

Michał Soliwoda

Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

Koncepcja „Beyond Budgeting” – perspektywy wykorzystania do zarządzania przedsiębiorstwami branży spożywczej

Wstęp

Rozwój produkcji masowej na początku XX wieku wywołał wzrost zainteresowania kierownictwa przedsiębiorstw metodami planowania i kontroli. Menedżerowie przedsiębiorstw zaczęli wykorzystywać narzędzia do zarządzania kosztami i przepływami pieniężnymi [CIMA 2007]. Po raz pierwszy budżet został wprowadzony przez Pierre’a DuPonta w 1920 roku [Świdorska 2010, s. 460].

Literatura przedmiotu zawiera bardzo różnorodne, wręcz odmienne definicje budżetowania i budżetu w przedsiębiorstwie. Nadal nierozstrzygnięty pozostaje problem, czy budżetowanie wiąże się wyłącznie z planowaniem, czy też wykracza poza planowanie [Myddelton 1996, s. 234; Rasmusen, Eichorn, Barak 2003, s. 79]. Odmienne są stanowiska wobec perspektywy czasowej budżetowania: według niektórych budżetowanie obejmuje okres jednoroczny bądź krótszy, z kolei inna grupa badaczy i praktyków uważa, że budżetowanie można objąć okresy dłuższe niż jeden rok [Steinmann, Schreyog 1992, s. 37]

Budżetowanie, pojmowane jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem, która pozwala zarządzającemu usprawnić działalność przedsiębiorstwa i zminimalizować ryzyko gospodarcze [Świdorska 2010, s. 462], stanowi jedno z narzędzi zarządzania. Budżetowanie to proces obejmujący [Warren, Reeve, Duchac 2008, s. 227]:

- ustalenie celów działalności organizacji dla określonego okresu w przyszłości,
- realizację planu, aby osiągnąć zamierzone cele,
- okresowe porównywanie uzyskanych rezultatów z celami.

Efektom budżetowania, czyli procesu opierającego się na sformalizowanych procedurach zatwierdzonych w przedsiębiorstwie, jest budżet, który stanowi wyrażenie krótkookresowego planu najczęściej w kategoriach wartościowych, ale również ilościowych (uzupełniająco), sporządzanego najczęściej na rok [Świdorska 2010, s. 462].

ska 2010, s. 462]. Według CIMA – The Chartered Institute of Management Accountants budżet stanowi plan w ujęciu wartościowym i/lub ilościowym, przygotowany przed zdefiniowanym okresem.[CIMA 2007].

Cel i metody badań

Celem opracowania jest określenie przydatności decyzyjnej koncepcji „Beyond Budgeting” (zarządzania bez budżetowania) w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Podjęto próbę oceny możliwości wykorzystania koncepcji „Beyond Budgeting” (BB) przez przedsiębiorstwa branży spożywczej. Metodą badań były studia literaturowe (główne artykuły i pozycje książkowe w dorobku zagranicznym), a także wykorzystano metodę studium przypadku (zarządzanie bez budżetu w przedsiębiorstwie chemicznym Rhodia). Wykorzystano elementy działań o charakterze dedukcyjnym i indukcyjnym, przytaczane informacje zaprezentowano w formie tabel i rysunków.

Krytyka tradycyjnego budżetowania

Z perspektywy historycznej, budżety stosowane w przedsiębiorstwach od lat 20. XX wieku, jako sztywne narzędzie do zarządzania kosztami, stały się „udoskonaloną” formą kontraktu między kierownictwem organizacji a podwładnymi, opierającą się na planowanych w przyszłości osiągnięciach. Od lat 60. w przedsiębiorstwach państw o gospodarce rynkowej zauważono, że budżety stały się nie tylko narzędziem planowania wydatków i przychodów, ale zaczęły odgrywać rolę miernika sprawności i efektywności systemu zarządzania organizacji [CIMA 2007].

