycyjne uchodzi za kosztowne i mało efektywne narzędzie zarządzania. Ponadto, słabe dostosowanie do strategii przedsiębiorstwa oraz aktualnych warunków spowodowało poszukiwanie nowych rozwiązań, pozbawionych wad tradycyjnego podejścia. Beyond Budgeting pozwala na zmianę sposobu zarządzania organizacjami i budżetami w dynamicznym środowisku, gdzie elastyczność sprzyja podniesieniu poziomu konkurencyjności w celu utrzymania stabilnej pozycji na rynku. System planowania i kontroli jest kluczowym elementem do prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa, dlatego też wymaga wdrożenia skutecznego i sprawnego podejścia, które zapewni optymalne wyniki finansowe nawet w trudnych warunkach. Celem artykułu jest przedstawienie koncepcji Beyond Budgeting jako alternatywy dla tradycyjnego budżetowania. W artykule przedstawiono wady i zalety tradycyjnego budżetowania, istotę, zasady, narzędzia Beyond Budgeting oraz możliwe kierunki dalszych badań.

Słowa kluczowe: Beyond Budgeting, budżetowanie, koordynacja, zasoby, kluczowe wskaźniki efektywności

Kod JEL: G31

1. Wprowadzenie

Budżetowanie jest określane mianem instrumentu zarządzania, wspomagającym uzyskanie zamierzonych celów. Praktykowane od lat w większości przedsiębiorstw coraz częściej staje się obiektem krytyki, jako działanie mało wydajne i nie przynoszące pożądanych efektów. Mimo tego, wciąż należy do najpopularniejszych i najczęściej wybieranych rozwiązań wspomagających obszar planowania i kontroli przedsiębiorstwa. Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie koncepcji *Beyond Budgeting*, jako alternatywy dla tradycyjnego budżetowania.

Warto na samym początku wyjaśnić, co oznacza budżetowanie i na czym polega. W tabeli 1 przedstawione zostały przykładowe definicje terminu „budżetowanie” według wybranych autorów.

Tab. 1. Definicje budżetowania wybranych autorów

Autor	Definicja
Świdarska, 2010	Budżet jest wyrazem planu działania jednostki gospodarczej, prezentuje sposób alokacji zasobów w formie ilościowej (jednostki naturalne) i/lub wartościowej (jednostki pieniężne), jest sporządzany w przedsiębiorstwie na okres roku, bądź okresy krótsze, przyjęty (zaakceptowany) do realizacji, stworzony i realizowany przy udziale pracowników poszczególnych szczebli zarządzania, na bieżąco kontrolowany oraz modyfikowany.
Kisielnicki, Turyna, 2012	System planowania i budżetowania jest ściśle powiązany z systemem rachunkowości przedsiębiorstwa, przede wszystkim poprzez system gromadzenia wymiany i przetwarzania oraz analizowania danych pomiędzy rachunkowością a funkcjami controllingu.
Nowak, Nita, 2010	Budżetowanie stanowi metodę zarządzania przedsiębiorstwem. Poprzez budżetowanie dokonuje się przełożenia nadrzędnych celów przedsiębiorstwa oraz służących ich realizacji planów działań na postać standardów

	wartościowych. (...) W końcowym rezultacie budżetowanie w przedsiębiorstwie pozwala zarządowi ukierunkować poczynania kierownictwa jednostek organizacyjnych na efektywną realizację celów przedsiębiorstwa.
--	--

Zródło: opracowanie własne.

Podsumowując treści zawarte w powyższej tabeli, budżetowanie, czyli planowanie operacyjne, w teorii można określić jako rezultat skonsolidowanych planów danej jednostki gospodarczej, wskazując sposób realizacji wyznaczonych celów dzięki przełożeniu strategii na cele operacyjne. Tradycyjne budżetowanie niesie za sobą kilka korzyści, o których warto wspomnieć. Wyznaczenie określonych ilości i wartości zasobów do wykorzystania przyczynia się do realizacji planowania, co przekłada się na określenie przyszłego stanu jednostki. Jest to przede wszystkim klucz do zwiększenia stabilności finansowej przedsiębiorstwa poprzez dosyć szczegółowe wyznaczenie przyszłych kosztów oraz przychodów. W ten sposób kierownicy mają możliwość rozporządzenia optymalnej alokacji posiadanych środków i tym samym zapewnienia bezpieczeństwa finansowego na najbliższy okres.

Jest to także m. in. proces zorientowany na identyfikację tzw. wąskich gardeł. Można zatem ustalić, które obszary wymagają zmian, w jakim stopniu i zakresie. Taki system wskazuje, który dział przyczynił się do zrealizowania wyznaczonych zamierzeń lub odchyleń, dzięki czemu otrzymujemy informację, czy należy przyznać ewentualną premię, czy też nie. Budżetowanie jest zatem procesem składającym się z poszczególnych etapów takich jak: planowanie, kształtowanie, akceptacja i kontrola rozdziału posiadanych zasobów wyrażonych wartościowo lub ilościowo (Maślanka, 2014). Ostatni etap zawiera w sobie m.in. analizę odchyleń, której następstwem są czynności prowadzące do korygowania alokacji zasobów, aby w przyszłości uzyskać pożądane wyniki. Analiza odchyleń wartości rzeczywiście zrealizowanych i standardowych wskazuje ocenę efektywności działań kierownictwa. Odchylenia można wyliczać w różnorodny sposób, odnosząc się do np. cen materiałów, stawki robocizny, ogółu kosztów wydziałowych (pośrednich produkcji), zużycia i innych. Aby móc dokonać poprawnych obliczeń, powinniśmy mieć do dyspozycji dane dotyczące rzeczywistych, planowanych, w tym standardo-

