

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**289**

# Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-381-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
<b>Anna Balicka</b> , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
<b>Kinga Bauer</b> , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
<b>Piotr Bednarek</b> , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce .....	53
<b>Renata Biadacz</b> , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym .....	81
<b>Leszek Borowiec</b> , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
<b>Jolanta Chluska</b> , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego .....	120
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym .....	130
<b>Justyna Dyduch</b> , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych .....	140
<b>Joanna Dynowska</b> , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych .....	151
<b>Wojciech Fliegner</b> , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	171
<b>Anna Glińska</b> , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej .....	181
<b>Renata Gmińska</b> , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów .....	193

<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej .....	203
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania .....	217
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa .....	226
<b>Beata Juralewicz</b> , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej .....	239
<b>Zdzisław Kes</b> , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej .....	249
<b>Magdalena Kludacz</b> , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	258
<b>Konrad Kochański</b> , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
<b>Zbigniew Korzeb</b> , Koncepcja RAPM ( <i>Risk Adjusted Performance Measure</i> ) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym .....	294
<b>Mariola Kotłowska</b> , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
<b>Marcin Kowalewski</b> , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting .....	314
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie .....	323
<b>Paweł Kuzdowicz</b> , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie .....	332
<b>Mariusz Lisowski</b> , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
<b>Sebastian Lotz</b> , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
<b>Monika Łada</b> , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji .....	365
<b>Sylwia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych .....	373
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska .....	383
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
<b>Ewelina Młodzik</b> , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach .....	406
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego .....	416
<b>Edward Nowak</b> , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości .....	427

<b>Marta Nowak</b> , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych .....	438
<b>Agnieszka Nóżka</b> , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC .....	449
<b>Piotr Oleksyk</b> , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych .....	459
<b>Marek Ossowski</b> , Budżetowanie kosztów udziału w targach .....	468
<b>Marzena Remlein</b> , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
<b>Sabina Rokita</b> , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach .....	487
<b>Ewa Różańska</b> , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi .....	497
<b>Bogna Sawicka</b> , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
<b>Anna Surowiec</b> , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw .....	517
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice .....	526
<b>Marta Targowicz</b> , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej .....	546
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
<b>Beata Zaleska</b> , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o. ....	566

## Summaries

<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme .....	21
<b>Anna Balicka</b> , Coopetition of public higher education .....	33
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice .....	42
<b>Kinga Bauer</b> , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs .....	52
<b>Piotr Bednarek</b> , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland .....	69
<b>Renata Biadacz</b> , Risk analysis as part of the management control of local government units .....	80

<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
<b>Leszek Borowiec</b> , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example .....	101
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009 .....	110
<b>Jolanta Chluska</b> , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy .....	119
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University .....	129
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Use of Business Intelligence systems in financial controlling .....	139
<b>Justyna Dyduch</b> , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects .....	150
<b>Joanna Dynowska</b> , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys .....	160
<b>Wojciech Fliegner</b> , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes .....	170
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company .....	180
<b>Anna Glińska</b> , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
<b>Renata Gmińska</b> , New concepts of management and cost accounting .....	202
<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i> .....	216
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time-Driven Activity-Based Costing – application example .....	225
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Management control systems oriented to corporate social responsibility .....	238
<b>Beata Juralewicz</b> , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies .....	248
<b>Zdzisław Kes</b> , Selected aspects of budgetary control .....	257
<b>Magdalena Kludacz</b> , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services .....	267
<b>Konrad Kochański</b> , The concept of project budgeting on the example of construction company .....	279
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises .....	293
<b>Zbigniew Korzeb</b> , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank .....	303
<b>Mariola Kotłowska</b> , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company .....	313

