

Koncepcja *beyond budgeting* jako alternatywa dla tradycyjnego budżetowania

Marcin Kowalewski*

Streszczenie: Koncepcja *beyond budgeting* rozwinęła się w odpowiedzi na krytykę i wady tradycyjnego budżetowania. Krytycy budżetowania od lat podkreślali, że tradycyjne podejście do planowania operacyjnego jest nieadaptacyjne, przestarzałe, słabo związane ze strategią przedsiębiorstwa i zbyt kosztowne. Twórcy koncepcji *beyond budgeting* zaproponowali radykalną zmianę, która ma zmienić oblicze systemu planowania i kontroli. Celem niniejszego artykułu jest prezentacja i krytyczna analiza podstawowych zasad koncepcji *beyond budgeting*. W artykule została przedstawiona geneza, fundamentalne zasady oraz narzędzia wykorzystywane w tej koncepcji. Ponadto autor odniósł się do możliwości zastąpienia tradycyjnego budżetowania koncepcją *beyond budgeting* w przedsiębiorstwach.

Słowa kluczowe: *beyond budgeting*, tradycyjne budżetowanie

Wprowadzenie

Tradycyjne budżetowanie jest od lat przedmiotem krytyki, której autorzy podkreślają nieadekwatność tej metody w stosunku do współczesnych wyzwań stojących przed praktycznie każdą jednostką gospodarczą. W tym kontekście w opinii krytyków tradycyjne budżetowanie jawi się jako przestarzałe, nieadaptacyjne, słabo związane ze strategią i zbyt kosztowne. Przede wszystkim zwraca się uwagę na fakt, że coroczny proces przygotowywania budżetu w dużych przedsiębiorstwach zajmuje około trzech–pięciu miesięcy i często w momencie zatwierdzenia budżet jest już nieaktualny z uwagi na dynamicznie zmieniające się czynniki zewnętrzne, takie jak np. ceny surowców czy kursy walutowe. Co więcej, tradycyjny budżet nie odnosi się w stopniu wystarczającym do aktywów niematerialnych przedsiębiorstwa, które mają kluczowe znaczenie w budowaniu jego sukcesu.

Ponadto cały proces budżetowania jest stanowczo zbyt kosztowny w stosunku do efektów, jakie się uzyskuje. Warto zwrócić uwagę, że w kilkumiesięczny proces opracowywania budżetu jest zaangażowana większość menedżerów z różnorodnych komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa i pracowników działów finansowych, potrzebne są kilkietapowe negocjacje, które często prowadzą do dysfunkcyjnych zachowań, jak dokonywanie niepotrzebnych wydatków, negocjowanie najniższych celów i najwyższych premii. Tradycyjnemu procesowi budżetowania brakuje również elastyczności i szybkiego reagowania na zmiany,

* dr Marcin Kowalewski, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu ul. Komandorska 118/120 53-345 Wrocław, e-mail: marcin.kowalewski@ue.wroc.pl.

które nieustannie zachodzą w otoczeniu przedsiębiorstwa, a także spójnego powiązania ze strategią (Libby, Lindsay 2010: 60).

Krytycy podnoszą jeszcze inne istotne argumenty przeciwko tradycyjnemu budżetowaniu. W większości przedsiębiorstw budżet powinien stanowić przełożenie założeń strategicznych na roczny plan działalności wyrażony w postaci ilościowej, przede wszystkim w finansowej. Odpowiada on za funkcje związane z planowaniem, kontrolą i koordynacją działalności przedsiębiorstwa. Z reguły jest on też ściśle powiązany z systemem motywacyjnym. Ten tradycyjny model zarządzania określa się również mianem nakazowo-kontrolny (ang. *command and control*) (Kowalewski 2013b: 314). Budżetowanie wzmacnia centralną kontrolę i centralne zarządzanie w przedsiębiorstwie, co często eliminuje elastyczność, szybkość działania i nie sprzyja innowacjom. Sytuacja ta szczególnie dotyczy dużych podmiotów o złożonej strukturze organizacyjnej. Procedury w budżetowaniu są uznawane za bardzo zbiurokratyzowane. Tradycyjne budżetowanie umożliwia nieefektywną pracę w ramach organizacji, ponieważ sprzyja nieefektywnemu zarządzaniu kosztami. W procesie ustalania budżetu jest niezwykle mało czasu na dokładną analizę przyczyn powstawania kosztów w poszczególnych komórkach przedsiębiorstwa, co sprzyja akceptacji wielu zbędnych pozycji kosztów i nie sprzyja oszczędności. Należy dodać, że takie działania wpływają demotywująco na pracowników (Kowalewski 2013a: za: www.bbrt.org).