wych wartości, a także związanych z nimi normami. Ustalając normy zużycia czynników produkcji, należy kierować się przede wszystkim technologicznymi aspektami, tzn. wymaganą ilością materiałów, liczbą przepracowanych godzin, niezbędnym czasem pracy maszyn i urządzeń, aby wytworzyć produkt. Dokonując analizy odchyleń, modelowo podstawia się różnicę wartości standardowych i rzeczywistych (Bednarski i Waśniewski, 1996).

Budżetowanie w dużej mierze przyczynia się do kompleksowego wyznaczenia wewnętrznych zagrożeń oraz możliwości jednostki, bowiem zaangażowane zostają wszystkie działy jednostki. Celem budżetowania jest szczególnie racjonalna alokacja zasobów oraz dostosowanie działań do założonych zamierzeń, co również należy postrzegać jako zalety takiego narzędzia. Przedsiębiorstwa, w zależności od potrzeb, sporządzają poszczególne budżety częściowe, np. budżet sprzedaży, produkcji, zużycia materiałów, zaopatrzenia materiałowego, robocizny bezpośredniej, budżet kosztów wytworzenia produktów sprzedanych, planowane sprawozdanie przepływów pieniężnych, odpowiednio dzieląc je na część operacyjną i finansową. Opierając się na uzyskanych wynikach, można w różnorodny sposób badać kondycję jednostki oraz opłacalność działań, np. za pomocą wskaźników takich jak rentowność sprzedaży (Dittmann, Szabela-Pasierbińska, Dittmann i Szpulak, 2009). Budżetowanie umożliwia kompleksowe zarządzanie przedsiębiorstwem, wspomagającym podejmowanie decyzji.

2. Wady tradycyjnego budżetowania

Szereg powyżej wymienionych właściwości może wskazywać na to, że tradycyjne budżetowanie jest dobrym rozwiązaniem pozwalającym na wielowymiarowe planowanie i kontrolę, jednak warto podkreślić jego wady.

Pierwszą i najważniejszą niedoskonałością tradycyjnego budżetowania jest praco- i czasochłonność, w szczególności, gdy rozpatrujemy duże przedsiębiorstwa. Wszelkie zaangażowanie w budżetowanie zajmuje średnio 20% czasu pracy managerów. Na podstawie danych badań przeprowadzonych przez Carnfield School of Management, aż 80% podmiotów gospodarczych nie jest zadowolonych z efektów, jakie przynosi budżetowanie (Neely, Boume i Adams, 2003). Koordynacja i uzgodnienie wszystkich danych wraz z poprawkami może trwać nawet

kilka tygodni. (Libby i Lindsay, 2007). Kolejnym utrudnieniem jest nastawienie osób zaangażowanych w tworzenie budżetu. Coraz częściej postrzega się budżetowanie jako zbędny obowiązek oraz marnotrawstwo czasu, który można by produktywniej wykorzystać. W przypadku działu finansowo-księgowego, mobilizacja do tworzenia wartościowego budżetu maleje zwłaszcza podczas zamknięcia okresu obrotowego i podatkowego.

Najbardziej pracochłonną metodą budżetowania okazuje się budżetowanie oddolne (ang. *bottom-up budgeting*). Takie podejście opiera się na zaangażowaniu pracowników i kierowników wszystkich szczebli. Kolejno tworzy się budżety cząstkowe, które następnie podlegają konsolidacji. Wprawdzie metoda ta wpływa na wzrost motywacji i sprzyja większemu stopniu realności założeń oraz dostosowaniu do poszczególnych potrzeb, jednak korzyści są niewymierne wobec olbrzymich nakładów czasu na opracowanie jednej, całościowej wersji budżetu oraz ryzyka powierzenia tak ważnego procesu osobom o niskim doświadczeniu i możliwie niedostatecznym poziomie kompetencji. Budżetowanie oddolne znajduje zastosowanie w dużych przedsiębiorstwach, gdzie decentralizacja zarządzania jest wręcz konieczna (Lazar, 2013).

Kolejnym argumentem, przemawiającym za tym, że budżetowanie nie do końca jest skutecznym sposobem na ocenę działań pracowników i kierowników, jest fakt, że powstałe odchylenia często nie są wynikiem działań pracowników. Zmianie może ulec szereg czynników, m.in. ceny towarów i materiałów. Nie zawsze można znaleźć innego dostawcę niezbędnych zasobów, który zaoferowałby równie atrakcyjną cenę jak poprzedni kooperant. Nagły spadek sprzedaży również może okazać się uwarunkowany wieloma zewnętrznymi czynnikami, na które kierownicy lub podlegający im pracownicy nie mają wpływu. Budżety aktualizowane są stosunkowo rzadko, niekiedy raz w roku, co nie odpowiada aktualnym warunkom, zwłaszcza, jeśli te ulegają częstym zmianom (Norkowski, 2014). W ostatnim czasie zauważono skrócenie cyklu życia produktów, co oznacza wymuszenie obniżenia kosztów stałych i marż (Soliwoda, 2011). Zastosowanie budżetowania okazuje się więc niewystarczającym narzędziem do sprawnego planowania i wdrażania zmian w dynamicznie zmieniających się warunkach.