<b>Marcin Kowalewski</b> , Performance management of beyond budgeting .....	322
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
<b>Paweł Kuźdowicz</b> , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
<b>Mariusz Lisowski</b> , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
<b>Sebastian Lotz</b> , Managerial dimension of target costing.....	364
<b>Monika Łada</b> , Organization target performance modelling .....	372
<b>Sylvia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumental role of management control in public finance area .....	382
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budgeting as a tool of environment protection costs management .....	393
<b>Jarosław Mielcarek</b> , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations .....	405
<b>Ewelina Młodzik</b> , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
<b>Edward Nowak</b> , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
<b>Marta Nowak</b> , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
<b>Agnieszka Nózka</b> , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
<b>Piotr Oleksyk</b> , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
<b>Marek Ossowski</b> , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
<b>Marzena Remlein</b> , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group .....	486
<b>Sabina Rokita</b> , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
<b>Ewa Różańska</b> , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
<b>Bogna Sawicka</b> , Costs calculation of non stationary studies at public universities .....	516
<b>Anna Surowiec</b> , Target costing for supply chain management .....	525
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
<b>Marta Targowicz</b> , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing .....	545

<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Financial result as a measure of public university performance .....	555
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company .....	574



**Marcin Kowalewski**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## ZARZĄDZANIE DOKONANIAMI WEDŁUG KONCEPCJI BEYOND BUDGETING

---

**Streszczenie:** Zarządzanie dokonaniem pełni jedną z kluczowych ról w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem. W tradycyjnym nakazowo-kontrolnym modelu zarządzania jest ściśle powiązane z budżetowaniem. Pod koniec lat dziewięćdziesiątych pojawiła się alternatywna koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem, określana mianem *beyond budgeting*, w której system zarządzania dokonaniem wraz z instrumentami go wspomagającymi ma zastąpić tradycyjne budżetowanie i zmienić zupełnie charakter zarządzania przedsiębiorstwem na adaptacyjno-zdecentralizowany. Celem niniejszego artykułu jest krytyczna analiza zarządzania dokonaniem zaproponowana przez autorów koncepcji *beyond budgeting*.

**Słowa kluczowe:** zarządzanie dokonaniem, koncepcja *beyond budgeting*.

### 1. Wstęp

Zarządzanie przedsiębiorstwem na początku XXI wieku wymaga nieustanej adaptacji do dynamicznie zmieniających się warunków rynkowych. Piętą achillesową współczesnego systemu zarządzania jest skuteczne planowanie, zarówno na poziomie strategicznym, jak i operacyjnym. Fundamentalne przyczyny tych problemów to na pewno wspomniana już turbulencja rynku, globalna konkurencja, oligopolizacja wielu rynków, nieustanny wyścig technologiczny pomiędzy przedsiębiorstwami, a także wzrost znaczenia aktywów niematerialnych w zarządzaniu przedsiębiorstwem, szczególnie kapitału intelektualnego. Większość przedsiębiorstw wykorzystuje w procesie planowania tradycyjny model oparty na planie strategicznym i budżecie, który stanowi przełożenie założeń strategicznych na roczny plan działalności wyrażony w postaci ilościowej, przede wszystkim finansowej. Budżet odpowiada za funkcje związane z planowaniem, kontrolą i koordynacją działalności przedsiębiorstwa. Ten tradycyjny model zarządzania określa się również mianem nakazowo-kontrolnego (*command and control*).

Tradycyjne podejście do planowania od początku lat dziewięćdziesiątych stało się przedmiotem krytyki zarówno na płaszczyźnie nauki, jak i praktyki gospodarczej. Krytyka dotyczy przede wszystkim budżetowania, powiązanych z nim systemów

