

Marcin Kowalewski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: marcin.kowalewski@ue.wroc.pl

EWOLUCJA KONCEPCJI BUDŻETOWANIA OD ZERA

THE EVOLUTION OF ZERO-BASE BUDGETING

DOI: 10.15611/pn.2017.471.23

JEL Classification: M210

Streszczenie: Budżetowanie od zera stało się ponownie popularne wśród menedżerów różnorodnych organizacji, zarówno w sektorze publicznym, jak i prywatnym. Po 2013 roku budżetowanie od zera jest wdrażane do coraz większej liczby przedsiębiorstw. Koncepcja ta jest na pewno ciekawą alternatywą dla tradycyjnego, krytykowanego budżetowania przyrostowego. Metoda budżetowania od zera oznacza traktowanie każdego cyklu budżetowania jako autonomicznego, bez wspierania się danymi historycznymi. Jednym z najważniejszych powodów jej ponownej popularności jest ukierunkowanie na istotną redukcję kosztów i ciągłe doskonalenie działalności przedsiębiorstwa. Budżetowania od zera nie traktuje się jednak jako narzędzia ukierunkowanego wyłącznie na redukcję kosztów, ale jako istotny, koherentny element systemu zarządzania przedsiębiorstwem, który wymusza zmianę ról i kryteriów podejmowania decyzji, wprowadza odpowiedzialność, skuteczny nadzór i efektywne działania. Celem niniejszego artykułu jest porównanie i krytyczna analiza pierwotnej wersji budżetowania od zera oraz nowego podejścia do tej koncepcji, czyli określenie, jak w ciągu czterdziestu lat zmieniło się jej wykorzystanie w organizacjach.

Słowa kluczowe: budżetowanie od zera, budżetowanie w przedsiębiorstwie.

Summary: Zero-base budgeting has again become popular among managers. According to the survey of Bain & Company this concept of budgeting, over 40 years after its creation, is enjoying a renaissance. Zero-base budgeting means to plan company activity “from scratch” – from zero. It is not only a powerful tool for cost reduction and continuous improvement, but a unique mind-set shift that upends managers default assumptions. The paper offers the critical evaluation of the zero-base budgeting evolution. It discusses the traditional zero-base budgeting process and new approach to this concept.

Keywords: zero-base budgeting, budgeting in an enterprise.

1. Wstęp

Początki koncepcji budżetowania od zera (*zero base budgeting*¹ – ZBB) sięgają pierwszej połowy lat 60. i amerykańskiego departamentu rolnictwa. Jednak opracowanie takiego budżetu nie powiodło się. Następnie amerykańskie przedsiębiorstwo Texas Instruments w roku 1969 podjęło pierwszą próbę opracowania budżetu od zera najpierw dla wybranego działu, a w następnym roku już dla całej jednostki. W roku 1970 ukazał się też pierwszy artykuł na ten temat na łamach „Harvard Business Review”, napisany przez Petera A. Pyhrra – pracownika Texas Instruments. Wspomniany autor opublikował następnie, w 1973 roku, książkę o podstawach i procedurze budżetowania od zera. W ten sposób rozpoczęła się gwałtowna i krótka popularność tej koncepcji, szczególnie w Stanach Zjednoczonych i krajach anglosaskich. W roku 1978 prezydent Carter wprowadził do rządu federalnego coroczny cykl budżetowania od zera. Jednak po trzech latach zrezygnowano z tej metody, ponieważ okazała się nieporęczna, za bardzo złożona i nie odnotowano znaczących oszczędności w wydatkach rządowych związanych z jej zastosowaniem. W sektorze przedsiębiorstw również ta metoda budżetowania zawiodła. Wskazywano przede wszystkim na złożone procedury i dużo dłuższy czas potrzebny na opracowanie takiego budżetu niż przy wykorzystaniu tradycyjnej metody przyrostowej [Anthony, Hawkins, Merchant 2011, s. 713]. Od tej pory w literaturze przedmiotu wskazywano na wykorzystanie budżetowania od zera jako metody ewentualnie uzupełniającej i weryfikującej tradycyjny budżet. Jednak należy podkreślić, że była zazwyczaj traktowana jako metoda znajdująca marginalne zastosowanie w działalności przedsiębiorstw [Kowalewski 2017].

W XXI wieku nastąpił powrót do tej koncepcji. W tym okresie największe firmy konsultingowe, takie jak Boston Consulting Group, Bain, McKinsey czy Accenture, ogłosiły ogromne zainteresowanie wśród menedżerów przedsiębiorstw na całym świecie budżetowaniem od zera. Oczywiście koncepcja ta została zmodyfikowana w odniesieniu do jej założeń pierwotnych, przez co pojawiły się też nowe jej określenia, takie jak Zero-Base Budgeting 2.0, Beyond Zero-Based Budgeting czy Smart Zero-Based Budgeting [Fitzpartick, Hawke 2015; Heinrich, Garton, Martin 2016]. Celem niniejszego artykułu jest porównanie i krytyczna analiza pierwotnej wersji budżetowania od zera oraz nowego podejścia do tej koncepcji, czyli określenie, jak w ciągu czterdziestu lat zmieniło się jej wykorzystanie w organizacjach.