W ostatnich dwóch dziesięcioleciach zarówno praktycy, jak i naukowcy, zaczęli dyskutować nad użytecznością budżetowania w dotychczasowych, tradycyjnych formach. Chociaż uważa się, że tradycyjne budżetowanie służy koordynacji, komunikacji, ocenie osiągnięć, to występowały również opinie, że znane dotychczas formy budżetowania okazują się być przyczyną wewnętrznej rywalizacji między menedżerami, stają się wręcz źródłem konfliktów w organizacjach [Libby, Lindsay 2007, s. 47–51]. Silne wahania na rynku surowców, zapoczątkowane przez tzw. ujemny szok podaży na rynku paliw w latach 70., pokazały, że dotychczasowy sposób budżetowania nie był efektywny w turbulentnym otoczeniu ekonomicznym. Wiodące przedsiębiorstwa zaczęły funkcjonować na rynku kapitałowym, którego uczestnicy – akcjonariusze przedsiębiorstw – zwracali uwagę na generowanie wartości przez przedsiębiorstwa. Wartości niemate-

rialne i prawne (*intangible assets*), włączając lojalność klienta, marki firm, stały się kluczowym czynnikiem wzrostu wartości przedsiębiorstwa [Kaplan 2006, s. 127–135]. Ponadto zaobserwowano, że cykl życia produktów uległ znacznemu skróceniu, co wymusiło obniżenie kosztów stałych i marż. W przypadku orientacji przedsiębiorstwa na oczekiwania klienta dotychczasowe formy budżetowania (*traditional budgetary*) okazują się niewystarczające.

Tradycyjne budżetowanie nie sprawdza się w obecnym otoczeniu ekonomicznym przedsiębiorstw, biorąc pod uwagę oczekiwane rezultaty budżetowania [CIMA 2007]. Stwierdzono, że wszystkie czynności związane z budżetowaniem (planowanie, kontrola budżetowa) obejmują ponad 20% całkowitego czasu pracy kadry zarządczej w przedsiębiorstwach. Według danych z Cranfield School of Management, 80% przedsiębiorstw nie jest usatysfakcjonowanych z efektywności procesów budżetowania [Neely, Boume, Adams 2003, s. 22–28].

Według praktyków rachunkowości zarządczej zrzeszonych w CIMA, wady tradycyjnych budżetów wynikają [CIMA 2007]:

- ze sprzeczności ze strategią przedsiębiorstwa,
- ze czasochłonności czynności tworzących proces budżetowania,
- ze ograniczenia odpowiedzialności i elastyczności działania w organizacji,

Tabela 1

Słabości tradycyjnego planowania finansowego i praktyki tradycyjnego budżetowania

Lp.	Obszary
1.	<p>Strategia konkurencji</p> <ul style="list-style-type: none"> • tradycyjne budżety są rzadko skoncentrowane na realizowaniu strategii firmy • tradycyjne budżety koncentrują się raczej na redukcji kosztów niż kreowaniu wartości przedsiębiorstwa • budżety stanowią często ograniczenie w podejmowaniu zmian w przedsiębiorstwie • budżety wnoszą niewielką wartość – zniechęcają do kreatywnego myślenia
2.	<p>Proces biznesowy</p> <ul style="list-style-type: none"> • proces budżetowania jest zbyt czasochłonny • budżety są rozwijane i aktualizowane niezbyt często, co najmniej raz do roku • budżety są poparte często tylko na nieuzasadnionych przewidywaniach • budżety zachęcają wręcz do dysfunkcyjnych zachowań organizacyjnych (zbyt silna rywalizacja wewnątrz organizacji)
3.	<p>Potencjał organizacji</p> <ul style="list-style-type: none"> • budżety wspierają odgórną strukturę kierowania • budżety nie uwzględniają sieciowych struktur, które organizacje zaczynają stosować • budżety wzmocniają istniejące podziały między jednostkami organizacyjnymi (np. wydziałami) • budżety nie dowartościowują wkład pracowników w proces budżetowania

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Neely, Boume, Adams 2003, s. 22–28].

- ze skoncentrowania na redukcji kosztów zamiast na kreowaniu wartości dla udziałowców/akcjonariuszy.

Pogłębione studia literaturowe ekonomistów z Cranfield's Centre of Business Performance umożliwiły zidentyfikowanie 12 najbardziej istotnych słabości tradycyjnego planowania finansowego oraz praktyki tradycyjnego budżetowania. Te słabości zostały zaklasyfikowane do trzech obszarów (strategia konkurencji, proces biznesowy, potencjał/zdolności organizacji) i przedstawione w tabeli 1.