zarządzania dokonaniem oraz motywacyjnego. Krytyka koncentruje się na ograniczeniach tradycyjnego budżetowania w odniesieniu do dynamicznych zmian, które nieustannie zachodzą na rynku i wymagają elastyczności, oraz szybkiego dostosowywania się do nowych warunków. Współczesne zarządzanie przedsiębiorstwem wymaga natychmiastowego i efektywnego działania, a tradycyjny roczny budżet nie uwzględnia tej dynamiki i nie umożliwia szybkiej, efektywnej adaptacji [Hope, Fraser 2003, s. 5-7]. Ponadto opracowany w przedsiębiorstwie budżet po kilku miesiącach z reguły się dezaktualizuje, gdyż wiele jego podstawowych założeń ulega zmianie. Kolejny problem dotyczy mocnego powiązania ze strategią przedsiębiorstwa, które w przypadku budżetu jest często iluzoryczne. Budżet przede wszystkim odwzorowuje strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa i realizowane funkcje, co z punktu widzenia dynamicznej strategii nie jest już tak istotne. To również ukierunkowanie w strategii na sukces, który zależy dzisiaj od wielu różnorodnych czynników, takich jak aktywa niematerialne, ciągłe innowacje, inicjatywy, przewidywanie sytuacji rynkowej oraz dynamiczne zmiany. Tradycyjne mocno zbiurokratyzowane budżetowanie nie jest do tego typu czynników sukcesu przygotowane, a wręcz często je blokuje [Kowalewski 2013, s. 180]. Alternatywą wobec tradycyjnego modelu jest zastąpienie go zarządzaniem według koncepcji beyond budgeting<sup>1</sup>, w której zmodernizowane zarządzanie dokonaniem pełni kluczową rolę.

Celem niniejszego artykułu jest krytyczna analiza alternatywnego podejścia do zarządzania dokonaniem w przedsiębiorstwie zaproponowanego przez autorów koncepcji beyond budgeting. Ponadto w ramach artykułu zostaną przybliżone podstawowe zasady tej koncepcji oraz zaprezentowane podstawowe narzędzia wspomagające zarządzanie dokonaniem w przedsiębiorstwie.

## 2. Koncepcja beyond budgeting

Beyond budgeting to koncepcja, która została opracowana w drugiej połowie lat dziewięćdziesiątych przez zespół działający w konsorcjum CAM-I, w ramach którego jest realizowany projekt badawczy *Beyond Budgeting Round Table*. Podstawowe założenia tej koncepcji sprowadzają się do reorganizacji całego systemu zarządzania przedsiębiorstwem i zmiany jego tradycyjnej filozofii funkcjonowania. Filary beyond budgeting to [zob. Hope, Fraser 2003, s. 70; Player 2007, s. 38, 39]:

- Zrezygnowanie z tradycyjnego budżetowania z rocznymi, stałymi limitami dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności oraz całego przedsiębiorstwa.
- Zdefiniowanie elastycznych celów w ramach strategii, która jest procesem ciągłym, ukierunkowanym na decentralizację oraz szybkie zmiany w odpowiedzi na sygnały płynące z rynku. Wykorzystuje się prognozowanie kroczące (*rolling forecast*), benchmarking i podejście sytuacyjne.

---

<sup>1</sup> Autor w artykule posługuje się wyłącznie angielskim terminem *beyond budgeting*, natomiast w literaturze przedmiotu można spotkać próby tłumaczenia tego terminu jako: zarządzanie bez budżetowania, poza-budżetowanie. Jednak w opinii autora tłumaczenie nie oddaje w pełni sensu i złożoności tej koncepcji.

- Planowanie i kontrola odbywają się z wykorzystaniem odpowiedniego systemu zarządzania dokonaniami, jak zmodyfikowana zrównoważona karta wyników z właściwym zestawem mierników (KPI's – *Key Performance Indicators*), która jest powiązana z systemem prognozowania oraz wykorzystuje benchmarking do uaktualniania mierników.
- Odpowiedni system motywacyjny z elastycznym premiowaniem za osiągnięte rezultaty.
- Efektywne zarządzanie posiadanymi zasobami w stosunku do aktualnych potrzeb, które wprowadza elastyczność i dużo większą autonomię dla menedżerów.
- Właściwa koordynacja ukierunkowana na doskonałość organizacyjną, najlepsze praktyki i współpracę.