Oczywiście należy też podkreślić, że, mimo wielu wad, tradycyjne budżetowanie ma długą historię i jest wciąż najbardziej popularną formą planowania operacyjnego. Jednak coraz więcej podmiotów gospodarczych podejmuje próby usprawnienia tego systemu lub zastąpienia go innym. Jedną z najbardziej ciekawych i zarazem radykalnych koncepcji, która rozwinęła się w ciągu ostatnich lat jest *beyond budgeting*¹. Reprezentuje ona nowe, zupełnie inne podejście do planowania i kontroli w przedsiębiorstwie. Celem niniejszego artykułu jest prezentacja i krytyczna analiza podstawowych zasad koncepcji *beyond budgeting*. W artykule została przedstawiona geneza, fundamentalne zasady oraz narzędzia wykorzystywane w tej koncepcji.

1. Geneza koncepcji *beyond budgeting*

Początki koncepcji *beyond budgeting* sięgają lat siedemdziesiątych dwudziestego wieku i szwedzkiego banku Svenska Handelsbanken. W tym czasie Svenska Handelsbanken miał poważne problemy finansowe, czego efektem była zmiana kierownictwa banku. Nowym dyrektorem naczelnym został dr Jan Wallander, który postawił jeden podstawowy warunek – zarządzanie bankiem będzie się odbywało na nowych warunkach bez tradycyjnego budżetu (Player 2007: 38). Ta zmiana wymusiła przeobrażenie praktycznie całego systemu zarządzania bankiem z planowaniem operacyjnym, kontrolą i systemem premiowania

¹ Autor w artykule posługuje się anglojęzycznym terminem „*beyond budgeting*”, natomiast w literaturze polskiej można spotkać próby tłumaczenia tego pojęcia jako „zarządzanie bez budżetowania operacyjnego”, „zarządzanie z pominięciem budżetów” lub „pozabudżetowanie”

pracowników na czele. Wallander wprowadził radykalną decentralizację zarządzania bankiem i kluczową orientację na klienta, a nie na oferowane produkty (jak było dotychczas). Planowanie operacyjne było realizowane wyłącznie przez dyrektorów poszczególnych oddziałów banku, a dla całego banku wykorzystywano wyłącznie kwartalne prognozowanie kroczące z kilkoma kluczowymi miernikami. Do najważniejszych zmian wprowadzanych przez Wallandera w Svenska Handelsbanken należy zaliczyć (Libby, Lindsay 2007: 22–26):

1. Decentralizację w zarządzaniu bankiem, wyraźną orientację na klienta oraz wprowadzenie kultury ciągłego doskonalenia.
2. Zmianę kultury organizacyjnej poprzez ukierunkowanie na rozwój pracowników, budowanie wartościowych zespołów pracowniczych, integrację oraz skuteczny system motywacyjny oparty na zasadzie relatywnego kontraktu, który może się dynamicznie zmieniać w zależności od sytuacji wewnętrznej i zewnętrznych benchmarków.
3. Odejście od tradycyjnego budżetowania na rzecz kwartalnego prognozowania kroczącego, w ramach którego koncentrowano się na przepływach pieniężnych i koordynacji działań. Prognozowanie kroczące jest bardziej ogólnie niż budżetowanie, jednak cokwartalna aktualizacja pomaga zachować ciągłość planowania i zarazem elastyczność.
4. Zarządzanie zasobami przez kierowników oddziałów z przyznaniem im dużej swobody decyzyjnej.
5. Wprowadzenie relatywnego systemu pomiaru dokonań opartego na kilku kluczowych miernikach dokonań (KPIs) w obszarze kontroli, ewaluacji dokonań, motywacyjnym i uczenia się.
6. Ustalanie celów w ramach strategii jest realizowane na zasadzie ciągłego ich doskonalenia, szybkiej weryfikacji i aktualizacji.