W kontekście motywacji pracowników oraz dostosowania do aktualnej sytuacji jednostki, szcze-

gólnie nietrafione okazuje się budżetowanie odgórne (ang. *top-down budgeting*). Podstawowe założenia tej metody obejmują tworzenie budżetu poprzez osoby zarządzające najwyższego szczebla. Poprzez taki rodzaj podejścia, cele dla niższych szczebli ustalane są według odgórnych ustaleń, pozostawiając znikome pole manewru. W ten sposób szansa na różnego rodzaju usprawnienia zostaje dosyć ograniczona. Co więcej, narzucone cele mogą być zbyt wygórowane, bądź też z czasem stać się nieaktualne. Z drugiej strony, budżetowanie odgórne sprawdza się w małych przedsiębiorstwach lub rozpoczynających swoją działalność. Mimo kilku wad, godnym uwagi jest także fakt przyspieszenia całego procesu.

W największym stopniu wadliwym narzędziem jest tutaj budżetowanie przyrostowe, opierające się na danych z poprzednich okresów, co w praktyce sprowadza się do tzw. „usztynienia” postaw, niewielkiego stopnia zmian i wdrażanych usprawnień. Szablonowy proces planowania polega zazwyczaj na wykorzystaniu wartości z poprzednich okresów, a następnie skorygowaniu o odchylenia na podstawie danych historycznych oraz inne wskaźniki, np. wynikające z inflacji, zmiany kursu walut itp. Takie podejście jest nieefektywne, zmniejsza także kreatywność, sprzyja popełnianiu podobnych błędów jak w przeszłości, a zatem nie spełnia swojej funkcji (Nowak i Nita, 2010).

Ponadto, budżetowanie jest mało elastyczne w dynamicznie zmieniających się warunkach, gdzie wymagana jest bieżąca aktualizacja celów oraz zmienność alokacji środków. Skuteczne jest właściwe wykorzystanie nadarżających się okazji, jeżeli tylko sytuacja przedsiębiorstwa na to pozwala. Wadą tradycyjnego budżetowania jest więc niedostateczne dostosowanie do bieżących zmian, nie tylko wewnątrz przedsiębiorstwa, ale też mając na uwadze otoczenie i zmienne cele wybranych grup interesariuszy. W środowisku charakteryzującym się wysokim stopniem zmienności, konkurencyjnym, wymagającym ciągłego dostosowywania się do potrzeb klientów, budżet okazuje się narzędziem o mniejszej użyteczności, a nawet ograniczającym rozwój.

Obecnie istnieje szereg różnych narzędzi zarządzania, oferujących rozwiązania dostosowane do nawet najbardziej wymagających potrzeb. W jednostkach, w których zaniechano proces tworzenia budżetów, odnotowano znaczną oszczędność czasu zarówno kierowników, jak i pracowników niższego szczebla zaangażowanych w opracowywanie budżet-

tów już w pierwszym roku po odstąpieniu od budżetowania. Nadal jednak brak danych potwierdzających długoterminowe korzyści wynikające z takiej decyzji. Długoterminowe korzyści wynikające z zastosowanych narzędzi powinny być sprawą priorytetową, dlatego też w konkurencyjnym środowisku kładzie się nacisk na odpowiedzialność związaną z wywiązywaniem się z powierzonych czynności oraz sprawność i skuteczność procesu decyzyjnego (Red, 2009).

W kontekście rynku kapitałowego, współczesne przedsiębiorstwa ukierunkowane są na generowanie wartości, aby w ten sposób przyciągnąć jak największą liczbę akcjonariuszy. Coraz większą uwagę zwraca się na wartości niematerialne i prawne, m. in. wartość firmy, relacje z klientami. Budżety w dużej mierze stosowane są w celu obniżenia kosztów, zamiast wykorzystania możliwości w obszarze tworzenia wartości niematerialnych (Kaplan, 2006).

Ze względu na szereg niedoskonałości tradycyjnego budżetowania, coraz częściej poszukuje się nowych narzędzi, które zapewniłyby współmierne korzyści wobec poniesionych nakładów. Warto mieć jednak na uwadze, że w zakresie tradycyjnego budżetowania wdrożono liczne innowacje oraz dąży się lepszych praktyk, np. skuteczniejsze podziały budżetów wybranych obszarów, procesów, produktów. Unika się najmniej efektywnych opcji, tj. budżetowania przyrostowego. Współcześnie przedsiębiorcy dbają także o solidny system motywacyjny, ponieważ to od starań i wysiłku w dużej mierze zależy sukces przedsiębiorstwa. Opracowanie nowego budżetu opiera się na idei poprawie wyników z poprzednich okresów. Tradycyjne budżetowanie jest sprawdzonym narzędziem praktykowanym od lat, jednak dzisiejsze przedsiębiorstwa, zwłaszcza funkcjonujące w zmiennym środowisku, poszukują nowych opcji. Jednym z sugerowanych rozwiązań jest koncepcja *Beyond Budgeting*.