**Tabela 1.** System zarządzania według koncepcji beyond budgeting w przedsiębiorstwie Borealis

<p><b>Finansowe prognozowanie kroczące</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• wykorzystuje się do planowania finansowego i podatkowego dla każdego oddziału,</li> <li>• aktualizowane jest kwartalnie,</li> <li>• opracowywane na pięć kolejnych kwartałów,</li> <li>• w proces planowania zaangażowanych jest niewielu pracowników,</li> <li>• przewiduje się wysoki poziom zysków i strat,</li> <li>• priorytetem w planowaniu jest „uczciwa” (rzetelna) prognoza dotycząca przyszłości.</li> </ul>	<p><b>Zrównoważona karta wyników jako podstawowy system zarządzania dokonaniami</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• cele strategiczne opracowane dla całego przedsiębiorstwa są kaskadowane w dół do poszczególnych ośrodków odpowiedzialności wraz z odpowiednimi miernikami dokonań (KPI's),</li> <li>• istnieje równowaga pomiędzy celami finansowymi i niefinansowymi, szybkimi i opóźnionymi,</li> <li>• karta wyników jest wykorzystywana do ustalania osobistych celów i raportowania,</li> <li>• trendy rynkowe oraz zmiany analizowane są w oparciu o najlepsze praktyki z wykorzystaniem benchmarkingu.</li> </ul>
<p><b>Controlling kosztów</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• do zarządzania zasobami wykorzystuje się koncepcję zarządzania opartego na działaniach (ABC/ABM),</li> <li>• średnie ruchome ustalane na podstawie ostatniego kwartału zastępują koncentrowanie się na rocznej działalności,</li> <li>• zarządzanie kosztami i małymi inwestycjami odbywa się z uwzględnieniem trendów rynkowych,</li> <li>• zarządzanie na każdym poziomie odbywa się z uwzględnieniem benchmarkingu w odniesieniu do najlepszych podmiotów (zewnętrznych i wewnętrznych),</li> <li>• wydajność (zdolność) produkcyjna jest monitorowana.</li> </ul>	<p><b>Zarządzanie inwestycyjne</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• inwestycje (działania) do kwoty 1 mln EUR są realizowane przez menedżerów liniowych (zdecentralizowany proces podejmowania decyzji), w procesie kontroli wykorzystuje się raportowanie wewnętrzne połączone z benchmarkingiem,</li> <li>• inwestycje (działania) w przedziale pomiędzy 1 mln EUR a 7 mln EUR są realizowane po pozytywnym ratingu wewnętrznym, zależnym od dostępności zasobów oraz dopasowania strategicznego,</li> <li>• inwestycje (działania) przekraczające kwotę 7 mln EUR są realizowane po uzyskaniu akceptacji rady nadzorczej.</li> </ul>

Źródło: [Libby, Lindsay 2003, s. 31] (przekład własny autora).

Praktyczny model zarządzania według koncepcji beyond budgeting przedstawiono w tabeli 1.

Jednym z najistotniejszych aspektów zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem jest system zarządzania dokonaniem (*performance management*), który można zdefiniować jako wieloaspektowy (wieloperspektywiczny) system informacyjny tworzący i komunikujący menedżerom istotne (krytyczne) informacje zarządcze, który ma wspomagać proces decyzyjny. Ukierunkowany jest na obszary kluczowe z punktu widzenia realizacji strategii przedsiębiorstwa, takie jak: obszar finansów, klienta, udziałowców, procesów wewnętrznych, wiedzy i rozwoju. Jego rola sprowadza się do aktualizacji i zmian w ramach strategii przedsiębiorstwa, pomiaru i kontroli jej realizacji w kluczowych obszarach, przełożenie strategii przedsiębiorstwa na język celów i mierników tak, aby była ona zrozumiała dla wszystkich pracowników i umożliwiała skupienie się na najważniejszych obszarach determinujących jego sukces [Kowalewski 2013, s. 165].

Warto podkreślić, że system zarządzania dokonaniem pełni bardzo istotną rolę w koncepcji beyond budgeting. Odpowiada za pomiar i kontrolę, wspomaga proces planowania. System ma być źródłem szybkich i dostępnych dla wszystkich pracowników aktualnych informacji, które umożliwiają uaktualnianie celów. Wyznacza wartości docelowe dla każdego istotnego obszaru przedsiębiorstwa i łączy je z systemem motywacyjnym. Ponadto umożliwia menedżerom różnych szczebli ciągle dostosowywanie się do zmieniającej się strategii i oczekiwań właścicieli, a także jest podstawowym narzędziem kontroli dokonań przedsiębiorstwa.