Założenia „Beyond Budgeting”

Naukowe Konsorcjum „Beyond Budgeting Round Table” (BBRT) od 1998 roku rozpoczęło intensywną pracę nad usprawnieniem procesu budżetowania. Po przeprowadzeniu badań empirycznych, których obiektem było kilkanaście organizacji, które przestały częściowo lub całkowicie stosować tradycyjne budżetowanie, BBRT ustaliło ogólny model „Beyond Budgeting” (BB) czyli „zarządzania bez budżetu”, opierający się na dwunastu zasadach.

W radykalnej postaci wszystkie zasady „Beyond Budgeting” zostały wdrożone w organizacjach, które wykorzystują „zarządzanie bez budżetów”. Sześć podstawowych zasad BB dotyczy wykształcenia elastycznej struktury organizacyjnej, w której wiele uprawnień jest delegowanych do pracowników niższych szczebli zarządzania. Kolejne zasady modelu BB służą stworzeniu inteligentnego procesu zarządzania dla elastycznej struktury organizacyjnej. Podstawowych sześć zasad BB, dotyczących elastycznej struktury organizacyjnej obejmuje [de Waal 2005, s. 56–57]:

- autonomiczność jednostek organizacyjnych – w organizacji odrzucony jest centralistyczny sposób zarządzania z wieloma procedurami, uprawnienia są przekazywane kierownikom małych samorządnych jednostek (*self-managing units*), struktura organizacyjna staje się bardziej elastyczna;
- upoważnienie kierowników niższych szczebli zarządzania do podejmowania decyzji – kierownicy autonomicznych jednostek są odpowiedzialni za realizowanie celów krótkoterminowych (zadań operacyjnych), a także zadań taktycznych, dysponują dużą autonomią w swoich działaniach w taki sposób, aby nie występowały zakłócenia w realizowaniu celów strategicznych organizacji;
- odpowiedzialność za „dynamiczne wyniki” (*dynamic outcomes*) – pracownicy są odpowiedzialni nie tylko za uzyskiwanie wstępnie ustalonych rezultatów dla jednostek organizacyjnych czy funkcji w organizacji, pożądane wyniki ustalane są dynamicznie (tzn. mogą być modyfikowane w ciągu roku), dlatego też nie z góry, gdyż mogłoby to zniechęcić pracowników do osiągnięcia lepszych rezultatów niż obecne cele;

- „organizacja sieciowa” – jednostki organizacyjne o dużym stopniu samodzielności stanowią niezależne, ukierunkowane na klienta podmioty, które reagują bardzo szybko i elastycznie na zmiany zachowań konsumenckich,
- „rynkowa” koordynacja w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa – usługi świadczone przez wewnętrzne komórki organizacyjne (takie jak HR, ICT) mogą być kupowane przez autonomiczne jednostki organizacji na postawie wewnętrznego kontraktu, co przyczynia się do poprawy jakości i obniżenia kosztów usług świadczonych wewnątrz organizacji;
- „wspierające liderstwo” (*supporting leadership*) – członkowie organizacji są wpierani i objęci coachingiem i mentoringiem ze strony kierownictwa wyższych szczebli, ponadto kierownicy małych samorządnych jednostek mają prawo do podejmowania ryzyka bez konieczności ponoszenia kary za popełnione błędy wynikające z niezależności decyzji.

Zaprojektowanie inteligentnego/adaptacyjnego procesu zarządzania wymaga od organizacji przyjęcia następujących zasad [Hope, Fraser 2003, s. 45]:

- względne cele – strategia organizacji musi zakładać przewyżczenie rywalizacji z konkurencją, a nie zrealizowanie bieżącego budżetu, cele dla organizacji powinny być ustalane na podstawie zachowań o głównych konkurentów przedsiębiorstwa lub zbliżonych organizacji (w przypadku organizacji nonprofit), ponadto cele powinny być ciągle adaptowane z uwzględnieniem o osiągnięć konkurentów;
- ciągle regulowanie/modyfikowanie strategii (*strategy setting*) – strategia organizacji musi być ciągle modyfikowana i przystosowana do otoczenia na podstawie sygnałów z rynku;
- systemy antycypacyjne (*anticipatory systems*) – co najmniej raz na kwartał menedżerowie sporządzają kroczące prognozy (*rolling forecasts*), które obejmują okres powyżej jednego roku i uwzględniają zarówno finansowe, jak i niefinansowe czynniki sukcesu przedsiębiorstwa;
- zasoby na żądanie – menedżerowie alokują zasoby do tych jednostek, w których są one najbardziej potrzebne, organizacja nie dysponuje żadnymi stałymi budżetami opartymi na budżecie z ostatniego roku;
- sprawny obieg informacji w organizacji – informacja jest szybko dostępna i łatwa do uzyskania dla osób, które rzeczywiście jej potrzebują, a zrównoważony zestaw wskaźników sprawności jest użyty w celu porównania wyników jednostek o dużej samodzielności w zakresie zarządzania z innymi jednostkami w organizacjach, konkurentami czy podobnymi organizacjami;
- względny sposób nagradzania – opierający się zarówno na wynikach jednostek o samodzielności zarządczej, jak również na osiągnięciach organizacji jako całości, struktura nagród opiera się na ocenie zarówno indywidualnych, jak i grupowych osiągnięć.

Zarządzanie bez budżetów w przedsiębiorstwie Rhodia – studium przypadku

Rhodia jest dużym francuskim przedsiębiorstwem branży chemicznej (centrala mieści się w Paryżu), którego roczne przychody ze sprzedaży wynoszą około 7,2 mld USD, a zatrudnienie w nim znajduje 27 tys. pracowników (w 19 państwach). Rhodia zrezygnowała z budżetowania w 1999 roku, wprowadziła przejrzystą i stosunkową prostą procedurę w miejsce tradycyjnego planowania finansowego [Hope, Fraser 2003, s. 48].

Tradycyjny proces budżetowania rozpoczynał się w czerwcu roku poprzedzającego okres budżetowania i trwał z reguły 6 miesięcy, chociaż kilka razy budżet został ukończony dopiero w lutym. Tradycyjny budżet opierał się na ekstrapolacji opartej na o danych historycznych i był modyfikowany przez menedżerów poziomu operacyjnego.

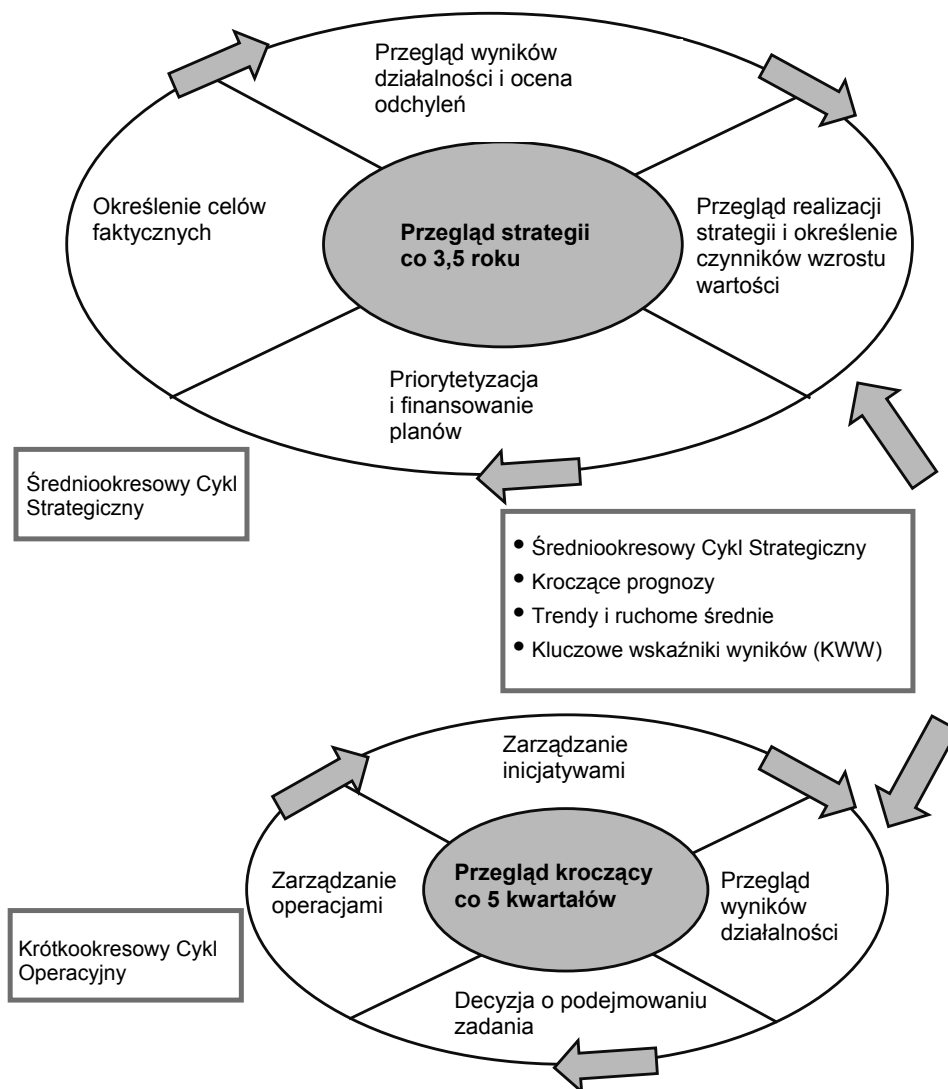
W projekcie o nazwie „Spring” powstał nowatorski proces zarządzania wynikiem działalności przedsiębiorstwa, zrywający z tradycyjnym budżetowaniem. Nadrzędnym celem alternatywnej metody planowania była silniejsza integracja pracowników organizacji ze strategią. Alternatywę do tradycyjnego budżetowania przedstawiono na rysunku 1.