Były to początki koncepcji beyond budgeting. Warto zauważyć, że zmiany wprowadzone w Svenska Handelsbanken nie dotyczyły wyłącznie budżetowania, a kompletnej reorganizacji systemu zarządzania. Ten ryzykowny eksperyment sprawdził się w Svenska Handelsbanken i uczynił z niego jeden z najlepszych banków w Skandynawii. Należy nadmienić, że od tego momentu coraz więcej przedsiębiorstw zaczęło reorganizować i udoskonalać swój system planowania operacyjnego i kontroli.

Kolejny przełom nastąpił dzięki pracom prowadzonym przez międzynarodowe konsorcjum badawcze CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing-International*), którego członkowie w 1997 roku rozpoczęli projekt o nazwie *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT). Jego celem było zidentyfikowanie najlepszych praktyk stosowanych przez różnorodne przedsiębiorstwa, które odeszły od tradycyjnego budżetowania. Wśród czołowych autorów tego projektu należy wymienić przede wszystkim: J. Hope'a, R. Fräsera, P. Bunce'a oraz S. Playera. Efektem ich prac były: powołanie globalnej sieci zrzeszającej organizacje (przede wszystkim przedsiębiorstwa) stosujące koncepcję beyond budgeting oraz szereg publikacji promujących i odwołujących się do tej koncepcji, w których zebrano jej podstawowe zasady i narzędzia.

2. Koncepcja beyond budgeting – zerwanie z systemem nakazowo-kontrolnym i zasadą sztywnego kontraktu

Jak wspomniano, koncepcja beyond budgeting to zbiór najlepszych praktyk i narzędzi pochodzących od różnorodnych przedsiębiorstw, które odeszły od tradycyjnego budżetowania. Koncepcja beyond budgeting oznacza definitywne odejście od tradycyjnego nakazowo-kontrolnego (*command and control*) systemu zarządzania i zastąpienie go systemem zdecentralizowanym i adaptacyjnym. Podstawowe założenia tej koncepcji sprowadzają się do reorganizacji całego systemu zarządzania przedsiębiorstwem i zmiany jego tradycyjnej filozofii funkcjonowania opartej na rocznych planach. W beyond budgeting nie chodzi wyłącznie o oszczędności czy większą elastyczność w procesie planowania, a o skoncentrowanie się na strategii przedsiębiorstwa i dostosowanie systemu planowania do dynamicznie zmieniającej się sytuacji na rynku. Podstawowe zasady tej koncepcji dotyczą definiowania elastycznych celów w ramach strategii ukierunkowanej na decentralizację oraz szybkie zmiany (adaptację) w odpowiedzi na sygnały płynące z zewnątrz (Kowalewski 2013a: 944).

Koncepcja beyond budgeting oznacza również zerwanie z zasadą sztywnego kontraktu (*fixed performance contract*), który jest stałym elementem systemu nakazowo-kontrolnego. Można go określić jako umowę o charakterze bezwzględny na realizację z góry określonych celów, które są z reguły zapisane w budżecie. Taka sztywna umowa wytyczająca cykliczne ramy działań menedżerów i podlegających im pracowników jednocześnie jest bezpośrednio powiązana z systemem motywacyjnym. Tworzy to z jednej strony złudne poczucie kontroli przedsiębiorstwa nad przyszłymi rezultatami działalności oraz system, który bardzo wolno (często z kilkumiesięcznym opóźnieniem) reaguje na dynamiczne zmiany na rynkach. Trwałym efektem funkcjonowania w wielu przedsiębiorstwach zasady sztywnego kontraktu jest koncentracja na decyzjach, które przynoszą krótkoterminowe korzyści, ale z punktu widzenia strategii podmiotu, możliwości jego rozwoju oraz współpracy z klientami są one bardzo często szkodliwe (Norkowski 2012: 228–229). Warto zwrócić uwagę, że system nakazowo-kontrolny wraz z przypisaną do niego zasadą sztywnego kontraktu nie pasują już do nowych warunków, w których funkcjonują współczesne przedsiębiorstwa, czyli dynamicznego, nieprzewidywalnego rynku globalnego, ukierunkowania na wiedzę, innowacje i nowoczesne technologie oraz skutecznej adaptacji do ciągłych zmian.