### 3. Modyfikacja zrównoważonej karty wyników

Zrównoważona karta wyników (*balanced scorecard*) to jeden z najbardziej popularnych systemów zarządzania dokonaniem, który został opisany przez Kaplana i Nortona na początku lat dziewięćdziesiątych. Istotną rolą zrównoważonej karty wyników jest możliwość przełożenia strategii przedsiębiorstwa na prosty język celów, tematów strategicznych oraz mierników i jej oceny przez pryzmat czterech fundamentalnych perspektyw: finansowej, klienta, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i wzrostu. Według tradycyjnego modelu zrównoważona karta wyników jest bezpośrednio powiązana z budżetem przedsiębiorstwa. Większość wartości docelowych mierników zrównoważonej karty wyników, będących podstawą oceny dokonań przedsiębiorstwa, jest określana w oparciu o budżet (szczególnie dotyczy to nadrzędnej perspektywy finansowej i procesów wewnętrznych).

W związku z krytyką tradycyjnego modelu zarządzania przedsiębiorstwem autorzy skupieni wokół projektu *Beyond Budgeting Round Table* zaproponowali modyfikację wykorzystania zrównoważonej karty wyników, tak aby zgodnie z pierwotnymi założeniami stała się efektywnym systemem zarządzania dokonaniem. W tradycyjnym podejściu zrównoważona karta wyników bardzo często wzmacnia nakazowo-

-kontrolny model zarządzania i jest wraz z budżetem systemem opartym na rocznym cyklu oceny dokonań przedsiębiorstwa.

Modyfikacja wykorzystania zrównoważonej karty wyników polega na zdefiniowaniu dla niej nowych zadań i uwypukleniu jej roli w procesie ciągłego planowania i kontroli w oparciu o elastyczne, zmieniające się cele strategiczne (bez sztucznego podziału na lata działalności przedsiębiorstwa i stałe roczne cele do osiągnięcia). Według tej koncepcji proces projektowania i wdrażania zrównoważonej karty wyników należy rozpocząć od odnowy strategicznej przedsiębiorstwa, która polega na redefinicji celów strategicznych oraz zmianie cykli planowania strategicznego na jeden cykl ciągły. Zwraca się szczególną uwagę na zaangażowanie praktycznie wszystkich pracowników w proces tworzenia, uaktualniania oraz zmian strategii, której kluczową rolą jest permanentna adaptacja organizacji do zmieniającej się sytuacji na rynkach.

Jeżeli strategia przedsiębiorstwa staje się procesem ciągłym, elastycznym i adaptacyjnym, to zrównoważona karta wyników również powinna odzwierciedlać te zmiany, które dotyczą odejścia od sztywnej oceny przedsiębiorstwa w ramach cyklu rocznego i przejścia na adaptacyjny system zarządzania dokonaniami z ciągłym raportowaniem. Akcentuje się w ramach tej modyfikacji koncentrację menedżerów na najważniejszych, zredukowanych do niezbędnego minimum, kluczowych miernikach dokonań przedsiębiorstwa (KPI's), które są mierzone i oceniane w ciągłych krótkich cyklach (np. miesięcznych czy nawet tygodniowych). Kolejną kwestią związaną z modyfikacją zarządzania dokonaniami jest wykorzystanie benchmarkingu zewnętrznego w celu ciągłej aktualizacji wartości docelowych kluczowych mierników dokonań przedsiębiorstwa. Takie podejście odcina przedsiębiorstwo od tradycyjnego zarządzania (w tym budżetowania) i czyni z niego organizację adaptującą się [Player 2003, s. 5].

#### **4. Prognozowanie kroczące i kluczowe mierniki dokonań**

Autorzy koncepcji beyond budgeting J. Hope oraz R. Fraser zaproponowali pierwotnie, oprócz zrównoważonej karty wyników, zestaw narzędzi wspomagający zarządzanie przedsiębiorstwem według nowego modelu. Należą do nich: prognozowanie kroczące, benchmarking, zarządzanie oparte na działaniach (ABM), modele zarządzania wartością przedsiębiorstwa oraz zarządzanie relacjami z klientem (CRM). Natomiast w najnowszej publikacji *Beyond Performance Management* J. Hope oraz S. Player dokonują przeglądu czterdziestu koncepcji, modeli, praktyk i narzędzi wspomagających nowe adaptacyjne podejście do zarządzania przedsiębiorstwem. W niniejszym podrozdziale zostaną poddane analizie wyłącznie koncepcje odnoszące się do problematyki zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa, czyli prognozowanie kroczące oraz kluczowe mierniki dokonań.