Cele strategiczne opierają się na wskaźnikach zwrotu na kapitale (*return on capital*) oraz wolnych przepływach pieniężnych. Wartości tych wskaźników bazują na systematycznie wykonywanych benchmarkingach (w odniesieniu do liderów sektora), a także na przewidywanym wzroście [r/r] przychodów dla poszczególnych oddziałów przedsiębiorstwa.

System premii menedżerskich, które są ustalane co pół roku, polega na braniu pod uwagę wyników indywidualnych (60% wagi), a także przedsiębiorstwa jako całości lub jego oddziałów (40%).

Istotą zarządzania bez budżetów jest powiązanie dwóch cykli: średnio-okresowego cyklu strategicznego oraz krótkookresowego cyklu operacyjnego. Cykl strategiczny rozpoczyna się od ustalenia przewidywań *ROCE* (zwrot na wydatkach inwestycyjnych), wstępnych przewidywań wskaźników dotyczących wydatków inwestycyjnych/nakładów kapitałowych. Menedżerowie aktualizują wstępne przewidywania co roku. Kolejnym etapem cyklu jest dokonywanie przeglądu wyników działalności wraz określeniem środków prewencyjnych w celu osiągnięcia celów planowania taktycznego (*medium-term goals*). Na ostatnim etapie menedżerowie wyznaczają czynniki wzrostu wartości. Można tu zauważyć tu pewną analogię do *Balanced Scorecard* (Zrównoważona Karta Wyników), ponieważ przeglądy realizacji strategii obejmują cztery perspektywy:

- imperatywy strategiczne (perspektywy wynikające z wnętrza korporacji),
- analiza strategiczna (rynek, konkurenci),



Rysunek 1

Zarządzanie przedsiębiorstwem za pomocą „adaptacyjnych procesów” (Adaptive Processes)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Hope, Fraser 2003, s. 50].

- nowe wyzwania (nauka i rozwój),
- analiza wyników (przyszłe i obecne trendy).

W efekcie dialogu między wyższym kierownictwem a zespołami roboczymi powstaje raport przedstawiający rodzaje ryzyka, przewidywania w obszarze czterech perspektyw strategicznych.

W przypadku cyklu operacyjnego początkowym etapem jest zarządzanie inicjatywami: monitorowanie, ocena wpływu na sprzedaż, zyski, przepływy pieniężne. Następnie dokonywane są co kwartał przeglądy, w którym sprawdza się odchylenia od rzeczywistych wyników oraz wykonuje się kroczące prognozy. Menedżerowie mogą podjąć zadania operacyjne, np. zmiana cen, rozpoczęcie promocji.