3. Geneza koncepcji *Beyond Budgeting*

Wady budżetowania zaczęto dostrzegać około lat 70. XX wieku. Rosnąca krytyka przyczyniła się do poszukiwań nowych rozwiązań, pozbawionych wad tradycyjnego podejścia. Anglojęzyczna *Beyond Budgeting* nazwa odnosi się do zarządzania bez budżetowania operacyjnego. Początki tej koncepcji związane są objęciem kierownictwa w Svenska Handelsbanken przed dr Jana Wallandera. W zwią-

ku z licznymi problemami finansowymi, zdecydowano się na zmianę kierownictwa. Nowy dyrektor naczelny wprowadził rewolucyjną zmianę – odtąd zarządzanie bankiem miało odbywać się z pominięciem tradycyjnego budżetu. Cały proces obejmujący planowanie, kontrolę i premiowanie został zmieniony. Skupiono się głównie na klientach zamiast na produktach. Zastosowano decentralizację zarządzania oraz przyznano większe pole decyzyjne kierownikom niższego szczebla, kulturę nieustannego doskonalenia wraz z ukierunkowaniem na rozwój pracowników, integrację, skuteczniejszy system motywacyjny. Według nowej metody cele ustala się na bieżąco. Podlegają one sprawnej weryfikacji i doskonaleniu, a przede wszystkim dostosowaniu do aktualnych, zmieniających się warunków.

Tradycyjne budżetowanie zastąpiono kwartalnym prognozowaniem krocącym, które oparto na koordynacji działań i określeniu przepływów pieniężnych. Nie jest to metoda tak szczegółowa, jednak systematyczna. Dostateczna aktualizacja zapewniła elastyczność i ciągłość planowania. Kontrolę i system motywacji oparto na kluczowych wskaźnikach efektywności dokonań (KPI), co zastępuje analizę odchyleń realizacji założeń. Zmiany wprowadzone przez dr Wallandera dotyczyły całego systemu zarządzania przedsiębiorstwem, nie tylko samego budżetowania. Całość zmian okazała się sukcesem i uczyniła Svenska Handelsbanken jedną spośród najlepszych instytucji finansowych w Skandynawii, co przyczyniło się do reorganizacji również w mnóstwie innych przedsiębiorstw (Kowalewski, 2015).

Kolejnym, przełomowym krokiem w kierunku wypracowania koncepcji *Beyond Budgeting* było rozpoczęcie projektu BBRT (ang. *Beyond Budgeting Round Table*) w 1997 roku przez międzynarodowe konsorcjum badawcze CAM-I (ang. *Consortium for Advanced Manufacturing-International*). Dążono wówczas do opracowania zestawu najlepszych praktyk zastosowanych w różnych przedsiębiorstwach, które odstąpiły od tradycyjnego sposobu budżetowania (Kowalewski, 2015). Główną przesłanką było znalezienie optymalnego modelu zarządzania. Misja BBRT brzmi następująco: „transformowanie modeli zarządzania w celu podtrzymywania wzrostu i dobrej kondycji przedsiębiorstw w trudnych i burzliwych warunkach ekonomicznych” (<http://bbrt.org>, 26.02.2016). Skutkiem intensywnych prac badawczych wybranych jednostek organizacyjnych, a tak-

ze publikacji w tym obszarze, było wypracowanie idei *Beyond Budgeting*.

4. Istota i zasady *Beyond Budgeting*

Koncepcja *Beyond Budgeting* jest nowym podejściem umożliwiającym przemodelowanie systemu zarządzania, dzięki czemu usprawnia kompleksowe zarządzanie przedsiębiorstwem, zwłaszcza w dynamicznym środowisku, w którym elastyczność jest kluczowym czynnikiem konkurencyjności i utrzymania stabilnej pozycji na rynku. Przesłanką jest zatem odejście od rocznego, stałego i biurokratycznego narzędzia na rzecz ciągłego i podatnego na adaptację do aktualnych wyzwań i kondycji rozwiązania, dającego większą paletę możliwości.