Autorzy koncepcji beyond budgeting zasadę sztywnego kontraktu proponują zastąpić tzw. kontraktem relatywnych udoskonaleń (*relative improvement contract*). Ta zmiana ma przede wszystkim wzmocnić autonomię i elastyczność menedżerów i podlegające im zespoły pracownicze (szczególnie chodzi o menedżerów liniowych bezpośrednio współpracujących z klientami). Kontrakt relatywnych udoskonaleń różni się znacznie od zasady sztywnego kontraktu i te różnice dotyczą przynajmniej sześciu obszarów: ustalania celów, planowania, nagradzania pracowników, zarządzania zasobami, koordynacji i kontroli. W tabeli 1 przedstawiono porównanie zasady sztywnego kontraktu i kontraktu relatywnych udoskonaleń.

Tabela 1

Porównanie zasady sztywnego kontraktu i kontraktu relatywnych udoskonaleń

	Zasada sztywnego kontraktu	Kontrakt relatywnych udoskonaleń
Cele	Wyraźna sztywna okresowa kwantyfikacja celów.	Ustalanie elastycznych celów ukierunkowanych na stały wzrost i maksymalizację wartości na zasadzie ciągłego ich udoskonalania. Ich weryfikacja jest dokonywana na zasadzie benchmarkingowych porównań kilku kluczowych mierników dokonań (KPIs) z podobnymi jednostkami (wewnętrznymi i zewnętrznymi).
Planowanie	Uzgodnione plany działania są zawarte w niniejszym kontrakcie.	Planowanie polega na ustaleniu średnioterminowych celów i przekazaniu menedżerom i ich pracownikom dużej swobody decyzyjnej, aby mogli je osiągnąć podejmując różnorodne decyzje zgodne z przyjętymi zasadami zarządzania i aktualną strategią.
Nagradzanie	Nagradzanie polega na przyznawaniu premii, której wysokość jest uzależniona od procentowej realizacji określonych liczbowo sztywnych celów.	Premia jest zależna od osiąganych wyników, a jej poziom jest ustalany na podstawie porównań benchmarkingowych z podobnymi jednostkami (wewnętrznymi i zewnętrznymi) na koniec roku.
Zasoby	Poziom potrzebnych zasobów na następny okres został wyraźnie określony (zakontraktowany) w przyjętym budżecie.	Zarządzanie zasobami przedsiębiorstwa ma umożliwić szybki i elastyczny dostęp do nich, kiedy są potrzebne. Menedżerowie otrzymują dużą swobodę decyzyjną w zarządzaniu zasobami, a granice są wyznaczone poprzez odpowiednie mierniki dokonań.
Koordinacja	Działania przedsiębiorstwa są koordynowane w ramach przyjętego budżetu lub zmieniane przez menedżerów wyższego szczebla.	Koordinacja działań opiera się na zaufaniu, swobodzie decyzyjnej i współpracy pomiędzy zespołami pracowniczymi ukierunkowanej na zaspokajanie potrzeb klientów.
Kontrola	Osiągane wyniki są monitorowane miesięcznie. Każde pojawiające się różnice (pomiędzy planem a wykonaniem) będą podlegały analizie. Zwierzchnicy mają prawo do podejmowania i zmiany przyszłych działań.	Prognozy są dostarczane przez menedżerów poszczególnych komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa w sposób adaptacyjny w oparciu o aktualne sygnały z rynku. Kontrola wyników jest realizowana w sposób ciągły, a przełożeni interweniują jedynie w sytuacji, kiedy podlegający im menedżerowie przekroczą poziom wyznaczonych granic.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Hope, Fraser (2003a): 27–29.