W zarządzaniu bez budżetów występuje dwa rodzaje raportów:

- „skumulowany rzeczywisty” raport miesięczny, w którym zestawia się wyniki z bieżącego miesiąca z miesiącem z poprzedniego roku,
- raport kwartalny – bazujący na trendach, ruchomych średnich, odnoszący się do celów w planie strategicznym.

Nowa metodyka zarządzania wynikiem oddziałów przedsiębiorstwa i całej organizacji okazała się skuteczna. Bez tradycyjnego budżetowania udało się zrealizować dzięki ciągłemu procesowi prognozowania (kroczące prognozy, ruchome średnie) oraz udoskonaleniu komunikacji wewnętrznej dotyczącej strategii.

Możliwość wykorzystania Beyond Budgeting w przedsiębiorstwach branży spożywczej

Procesy zarządzania kosztami w przedsiębiorstwach branży spożywczej nie zostały szczegółowo zbadane. Jedne z pierwszych wdrożeń nowych instrumentów rachunkowości zarządczej miały miejsce w branży chemicznej, którą cechuje podobieństwo stosowanych procesów. Przemysł spożywczy, który wykształcił się z rzemiosła w latach 30. XX wieku w Stanach Zjednoczonych, korzysta ze zbliżonej aparatury do przeprowadzania procesów technologicznych [Pijanowski, Dłużewski, Dłużewska, Jarczyk 1997, s. 13].

Przemysł spożywczy jest niezwykle zróżnicowany pod względem liczby sektorów (gałęzi), a każdy z nich charakteryzuje się innymi uwarunkowaniami gospodarowania finansami [Knap-Stefaniuk 2010, Internet].

GUS i IERiGŻ-PIB nie analizują danych dotyczących kosztów według kalkulacyjnego układu kosztów dla przedsiębiorstw przemysłu spożywczego. Od przedsiębiorstw powyżej 9 pracowników zbierane są informacje o strukturze rodzajowej kosztów. Dla przedsiębiorstw branży spożywczej w latach 2006–2008 wskaźnik koszty ogółem/aktywa ogółem był na poziomie 1,37–1,40. Przykładowo dla branży odzieżowej wskaźnik ten wynosił 1,20–1,31, dla branży maszynowej 1,09–1,13, co może sugerować istotną rolę zarządzania kosztami w budowie pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstw branży spożywczej. Istotnym składnikiem struktury rodzajowej kosztów jest zużycie materiałów i energii, które w analizowanym okresie wyniosło 63,0%–63,8% i stanowi wyróżnik świadczą-

cy głównie o dużej materiałochłonności przemysłu spożywczego [Wasilewski, Soliwoda 2010, s. 4].

Różnorodność organizacyjna zakładów przemysłu spożywczego powoduje, że koszty pośrednie naliczane są na podstawie kalkulacji doliczeniowej asortymentowej (np. w zakładach przetwórstwa mięsnego), kalkulacji przy produkcji sprzężonej (przy której powstają produkty uboczne – np. produkcja serów twarogowych, cukru), kalkulacji przy produkcji sezonowej (np. w sektorze owocowo-warzywnym) [Kamiński 1984, s. 145].

W małych i średnich przedsiębiorstwach branży spozywczej nie są znane instrumenty rachunkowości zarządczej, bądź są znane, jednak niewykorzystywane w praktyce. System finansowo-księgowy ewidencjonuje i przetwarza informacje kosztowe na potrzeby tzw. sprawozdawczego rachunku kosztów. Istotnym problemem, poruszonym przez ekonomistów przemysłu spożywczego, jest bardzo duża ilość i zróżnicowanie przy produkcji wieloasortymentowej, w związku z czym występują problemy z przypisaniem kosztów pośrednich do poszczególnych asortymentów.

Możliwości wykorzystania zarządzania bez budżetów BB są silnie ograniczone przez konieczność zmiany w dotychczasowych procesach zarządzania [CIMA 2007]:

- motywowanie do zarządzania zmianą i właściwy sposób nagradzania dla kierowników niższych szczebli, uwzględniający ich osobiste efekty,
- konieczność zarządzania decentralistycznego, z delegowaniem części uprawnień do kierowników niższych szczebli,
- wysokie standardy etyczne w organizacji,
- zespoły *front-line*, mające duży stopień niezależności w podejmowaniu decyzji,
- postawa otwartości i zaufania na wszystkich poziomach zarządzania.