Dąży się w ten sposób do zwiększenia efektywności poprzez uzyskiwanie realnych rezultatów, zamiast zwykłej realizacji założonego budżetu. Postępowanie odbywa się na zasadzie zrozumiałych wartości i celów z pominięciem szczegółowych zasad i wytycznych budżetu. *Beyond Budgeting* sprzyja większej przejrzystości dzięki zapewnieniu dostępu do informacji nie tylko kierownikom najwyższego szczebla, ale również innym na zasadzie zwiększonego zaufania. Transparentne zarządzanie (ang. *open book management*) jest prostą drogą do utrzymania spójności zdecentralizowanej organizacji. Każdy członek organizacji powinien mieć szybki i łatwy dostęp do zasobów informacyjnych, które są wymagane do podjęcia optymalnej decyzji. Inne podejście wobec pracowników obejmuje także zwiększenie ich swobody w codziennej pracy oraz wspólne ustalanie i weryfikację założeń, zamiast dostosowywania się do odgórnie narzuconych, gotowych planów. Managerowie niższego stopnia powinni aktywnie uczestniczyć w decyzjach dotyczących usprawnień, zysków, jak i wydatków tak, aby osiągnięcie celów operacyjnych i taktycznych stało się przystępniejsze. Ocenie podlegają nie tylko indywidualne, ale i grupowe osiągnięcia. Pracownicy są ponadto wpierani na drodze swojego rozwoju, przykładowo uczestnictwem w różnego rodzaju szkoleniach. Odrzuca się też centralistyczne zarządzanie wieloma procedurami, co znacząco zwiększa elastyczność. Nagradzane zostają rzeczywiste działania i osiągnięcia, a nie wyłącznie ilościowe wykonanie przyjętego uprzednio budżetu. Kontrola następuje nie w tradycyjny sposób, tzn. według odstępstw od planu, ale wedle monitorowania procesów w kontekście wskaźników i trendów.

Działalność przedsiębiorstwa zorientowana jest na podnoszenie poziomu jakości obsługi klienta. Wszystkie cele w organizacji są realne względem bieżących możliwości. W przedsiębiorstwie stosowane są systemy antycypacyjne (ang. *anticipatory systems*), co oznacza, że przynajmniej raz na kwartał sporządza się kroczące prognozy (ang. *rolling forecasts*) obejmujące okres minimalnie jednego roku. Ich zadaniem jest przedstawienie finansowych i pozafinansowych czynników kreujących sukces organizacji. Warto odnieść się nie tylko do sytuacji wewnątrz przedsiębiorstwa, ale opierać cele dostosowane do zewnętrznych uwarunkowań, jak i działalności innych jednostek gospodarczych – mowa tutaj o tzw. benchmarkingu. Cele zostają sformułowane na podstawie osiągnięć konkurencyjnych jednostek tak, aby móc efektywnie działać i odnosić sukcesy na rynku. Roczne założenia zostają zatem zastąpione bieżącą koordynacją reagującą na zachodzące zmiany. Jeżeli zdarzy się sytuacja, w której występuje zwiększone zapotrzebowanie na wybrane zasoby i taki zabieg przyniesie wymierne efekty, wówczas nadarżająca się okazja zostaje wykorzystana, zamiast sztucznego ograniczania zużycia tylko ze względu na zgodność z rocznymi założeniami. Zasoby dobrze jest więc udostępniać wedle modeli wskaźnikowych. Zarządzanie kosztami w organizacji również odbywa się na podstawie wskaźników, których określony poziom ma wspomóc trafne podejmowanie decyzji (Soliwoda, 2011).

Podsumowanie modelu zarządzania według koncepcji *Beyond Budgeting* przedstawia tab. 2.

Tab. 2. Zarządzanie według *Beyond Budgeting*

Czynnik	Wdrożone metody
Cele	Cele zostają ciągle aktualizowane i komparowane z konkurencją.
Nagrody	Premiowanie odbywa się na podstawie rzeczywistych działań i osiągnięć.
Planowanie	Planowanie zostaje dostosowane do bieżącej sytuacji. Stosuje się także kroczące prognozy.
Kontrola	Kontrola zostaje przeprowadzona za pomocą kroczących KPI.
Zasoby i koordynacja	Zasoby zostają określone wedle bieżących potrzeb.
Kultura organizacyjna	Uwaga zostaje skoncentrowana na tworzeniu wartości. Kultura organizacyjna obejmuje lokalną kontrolę planów, jak i założeń.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: www.academy.bbm.pl.

Koncepcja *Beyond Budgeting* nie zakłada rezygnacji z planowania i kontroli, które są niezbędnym elementem zarządzania, ale wdraża je w zupełnie inny niż do tej pory sposób. Tradycyjny, nakazowo-kontrolny system zostaje wyparty przez metodę adaptacyjną. Podejście ma przynieść nie tylko krótkookresowe korzyści w postaci oszczędności np. czasu i kosztów, ale przede wszystkim zapewnić długoterminowe efekty, przekładające się na rozwój przedsiębiorstwa.

5. Narzędzia w zarządzaniu pozabudżetowym

Celem koncepcji *Beyond Budgeting* jest wsparcie ciągłego wykonywania strategicznych analiz prezentujących na bieżąco porównanie sytuacji konkretnego przedsiębiorstwa do ogólnej sytuacji w wybranym sektorze. Do najważniejszych narzędzi można zaliczyć m.in.:

- kluczowe wskaźniki efektywności (KPI),
- kroczące prognozy,
- system premiowania.