3. Zasady koncepcji beyond budgeting

Podstawowe zasady koncepcji beyond budgeting ewoluowały nieznacznie w ciągu ostatnich kilkunastu lat. Jednak można wymienić dwanaście kluczowych zasad, które w sposób komplementarny odnoszą się do tej koncepcji. Dzielą się one na dwie podstawowe grupy (www.bbrt.org):

1. Pierwsze sześć tworzy ramy do przekazania uprawnień dla menedżerów liniowych i ich zespołów, tak aby umożliwić im szybkie reagowanie na różnorodne zdarzenia oraz uczynić ich odpowiedzialnymi za ciągłe udoskonalanie współpracy z klientem (wewnętrznym i zewnętrznym) i osiągnąć wyniki. Wśród pierwszych sześciu zasad można wyróżnić dwie podgrupy: nadzór i transparentność, odpowiedzialność zespołów.

2. Kolejne sześć zasad dotyczy wspierania adaptacyjnego systemu zarządzania dokonaniami, który umożliwi menedżerom liniowym oraz ich zespołom bycie bardziej odpowiedzialnym, wrażliwym i szybko reagującym na potrzeby klienta i zmiany w konkurencyjnym środowisku. Wśród kolejnych sześciu zasad również można wyróżnić dwie podgrupy: cele i premiowanie, planowanie i kontrola.

Warto nadmienić, że cały zestaw dwunastu zasad tworzy cały holistyczny model koncepcji beyond budgeting, a nie menu służące do wyboru różnorodnych opcji. Do najważniejszych zasad koncepcji beyond budgeting należy zaliczyć (www.bbrt.org) (Hope, Fraser 2003: 69–88, 143–157; Player 2007: 39–40; Szychta 2008: 424–425; Norkowski 2012: 231–238; Kowalewski 2013a: 945–946):

Nadzór i transparentność

1. Wartości

W przypadku koncepcji beyond budgeting podstawowe wartości mają za zadanie skupienie pracowników wokół wspólnych codziennych spraw i działań, a nie centralnego planu. Chodzi o stworzenie dynamicznego, szybko reagującego, adaptacyjnego i motywującego środowiska pracy poprzez odejście od sztywnych kontraktów na rzecz wykorzystania relatywnych mierników dokonań, na podstawie których będzie przeprowadzana ocena działań pracowników.

2. Nadzór

Celem wprowadzania zasad nadzoru jest podlegające skutecznemu monitoringowi delegowanie uprawnień i odpowiedzialności do menedżerów liniowych i ich zespołów. Podstawowe zasady nadzoru tworzone są w oparciu o przejrzyste i znane pracownikom reguły, odpowiedzialną ocenę, wartości oraz precyzyjnie wytyczone granice.

3. Transparentność

W koncepcji beyond budgeting potrzebny jest otwarty, transparentny i etyczny system informacyjny, aby stworzyć atmosferę zaufania i współpracy pomiędzy zespołami pracowniczymi przedsiębiorstwa. Rolą systemu jest wspomaganie informacyjne pracowników wszystkich szczebli, umożliwiające decentralizację zarządzania, realną kontrolę ich działań i szybszą niż konkurencja reakcję na wydarzenia na rynkach.

Odpowiedzialność zespołów

1. Zespoły

Podstawą pracy zespołowej są małe, zorientowane na klienta zespoły, które dynamicznie mogą reagować na sygnały płynące z rynku i samodzielnie podejmować decyzje ukierunkowane na rozwój i kreowanie wartości.

2. Zaufanie

Zaufanie jest związane bezpośrednio z przekazaniem menedżerom liniowym i podlegającym im zespołom swobody decyzyjnej. Koncepcja beyond budgeting zmienia radykalnie sposób zarządzania organizacją poprzez decentralizację zarządzania, które teraz opiera się

na ukierunkowanych na klienta, małych, współpracujących ze sobą zespołach posiadających samodzielność decyzyjną.

3. Odpowiedzialność

Decentralizacja zarządzania i przekazanie swobody decyzyjnej do zespołów liniowych wiąże się też z określeniem ich odpowiedzialności za osiągnięte wyniki. Kierownicy liniowi zostali upoważnieni do podejmowania różnorodnych decyzji, a kontrola ich działań jest zorganizowana w oparciu o całościowe kryteria przyjęte dla całego przedsiębiorstwa oraz systematyczne i przejrzyste porównywanie dokonań poszczególnych zespołów z innymi podmiotami wewnętrznymi oraz osiągnięciami konkurencji.