Przeszkodami, które w istotny sposób sprzyjają zachowaniu tradycyjnego budżetowania, są w przypadku przedsiębiorstw branży spozywczej [Neely, Boome, Adams 2003, s. 43]:

- traktowanie budżetu jako podstawowego narzędzia kontroli:
 - budżety dostarczają kryteriów w procesie kontroli, bez których trudno bądź też w ogóle nie można byłoby zarządzać,
 - budżety stanowią mapę, która objaśnia i wskazuje, dokąd zdąża dane przedsiębiorstwo, jakie chcemy uzyskać cele (w ujęciu wartościowym, ilościowym);
- kultura organizacyjna: budżety są bardzo głęboko zakorzenione w kulturze organizacyjnej, jest bardzo trudno przejść do innej metody planowania, budżety są najczęściej odgórne, ze znikomym udziałem pracowników w procesie budżetowania.

Z badań przeprowadzonych w USA i państwach UE wynika, że większość przedsiębiorstw nadal będzie stosować budżetowanie w tradycyjnej formie, jednak będzie je usprawniać [Dugdale, Lyne 2006, s. 32–35]. W USA i krajach zachodnioeuropejskich zauważono, że działania usprawniające polegały głównie na silniejszym powiązaniu budżetów z planami strategicznymi za pomocą prognoz.

Należy zauważyć, że przejście do BB będzie miało charakter ewolucyjny. Usprawnienie budżetowania powinno obejmować implementowanie następujących elementów [Hope, Fraser 2003, s. 117; Neely, Boume, Adams 2003, s. 17]:

- procesowy model budżetowania (*Activity Based*) – obejmujący planowanie i kontrolę na postawie architektury procesowej organizacji, wyodrębnienie działań i procesów generujących wartość dla organizacji, reinżynierię biznesową;
- budżety „od zera” – umożliwiające uniknięcie nieefektywności i niedokładności przy budżetach przyrostowych, w których wartości ubiegłoroczne są przemnażane przez współczynnik uwzględniający m.in. inflację, wydatki w organizacji muszą być za każdym razem w sposób przemyślany planowane;
- budżety oparte na wartości przedsiębiorstwa – wynikające z przekonania, że generowania wartości dla akcjonariuszy/udziałowców stanowi najważniejszy imperatyw w zarządzaniu przedsiębiorstwem,
- zysk – „koło zysku” jako metoda do planowania przyszłych przepływów pieniężnych oraz wyodrębniania centrów zysku pozwala określić, czy organizacja bądź jej jednostki generują odpowiedni poziom EVA, a także czy zapewniony są zasoby finansowe dla inwestycji;
- kroczące budżetowanie – rozwiązuje problemy z opóźnieniami w procesie budżetowania, bardzo dobrze przyjmuje się w warunkach zmian w otoczeniu rynkowym, jest lepszym rozwiązaniem niż budżetowanie do ustalonego punktu w czasie.

Wnioski

W opracowaniu określono przydatność decyzyjną koncepcji „Beyond Budgeting” (zarządzania „bez budżetowania”). Dokonano również oceny możliwości wykorzystania koncepcji „Beyond Budgeting” (BB) przez przedsiębiorstwa branży spożywczej. Na podstawie przeprowadzonych analiz sformułowano następujące wnioski:

1. Koncepcja „Beyond Budgeting” jest bardzo nowatorska. Kadra zarządzająca przedsiębiorstwa, które rezygnuje z tradycyjnych form budżetowania, powinna wprowadzić radykalne zmiany organizacyjne. Struktura organizacyj-

na przedsiębiorstwa musi być bardzo elastyczna: samorządność jednostek organizacyjnych w podejmowaniu decyzji, delegowanie uprawnień przez kierowników wyższego szczebla, motywujący sposób nagradzania kierowników (w tym kierowników niższego szczebla), uwzględniający zarówno wyniki osobiste, jak również jednostki organizacyjnej (np. wydziału).