Kluczowe wskaźniki efektywności (ang. *Key Performance Indicators*) są zbiorem finansowych oraz niefinansowych wskaźników znajdujących zastosowanie w pomiarze realizacji założonych celów operacyjnych i strategicznych danego przedsiębiorstwa. Jak sama nazwa wskazuje, należy dokonać wyboru jedynie kilku bądź kilkunastu najważniejszych, kluczowych wskaźników (KPI), których pomiar przedstawi rzeczywisty stan przedsiębiorstwa oraz poziom realizacji planów i zamierzeń. Wskaźniki te na bieżąco dostarczają najistotniejszych informacji na temat wykonywanej pracy, związanych z nią kosztami i jakością. Otrzymujemy więc dane dotyczące jedynie węższego obszaru, które są najważniejsze, zamiast informacji dotyczącej całej firmy. Ważnym aspektem jest objęcie aspektów nie tylko finansowych. Na podstawie takich danych można szybko wyciągnąć wnioski i niemalże natychmiastowo podjąć odpowiednie działania modyfikując sposób funkcjonowania jednostki, aby stać się bardziej konkurencyjnym w branży. Wskaźniki służą do wykreowania postawy zorientowanej na wyniki, zakładają ciągłe doskonalenie – są bowiem narzędziem kontroli, planowania, określania priorytetów. Wspomagają zatem proces decyzyjny oraz prowadzą bezpośrednio do szybkiej reakcji na pojawiające się wyzwania. Zasoby organizacji zostają

w ten sposób optymalnie wykorzystane. Zastosowanie zestawu wybranych wskaźników wymaga stałej kontroli, czyli porównań rzeczywistych rezultatów z wyznaczonymi celami. Pomiarów można dokonywać za pomocą narzędzi – MS Excel czy też moduł klasy Business Intelligence. Wdrożenie takich systemów zapewni wczesne ostrzeżenie, szybkość i elastyczność działań. W ten sposób dąży się do zwiększenia możliwości odniesienia sukcesu w dobie dynamicznych zmian w otoczeniu i rosnącej konkurencyjności (Sędziewski, 2013). Ideę i użyteczność danych ilościowych, jakich dostarczają wskaźniki, doskonale oddaje sentencja R. S. Kaplana i D. P. Nortona – „Czego nie można zmierzyć, tym nie można zarządzać” (2001). Kluczowe wskaźniki efektywności znajdują swoje zastosowanie nie tylko w koncepcji *Beyond Budgeting*, ale też w *lean management*.

Dobór wskaźników jest zależny od profilu działalności przedsiębiorstwa i jego rozmiaru. Przede wszystkim zamierzenia firmy powinny być realne, żeby móc osiągnąć wybrane cele. Kolejnym krokiem jest wyznaczenie okresu, w którym pożądana wartość wskaźnika powinna zostać osiągnięta. Formuła powinna również zostać właściwie zdefiniowana, tzn. w kontekście najpilniejszych potrzeb i w tym zakresie wyznaczać wartości do realizacji. Dobór należy oprzeć na możliwościach wpływu pracowników na zmiany, poprzez co zwiększa się poziom ich odpowiedzialności za wyniki. Takie podejście wymaga zaprojektowania odpowiedniego systemu motywacyjnego i premiowania za realne dokonania i osiągnięcia. Poprzez dostarczenie informacji dotyczącej obszarów efektywnych i nieefektywnych, mamy możliwość lepszego dostosowania strategii rozwoju. Kolejną zaletą systemu wskaźników jest szansa prezentacji osiągnięć potencjalnym akcjonariuszom, aby wykazać sprawność i pewność inwestycji w aktywa.

Kluczowe wskaźniki efektywności znajdują wykorzystanie w wielu obszarach, np. finanse, marketing, zarządzanie zasobami ludzkimi itd. Przykładowe wskaźniki wykorzystywane w przedsiębiorstwach prezentują się następująco (Marr, 2013):

- liczba reklamacji,
- wydajność pracowników,
- ilość godzin szkoleń na jednego pracownika,
- czas realizacji zamówień (ang. *lead time*),

- udział nieterminowych lub niekompletnych dostaw,
- absencja chorobowa pracowników,
- stosunek produktów wadliwych do produktów ogółem,
- PPM (ang. *parts per milion*) – miara jakości wskazująca ilość wad na jeden milion,
- wartość odpadu produkcyjnego,
- wyniki audytów 5S – celem jest stworzenie uporządkowanego i jak najlepiej zorganizowanego miejsca pracy,
- poziom rotacji pracowników,
- satysfakcja klientów,
- marża na sprzedaży,
- ROI (ang. *return on investment*) – zwrot z inwestycji,
- wielkość dywidendy na jedną akcję,
- wskaźnik obrotu zapasami,
- udział sprzedaży realizowanej na rynkach zagranicznych,
- liczba pozyskanych nowych klientów,
- koszty złej jakości (ang. *cost of poor quality*, COPC) i wiele innych.

Innym narzędziem *Beyond Budgeting*, tym razem w obszarze planowania, jest prognozowanie krocząca (ang. *rolling forecasting*). Prognozowanie krocząca można zdefiniować jako systematyczne, realistyczne antycypowanie celów, wydarzeń i warunków funkcjonowania jednostki o niezmiennie określonym horyzoncie czasowym (Pawlak, 2012). Istotą jest ciągłe przesuwanie horyzontu prognozowania. Jeżeli zakładamy, że prognoza wykonana jest na okres jednego roku, wówczas aktualizacja prognozy wykonywana jest raz na miesiąc lub kwartał, w zależności od potrzeby przedsiębiorstwa, aby w każdym podokresie (np. miesiąc albo kwartał) mieć dostęp do rocznej prognozy. Stopień szczegółowości jest ściśle skorelowany z założonym horyzontem czasowym – większa szczegółowość występuje wraz z krótszym horyzontem czasowym.