Prognozowanie kroczące jest podstawowym narzędziem planowania operacyjnego, którego rola polega na przejęciu zadań tradycyjnego budżetu, jednak z dużo

większą elastycznością i koncentracją na kluczowych aspektach strategii przedsiębiorstwa. Prognozowanie kroczące polega na prognozowaniu finansowym działalności przedsiębiorstwa najczęściej w perspektywie pięciu kolejnych kwartałów i cokwartałnej jej aktualizacji. Schemat prognozowania kroczącego przedstawiono w tabeli 2.

**Tabela 2.** Prognozowanie kroczące pięciokwartałowe

	Rok X				Rok X+1			
	Kwartał 1	Kwartał 2	Kwartał 3	Kwartał 4	Kwartał 1	Kwartał 2	Kwartał 3	Kwartał 4
Prognoza 1								
Prognoza 2								
Prognoza 3								
Prognoza 4								
		Prognoza				Wykonanie		

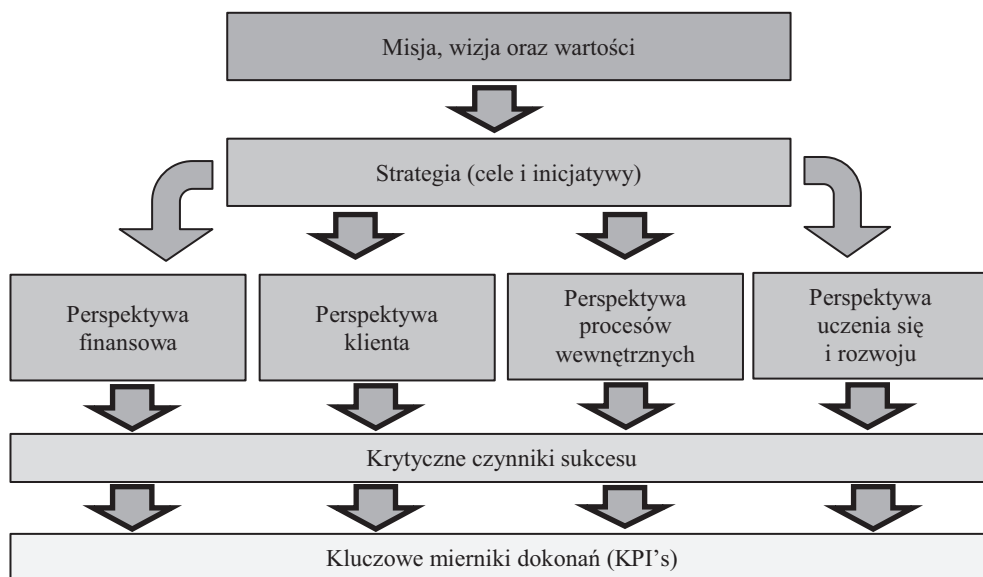
Źródło: [Lamoreaux 2011, s. 35].

Prognozowanie kroczące ma umożliwić menedżerom podejmowanie decyzji strategicznych, przewidywanie krótkoterminowych wyników, zarządzanie przepływami pieniężnymi oraz określenie oczekiwań akcjonariuszy [Hope, Player 2012, s. 305]. Można argumentować, że jest to podejście zbliżone do tradycyjnego budżetowania, jednak budżet jest zamknięty w sztywnych cyklach rocznych działalności, a prognozowanie kroczące uwzględnia dłuższą, pięciokwartałną perspektywę planowania i dzięki cokwartałnej aktualizacji pozwala zachować ciągłość w procesie planowania.

Prognoza krocząca stanowi konsolidację wszystkich istotnych informacji (przede wszystkim finansowych) zbieranych co kwartał ze wszystkich ośrodków odpowiedzialności przedsiębiorstwa i aktualizowanych [Hope, Fraser 2003, s. 58-59]. W proces prognozowania kroczącego jest zaangażowanych mniej osób niż w przypadku budżetowania oraz rezygnuje się z tradycyjnych negocjacji budżetowych, co pozwala zaoszczędzić czas i pieniądze. Należy jednak nadmienić, że prognozowanie kroczące odznacza się dużo mniejszą szczegółowością i koncentruje wyłącznie na tych aspektach działalności, które są najważniejsze. Istotną wadą stosowania tego rodzaju prognozowania jest duże prawdopodobieństwo przeoczenia ważnych zmian w działalności przedsiębiorstwa, szczególnie dotyczy to organizacji o złożonej strukturze organizacyjnej.