2. W najbliższej przyszłości przedsiębiorstwa branży spożywczej (głównie MSP) nadal będą wykorzystywały budżetowanie w tradycyjnej postaci. Implementowanie zarządzania bez budżetowania jest ograniczone ze względu na głęboko zakorzenione w kulturze organizacyjnej przekonanie, że tradycyjny budżet stanowi najważniejsze narzędzie planowania i kontroli, mapę objaśniającą cele przedsiębiorstwa.
3. Rezygnacja z tradycyjnego budżetowania będzie możliwa w przypadku nielicznej grupy dużych przedsiębiorstw branży spożywczej, w których kadra zarządzająca poświęca dużo czasu na procesy budżetowania, a także występują problemy komunikacji wewnętrznej w zakresie realizowania celów strategicznych, taktycznych i operacyjnych przedsiębiorstwa.
4. Implementowanie zasad „Beyond Budgeting” będzie miało charakter ewolucyjny i obejmie przyjęcie procesowego modelu budżetowania, budżetów „od zera”, budżetów opartych na wartości przedsiębiorstwa, „kół zysku”, kroczącego budżetowania.

Literatura

- CIMA, *Beyond Budgeting*. Topic Gateway Series No. 35, 10/2007.
- DE WAAL A.: *Insights from practice: Is your organisation ready for beyond budgeting?* Measuring Business Excellence, Vol. 9 No. 2/ 2005.
- DUGDALE D., LYNE S.: *Budgeting*. CIMA Financial Management, 11/2006.
- HOPE J., FRASER R.: *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Harvard Business Press, Cambridge 2003.
- HOPE J., FRASER R.: *New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model*. California Management Review Vol. 45, No. 4, Summer 2003.
- KAMIŃSKI W.: *Ekonomika i organizacja przemysłu spożywczego*. WNT, Warszawa 1984.
- KAPLAN R.S.: *The Competitive Advantage of Management Accounting*. Journal of Management Accounting Research; Vol. 18/2006.
- KNAP-STEFANIUK A.: *Przemysł spożywczy w Polsce. Zarządzanie Zmianami – Biuletyn Polish Open University*, 5(39)/2010.
- LIBBY T., LINDAY M.: *Beyond budgeting or better budgeting*, Strategic Finance, 8/2007.
- MYDDELTON D.: *Rachunkowość i decyzje finansowe*, PWE, Warszawa 1996.
- NEELY A., BOUME M., ADAMS CH.: *Measuring Business Excellence*. Vol. 7, 3/2003.
- PIJANOWSKI E., DŁUŻEWSKA A., DŁUŻEWSKI M., JARCZYK A.: *Ogólna technologia żywności*. WNT, Warszawa 1997.

- RASMUSEN N., EICHORN CH., BARAK C.: Process improvement for effective budgeting and financial reporting. John Wiley & Sons. Inc., New Jersey 2003.
- STEINMANN H., SCHREYOGG G.: *Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem*. Wydawnictwo Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 1992.
- ŚWIDERSKA G.K. (red.): *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*. MAC/Difin, Warszawa 2010.
- WARREN C., REEVE R., DUCHAC J.: *Managerial Accounting*. Cengage Learning, Inc., Mason 2008.
- WASILEWSKI M., SOLIWODA M.: *Zarządzanie kosztami w wybranych branżach przemysłu*. Maszynopis, WNE SGGW, 2010.
- ZIMMERMAN J.: *Conjunctures regarding empirical managerial accounting research*. Journal of Accounting and Economics 32.

„Beyond Budgeting” – the possibilities of using in business management in the food industry

Abstract

In the article the usefulness of the concept “Beyond Budgeting” in decision-making process as for business management was presented. The possibilities of using of this concept by food industry enterprises was assessed. In today’s economic environment the traditional budgetary does not meet the expectations of managers. “Beyond Budgeting” involves radical changes in the management system, including a flexible organization. The possibilities of using new concept in the food industry enterprises are limited due to the traditional understanding of the budget in the organizational culture. In the future large food industry companies may abandon the traditional budgeting, but the process of implementing “Beyond Budgeting” will be evolutionary and will take several steps (among others “zero-based” budgeting, rolling budgeting).