System premiowania w *Beyond Budgeting* można kreować na dowolne sposoby, dostosowując do indywidualnych możliwości i potrzeb. Przykładowy system premii kierownictwa może wyglądać następująco – 70% wagi odnosi się do wyników indywidualnych, a pozostałe 30% do całości przedsiębiorstwa, bądź konkretnych działów. Innym sposobem może być wyznaczona wartość procentowa jako wynagrodzenie za każde zaproponowane uspra-

wienie. Możliwość nagradzania pracowników jest mnóstwo.

Do celów przeglądowych dotyczących przeszłych okresów można generować różnego rodzaju raporty, przykładowo skumulowany raport miesięczny, zawierający zestawienie poszczególnych wyników w porównaniu do miesiąca poprzedniego. Taki raport zapewnia prosty i szybki sposób na przegląd i kontrolę, czy przedsiębiorstwo utrzymuje właściwy kurs. Jest to także metoda szybkiego wychwycenia potencjalnych zagrożeń. Innym odnośnikiem, tym razem o większym zakresie, może być raport kwartalny o znacznie większej wartości poznawczej (Soliwoda, 2011).

6. Podsumowanie

Wypracowanie koncepcji *Beyond Budgeting* jest niewątpliwie dużym sukcesem w dziedzinie zarządzania. Stawia ona duże możliwości oraz dodatkowe korzyści w porównaniu do tradycyjnego budżetowania, szczególnie przedsiębiorstwom funkcjonującym w zmiennym środowisku. Na podstawie powyższych rozważań od razu nasuwa się pytanie – dlaczego współczesne przedsiębiorstwa nadal tak licznie praktykują tradycyjne budżetowanie, jeżeli wykreowana została nowa idea, zdająca się być o wiele bardziej efektywną? Odpowiedzi można znaleźć kilka. Pierwszą z nich jest głębokie zakorzenienie tradycyjnego budżetowania w organizacji. Ponadto, nie jest tak łatwo dokonać decentralizacji całej organizacji. Budżety postrzegane są jako szczegółowe narzędzia oraz wskazują dokładniej niż za pomocą kluczowych wskaźników, gdzie przedsiębiorstwo aktualnie znajduje się oraz jaką drogą powinno podążać, aby zrealizować cele. Budżetowanie być może nie jest najefektywniejszą metodą koordynacji całego przedsiębiorstwa, ale z całą pewnością sprawdzoną i mimo wad spełniającą swoje zadanie. Warto również pamiętać, że rozwój badań naukowych w dziedzinie rachunkowości i finansów znacznie przewyższa dynamikę zmian w praktyce (Norkowski, 2014).

Dane opublikowane przez Cima Global prezentujące zdanie kierowników największych przedsiębiorstw na temat tradycyjnego budżetowania potwierdzają użyteczność w kontekście planowania, kontroli, koordynacji i komunikacji. Jako najistotniejsze wady natomiast zostały wymienione – wysoka czasochłonność i ograniczone pole działania. W 2007 roku aż 99% jednostek było zdecydowa-

nych pozostać przy tradycyjnej formie zarządzania (Alexa, 2007). Sceptyczne podejście mogło wynikać tak naprawdę z braku na ów moment przypadku przedsiębiorstwa, gdzie koncepcja *Beyond Budgeting* została wdrożona i po wieloletnim użytkowaniu poświadczyła sukces i pozytywne efekty. Istnieją także przypadki powrotu do budżetowania. Głównym powodem okazał się brak możliwości kompleksowego podjęcia decyzji usprawniającej, biorącej pod uwagę większą ilość czynników, co pozwoliłoby na całościową ocenę w miejsce kilku kluczowych wskaźników (Norkowski, 2014).

Kierunki dalszych badań powinny zostać oparte na dotychczasowo wyróżnionych niedoskonałościach *Beyond Budgeting*. Jest to koncepcja, która wymaga dopracowania, by skłonić większe grono przedsiębiorców do reorganizacji dotychczasowego sposobu zarządzania. Pierwszym, priorytetowym kierunkiem badań powinno stać się stworzenie odpowiedniego modułu informatycznego, który umożliwiłby analityczną i bardziej zaawansowaną pracę. Warto stawiać także na programy umożliwiające wymianę wiedzy i informacji w czasie rzeczywistym. Taki program mógłby stać się połączeniem narzędzia analitycznego, jak i szybkiej wymiany informacji pomiędzy działami i kierownictwem.

Jednym z najważniejszych udoskonaleń *Beyond Budgeting* powinno stać się również opracowanie

wskaźnika lub innego narzędzia, ujmującego przedsiębiorstwo jako całość. Dalsze kierunki badań powinny ujmować kontrolę kosztów. Cechą nowej metody jest wyzbycie się ograniczeń i stawianie na rozwój, który jednak może doprowadzić do przekroczenia pewnych norm „bezpieczeństwa” finansowego. W tym celu istnieje sposobność opracowania w pierwszej kolejności kilku wariantów rachunku zysków i strat, zakładając koszty na różnych poziomach, a następnie przekazanie konkretnym działom optymalnego i maksymalnego poziomu kosztów, którego nie powinny przekraczać. Na podstawie optymalnego poziomu kosztów można wyznaczać wskaźniki, czyli priorytetowe narzędzia *Beyond Budgeting*. Do zarządzania kosztami w przedsiębiorstwach produkcyjnych można by użyć metodę rachunku kosztów docelowych (ang. *target costing*).