Cele i premiowanie

1. Cele

Ustalanie elastycznych celów na podstawie analizy zmian w otoczeniu konkurencyjnym traktowane jako proces ciągły i adaptacyjny, wykorzystuje się benchmarking wewnętrzny (porównania pomiędzy komórkami organizacyjnymi przedsiębiorstwa) oraz zewnętrzny (porównania z osiągnięciami konkurencji). Cele często prezentuje się w sposób opisowy bez wyraźnej ich kwantyfikacji. Jednak do celów przypisuje się odpowiednie wartości docelowe precyzyjnie dobranych mierników dokonań, które mają określać ramy swobód decyzyjnych kierowników liniowych przy ich realizacji.

2. Premiowanie

Ocena pracowników za osiągnięte wyniki jest realizowana z wykorzystaniem tzw. kontraktu relatywnych udoskonaleń, co skutkuje uniezależnieniem systemu motywacyjnego od konieczności osiągania wyznaczonych, stałych kwantyfikowanych celów. System motywacyjny premiuje przede wszystkim pracę zespołową i jest realizowany w odniesieniu do elastycznej oceny dokonań całego przedsiębiorstwa lub konkretnego liniowego zespołu.

Planowanie i kontrola

1. Planowanie

Planowanie i formułowanie strategii ma być procesem ciągłym, kompleksowym i adaptacyjnym, a nie narzuconym odgórnie rocznym wydarzeniem. W procesie planowania i formułowania strategii aktywnie uczestniczą wszystkie zespoły liniowe. Tradycyjny plan roczny, czyli budżet, jest zastępowany prognozowaniem krocącym, ciągłą aktualizacją strategii, odpowiednim adaptacyjnym systemem zarządzania dokonaniami z odpowiednim zestawem mierników dokonań.

2. Koordynacja

Koordynacja dotyczy stworzenia podstaw do efektywnej i dynamicznej pracy zespołowej w przedsiębiorstwie – premiovana jest współpraca pomiędzy zespołami liniowymi, efektywne wykorzystywanie zasobów i doskonała obsługa klienta.

3. Zarządzanie zasobami

Menedżerowie liniowi otrzymują dużą swobodę decyzyjną w zarządzaniu zasobami, a granice są wyznaczone poprzez odpowiednie mierniki dokonań. Zarządzanie zasobami

w przedsiębiorstwie jest ukierunkowane na efektywne ich wykorzystywanie w procesie kreowania wartości oraz współpracy z klientem tak, aby były dostępne w odpowiednim momencie. Tworzy się wewnętrzny rynek zasobów w przedsiębiorstwie.

4. Kontrola

Podstawą kontroli jest zmodyfikowany, adaptacyjny system zarządzania dokonaniami wykorzystujący koncepcję zrównoważonej karty wyników. System zarządzania dokonaniami składa się z ograniczonego do niezbędnego minimum zestawu kluczowych mierników dokonań z relatywnymi wartościami docelowymi. System jest uaktualniany w oparciu o prognozy kroczące, aktualne raporty finansowe, a także rankingi dokonań uwzględniające rezultaty wewnętrznych zespołów liniowych oraz dokonania konkurencji.

Uwagi końcowe

Zaprezentowane zasady tworzą koherentny system zarządzania, który tradycyjny model nakazowo-kontrolny zastąpił decentralizacją i przekazaniem uprawnień oraz odpowiedzialności do menedżerów liniowych i podlegających im zespołów, a zasadę sztywnego kontraktu przekształcił w kontrakt relatywnych udoskonaleń. Planowanie operacyjne i kontrola w takiej koncepcji są realizowane w sposób ciągły, adaptacyjny i w oparciu o własne doświadczenia, ale i porównania z dokonaniami konkurencji.