Kluczowe mierniki dokonań (KPI's), nazywane również miernikami sukcesu, stanowią podstawę oceny dokonań przedsiębiorstwa i powinny umożliwić mu ciągłe uczenie się, skuteczną adaptację i rozwój. Podstawowy problem związany z kluczowymi miernikami dokonań dotyczy określenia właściwego zestawu mierników, odzwierciedlającego najważniejsze aspekty strategii przedsiębiorstwa. Jest

to pytanie o ich liczbę, bezpośrednie powiązanie ze strategią, a także możliwość pomiaru m.in. w obszarach związanych z aktywami niematerialnymi, np. kapitałem intelektualnym. W zrównoważonej karcie wyników kluczowe mierniki sukcesu są przyporządkowane do czterech perspektyw. O ile dobór mierników do perspektywy finansowej i procesów wewnętrznych nie sprawia zazwyczaj większych trudności, o tyle mierniki związane z perspektywą klienta oraz uczenia się i wzrostu są często najslabszym punktem zarządzania dokonania i zdarza się, że wypaczają cały system oceny. Ponadto kluczowe mierniki dokonań wpisane w zrównoważoną kartę wyników powinny się bilansować (równoważyć), czyli mierniki finansowe z niefinansowymi, dynamiczne z niedynamicznymi, tak aby system planowania i oceny dokonań był komplementarny – spajał działalność przedsiębiorstwa w spójną całość. Na rysunku 1 przedstawiono kolejność procesu opracowywania kluczowych mierników dokonań w przedsiębiorstwie.



**Rys. 1.** Określanie kluczowych mierników dokonań w przedsiębiorstwie

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Parmenter 2010, s. 35].

Efektywne wkomponowanie kluczowych mierników dokonań w system planowania i kontroli wymaga też ograniczenia ich liczby do niezbędnego minimum. Kaplan i Norton sugerują, że może być ich co najwyżej dwadzieścia. Hope i Fraser ograniczają ich liczbę do co najwyżej dziesięciu, argumentując, że bardziej rozbudowany system zarządzania dokonania staje się nieczytelny dla menedżerów [Parmenter 2010, s. 12]. W podobnym tonie wypowiada się J. Welch, osoba uznana w Stanach Zjednoczonych za najwybitniejszego menedżera XX wieku. Według

jego opinii współcześni menedżerowie są dużo gorzej poinformowani o działalności przedsiębiorstwa niż trzydzieści, czterdzieści lat temu z uwagi na nadmiar informacji, z którym spotykają się w codziennej pracy. Welch sugeruje skupienie się wyłącznie na trzech aspektach działalności: przepływach pieniężnych, satysfakcji klienta oraz motywacji pracowników i dobraniu kilku właściwych kluczowych mierników dokonań do ich oceny [Rickards 2006, s. 63].

Odnosząc się do problematyki związanej z określeniem kluczowych mierników dokonań, należy zwrócić uwagę na właściwą kolejność działań w procesie projektowania i wdrażania systemu zarządzania dokonaniem w przedsiębiorstwie. Najważniejszym punktem odniesienia jest zawsze ewoluująca mniej lub bardziej dynamicznie strategia, z której istotne cele i inicjatywy odnoszą się do czterech perspektyw zrównoważonej karty wyników. Analizując strategię poprzez pryzmat czterech perspektyw i przypisanych im celów i inicjatyw strategicznych, określa się aktualne, najważniejsze czynniki sukcesu. Ich szczegółowa analiza oraz częsta aktualizacja umożliwiają zaprojektowanie właściwego ograniczonego zestawu kluczowych mierników dokonań.