Dążenie do usprawnień wymienionych oraz innych aspektów może odbywać się poprzez gromadzenie większej ilości jednostek, w których z sukcesem wdrożono *Beyond Budgeting*, jak też zwiększenia ilości publikacji na ten temat. W ten sposób można budować zaufanie przedsiębiorców, które jest najważniejszym elementem w kierunku sukcesu *Beyond Budgeting*. Koncepcja ta ma z pewnością duży potencjał, jednak wymaga dopracowania, aby stać się w pełni konkurencyjną alternatywą dla sprawdzonego już tradycyjnego budżetowania.

Bibliografia

- Alexa, M. (2007). *Beyond Budgeting*, s. 9-11, www.cimaglobal.com.
- Bednarski, L., Waśniewski, T. (red.). (1996). *Analiza finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Warszawa: Fundacja rozwoju rachunkowości w Polsce.
- Beyond Budgeting Masterclass*, (2015), www.academy.bbm.pl/bb/o_podejsciu/. Data dostępu: 05.03.2016.
- Dittman, P., Szabela-Pasierbińska, E., Dittmann, I., Szpulak, A. (2009). *Prognozowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Kraków: Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Kaplan, R. S. (2006). The Competitive Advantage of Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, nr 18.
- Kaplan, R. S., Norton D. P. (2001). *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Kisielnicki J., Turyna J. (2012). *Decyzyjne systemy zarządzania*. Warszawa: Difin.
- Kowalewski, M. (2015). Koncepcja beyond budgeting jako alternatywa dla tradycyjnego budżetowania, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 854 (73).
- Lazar, D. (2013). *Budżetowanie – element rachunkowości zarządczej*. Niepublikowana prezentacja, Instytut Matematyki i Informatyki Politechniki Wrocławskiej, Wrocław.
- Libby, T., Linday, M. (2007). Beyond Budgeting or better budgeting. *Strategic Finance*, 8, 47 – 51.

- Marr, B. (2013). *The 75 KPIs Every Manager Needs To Know*. www.linkedin.com/pulse/could-our-future-nurses-caregivers-robots-alec-ross. Data dostępu: 05.03.2016.
- Maślanka, M. (2014). *Budżetowanie*, www.mfiles.pl/pl/index.php/Bud%C5%BCetowanie. Data dostępu: 05.03.2016.
- Neely, A., Boume, M., Adams, Ch. (2003). Better budgeting or Beyond Budgeting. *Measuring Business Excellence*. 7(3), 22 – 28.
- Norkowski, M. (2014). *Budżetowanie w kontekście jego wielopłaszczyznowej krytyki i osiągnięć nurtu beyond budgeting*. Niepublikowana praca doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak, E., Nita, B. (2010). *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Organizacja, procedury, zastosowanie*. Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Pawlak, P. (2012). *Budżetowanie kroczące i prognozowanie kroczące – różnice, podobieństwa i możliwość zintegrowanego zastosowania*. W: P. Urbanek (red.), *Ekonomia i Zarządzanie w Teorii i Praktyce*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Sędziewski, M. (2013). *Jak ustalić i mierzyć Kluczowe Wskaźniki Efektywności (KPI) w firmach sektora MŚP*. Pozyskano z: www.102systemy.pl/2013/12/jak-ustalic-i-mierzyc-kluczowe-wskazniki-efektywnosci-kpi-w-firmach-sektora-msp/. Data dostępu: 05.03.2016.
- Soliwoda, M. (2011). Koncepcja Beyond Budgeting – perspektywy wykorzystania do zarządzania przedsiębiorstwami branży spożywczej. *Zeszyty Naukowe SGGW – Ekonomia i Org. Gosp. Żywnościowej*, 89, 138 – 141.
- Świdarska, G. K. (red.). (2010). *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Difin.
- Wady tradycyjnego budżetowania*, www.taxfin.pl/artykul,463,Wady_tradycyjnego_budzetowania.html. Data dostępu: 05.03.2016.

Beyond Budgeting as an alternative to traditional budgeting

Agnieszka Zniszczoł

Cracow University of Economics

Abstract:

Since the longer period of time, budgeting is considered as a cost-intensive and inefficient management tool. Moreover, modest adjustment to the company's strategy and current conditions resulted in researching into new solution that will be free from the defects of traditional budgeting. Beyond Budgeting allows to change organization management methodology and budgeting in dynamic environment, whereas flexibility is favorable to the higher level of competitiveness improvement in order to keep stable position in the market. Planning and control system is crucial to proper performance, therefore it demands implementation of the efficient model that will provide optimal financial results even in difficult circumstances. The aim of this article is to present Beyond Budgeting idea as an alternative to traditional budgeting. In article were presented defects and advantages, essence of this concept, mainly used tools and possible directions for further research.

Keywords: Beyond Budgeting, traditional budgeting, coordination, resources, KPI

JEL codes: G31