Warto podkreślić, że oprócz wymienionych zasad koncepcja beyond budgeting opiera się na rozbudowanym instrumentarium. Autorzy tej koncepcji wymieniają sześć podstawowych koncepcji i narzędzi wspomagających beyond budgeting. Należy do nich zaliczyć: zarządzanie wartością, benchmarking, zrównoważoną kartę wyników, zarządzanie procesowe, zarządzanie relacjami z klientem (CRM), system informacyjny i prognozowanie kroczące. W kolejnej publikacji rozwinęli koncepcje i narzędzia wspomagające do czterdziestu, które zostały pogrupowane w pięciu podstawowych obszarach: planowania strategicznego, wartości udziałowca i klienta, zarządzania kosztami według koncepcji *lean management*, pomiaru dokonań oraz ewaluacji dokonań (Hope, Player 2012). Wskazuje to jednoznacznie na ciągły rozwój i wielowątkowość tej problematyki. Koncepcja beyond budgeting nie dotyczy wyłącznie zmian w budżetowaniu, a radykalnej transformacji całego systemu zarządzania przedsiębiorstwem. Warty podkreślenia jest fakt zainteresowania coraz większej grupy przedsiębiorstw tą koncepcją i jej zasadami. Wśród uczestników sieci Beyond Budgeting można wymienić takie przedsiębiorstwa, jak: Volvo, Hilti, AstraZeneca, Statoil, Maersk, Lego, Velux, Danfoss i wiele innych (www.bbbrt.org). Potwierdza to wyraźną orientację na zmiany oraz poszukiwanie innych rozwiązań niż powszechnie stosowany model nakazowo-kontrolny z tradycyjnym budżetowaniem.

Literatura

- Bourmistrov A., Kaarboe K. (2013), *From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "beyond budgeting" ideas*, „Management Accounting Research” no. 24, s. 196–211.
- Drury C. (1998), *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa,
- Hope J., Fraser R. (2003a), *Beyond Budgeting How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press.
- Hope J., Fraser R. (2000), *Beyond Budgeting*, Strategic Finance, October.
- Hope J., Fraser R. (2003b), *New Ways of Setting Reward: The Beyond Budgeting Model*, „California Management Review” vol. 45, no. 4.
- Hope J., Player S. (2012) *Beyond Performance Management*, Harvard Business Review Press, Boston.
- Kowalewski M. (2013a), *Ewolucja czy rewolucja we współczesnym budżetowaniu. Koncepcja beyond budgeting a tradycyjne budżetowanie*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, red. A. Karmańska, Oficyna Wydawnicza Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Kowalewski M. (2013b), *Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 289, Wrocław.
- Libby T., Lindsay R.M. (2010), *Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice*, „Management Accounting Research” no. 21, s. 56–75.
- Libby T., Lindsay R.M. (2007), *Svenska Handelsbanken: accomplishing radical decentralization through "Beyond budgeting"*, http://aaahq.org/MAS/MASPAPERS2007/case_session1/Svenska%20Handelsbanken.pdf.
- Nita B. (2009), *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganii zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Norkowski M. (2012), *Koncepcja beyond budgeting a tradycyjne budżetowanie*, w: *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa.
- Nowak E. (2007), *Podstawowe koncepcje budżetowania*, w: *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, red. E. Nowak, B. Nita, Wyd. Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Player S. (2007), *New Paths to Dramatically Improve Your Planning and Control Processes*, „The Journal of Corporate Accounting & Finance”, March/April, Wiley Periodicals.
- Player S. (2003), *Why Some Organizations Go „Beyond Budgeting”*, „The Journal of Corporate Accounting & Finance”, March/April, Wiley Periodicals.
- Rickards R.C. (2006), *Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle?*, „Investment Management and Financial Innovations”, Volume 3, Issue 2.
- Szycha A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki rozwoju metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
www.bbtt.org.

BEYOND BUDGETING CONCEPT AS AN ALTERNATIVE TO TRADITIONAL BUDGETING

Abstract: The traditional approach to budgeting is in opinion of critics too expensive, not aligned with the strategy, inflexible, cumbersome and out of kilter with new management system. There is a new radical way of replacing traditional budgeting and it's called beyond budgeting. The article emphasizes the role of decentralization and adapting processes of beyond budgeting concept. There is a critical evaluation of main rules and tools using in beyond budgeting concept in the article. There are also discussed the possibilities of applying beyond budgeting concept to an enterprise.

Keywords: beyond budgeting, budgeting

Cytowanie

- Kowalewski M. (2015), *Koncepcja beyond budgeting jako alternatywa dla tradycyjnego budżetowania*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* nr 854, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 73, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 113–121; www.wneiz.pl/frfu.