Podsumowując zagadnienia związane z narzędziami wspomagającymi nową koncepcję zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa, należy podkreślić, że tradycyjne podejście akcentuje ścisłą kontrolę działalności przedsiębiorstwa w cyklach rocznych mocno powiązaną z systemem budżetowania. Natomiast zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting stawia na większą elastyczność i autonomię. Wartości docelowe kluczowych mierników dokonań są aktualizowane przynajmniej raz na kwartał w odniesieniu do stosowanego prognozowania kroczącego, ale także w oparciu o benchmarking zewnętrzny, czyli porównywanie się z najlepszymi przedsiębiorstwami w branży, oraz benchmarking wewnętrzny, czyli porównywanie ze sobą poszczególnych ośrodków odpowiedzialności przedsiębiorstwa (zakładów, oddziałów, wydziałów).

## 5. Podsumowanie

Tradycyjny model zarządzania przedsiębiorstwem, którego istotny element stanowi budżetowanie, jest od lat dziewięćdziesiątych dwudziestego wieku przedmiotem poważnej krytyki. W tym czasie pojawiła się radykalna koncepcja beyond budgeting, która postuluje zastąpienie sztywnych zasad tradycyjnego budżetowania adaptacyjnym i zdecentralizowanym podejściem do działalności przedsiębiorstwa, szczególnie do planowania i kontroli. Główną rolę w obu modelach odgrywa zarządzanie dokonaniem, ale w koncepcji beyond budgeting jego rola jest znacznie rozszerzona. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że większość przedsiębiorstw nie jest gotowa na tak radykalne zmiany, jakie proponują autorzy koncepcji beyond budgeting, gdyż wymagają one specyficznej kultury organizacyjnej promującej rezygnację z tradycyjnego planowania (w tym budżetowania), decentralizację, dużą autonomię w podejmowaniu decyzji przez menedżerów liniowych, a także szybką adaptację do zmian.



Pojawianie się takich rewolucyjnych koncepcji jest wyraźnym sygnałem, że warunki funkcjonowania współczesnych przedsiębiorstw skrajnie się zmieniły, co powinno skutkować również modernizacją tradycyjnego modelu zarządzania. Celem niniejszego artykułu jest również uwypuklenie roli ewolucji w zarządzaniu dokonaniami przedsiębiorstwa – od tradycyjnego modelu z budżetowaniem do koncepcji beyond budgeting.

## Literatura

- Hope J., Fraser R., *Beyond Budgeting How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press, Boston 2003.
- Hope J., Fraser R., *Beyond Budgeting*, Strategic Finance, October 2000.
- Hope J., Player S., *Beyond Performance Management*, Harvard Business Review Press, Boston 2012.
- Kowalewski M., *Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 252, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław 2012.
- Kowalewski M., *Controlling a zarządzanie dokonaniami*, [w:] *Controlling dla menedżerów*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa 2013.
- Lamoreaux M.G., *Planning for Uncertainty*, „Journal of Accountancy”, October 2011.
- Libby T., Lindsay M.R., *Budgeting – an unnecessary evil How the BBRT envision a world without traditional budgeting Part two*, CMA Management, Volume 77, Issue 2, April 2003.
- Norkowski M., *Koncepcja beyond budgeting a tradycyjne budżetowanie*, [w:] *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa 2012.
- Permenter D., *Key Performance Indicators Developing, Implementing and Using KPIs*, John Wiley & Sons Inc., New Jersey 2010.
- Player S., *New Paths to Dramatically Improve Your Planning and Control Processes*, „The Journal of Corporate Accounting & Finance”, March/April, Wiley Periodicals, 2007.
- Player S., *Why Some Organizations Go „Beyond Budgeting”*, „The Journal of Corporate Accounting & Finance”, Wiley Periodicals, March/April 2003.
- Rickards R.C., *Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle?*, „Investment Management and Financial Innovations”, Volume 3, Issue 2, 2006.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki rozwoju metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.

## PERFORMANCE MANAGEMENT OF BEYOND BUDGETING

**Summary:** Performance management is crucial part of nowadays management system. There is a traditional command-and-control management model that joins performance management and budgeting. There is also an alternative model of adaptive and decentralized organization where performance management with several management tools and practices can replace traditional budgeting. The article offers a critical review of new approach to performance management proposed by authors of beyond budgeting concept.

**Keywords:** performance management, beyond budgeting.