2. Podstawy budżetowania od zera

Pierwotna wersja budżetowania od zera opisana przez Pyhrra składa się z dwóch podstawowych etapów. Należy do nich zaliczyć [Pyhrr 1973, s. 5]:

¹ W literaturze przedmiotu można znaleźć zarówno określenia *zero-base budgeting*, jak i *zero-based budgeting*. Warto zauważyć, że pierwotna nazwa tej koncepcji to *zero-base budgeting*.

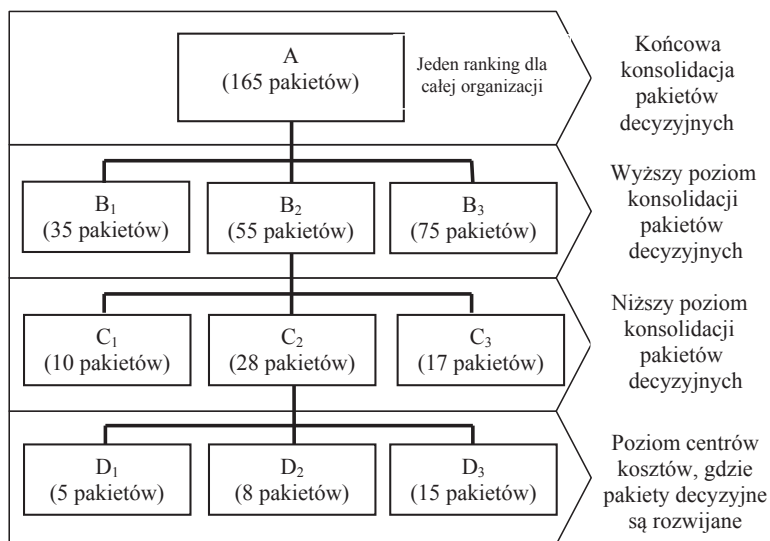
1. Rozwinięcie decyzji (działań) do podjęcia w formie tzw. pakietów decyzyjnych,

2. Określenie rankingu poszczególnych pakietów decyzyjnych.

Etap pierwszy wymaga szczegółowej analizy i opisu każdej decyzji (działania) zarówno bieżącej, jak i nowej, które grupuje się w pakiety decyzyjne. Pakiet decyzyjny oznacza dokument, w którym według sprecyzowanych kryteriów dokonuje się opisu poszczególnych decyzji. Stworzenie takich pakietów umożliwia menedżerom ich ocenę, ustalenie rankingu decyzji oraz porównywanie ich między sobą. W ramach każdego pakietu decyzyjnego muszą się znaleźć [Pyhrr 1973, s. 6, za: Kowalewski 2017]:

- Cel lub cele do zrealizowania, które odnoszą się do konkretnej decyzji,
- Konsekwencje, jakie poniesie przedsiębiorstwo, jeżeli nie zrealizuje tej decyzji,
- Mierniki dokonań odnoszące się do konkretnej decyzji i powiązanych z nią celów,
- Alternatywne decyzje (działania),
- Analiza kosztów/korzyści w odniesieniu do decyzji i ich alternatyw.

Według autora tej koncepcji wartość budżetowania od zera tkwi właśnie w identyfikacji i ocenie alternatywnych decyzji. Mogą stanowić one istotną zmianę w dotychczasowej działalności przedsiębiorstwa i przełożyć się na poziom jego dokonań.



Rys. 1. Proces rankingu i konsolidacji pakietów decyzyjnych

Źródło: [Pyhrr 1973, s. 16].

Etap drugi to ustalenie rankingu poszczególnych pakietów decyzyjnych. Procedura ustalania rankingu i konsolidacji pakietów decyzyjnych została przedstawiona na rys. 1. Podstawowym kryterium decyzyjnym jest analiza kosztów/korzyści oraz

istotność decyzji dla funkcjonowania przedsiębiorstwa. Oczywiście mogą też być wykorzystywane inne, subiektywne kryteria ewaluacji.

Rozwinięcie tych dwóch kluczowych etapów w pełną procedurę budżetowania od zera jest następujące [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 81]:

- stworzenie na podstawie strategii przedsiębiorstwa listy komórek organizacyjnych, które powinny być przedmiotem budżetowania,
- dokładne sprecyzowanie dla każdej komórki organizacyjnej włączonej w proces budżetowania celów i funkcji składowych,
- weryfikacja stopnia dotychczasowego wykonania dla poszczególnych funkcji składowych,
- stworzenie tzw. pakietu decyzji, czyli określenie listy priorytetów wszystkich funkcji składowych,
- wybór decyzji, zaczynając od najważniejszych (pierwszych na liście), aż do całkowitego wykorzystania posiadanych środków,
- finalne zatwierdzenie i przyjęcie budżetów,
- permanentna kontrola i weryfikacja budżetów w trakcie ich realizacji.

Stosując koncepcję budżetowania od zera, przeprowadza się analizę efektywności działań, które są realizowane w przedsiębiorstwie, poprzez porównanie ich korzyści i kosztów. Przeprowadzona analiza umożliwia wyeliminowanie działań nieprzynoszących jednostce korzyści, a także doskonalenie pozostałych działań [Nowak 2010, s. 50, 51]. W pierwotnej formie budżetowanie od zera traktowane było przede wszystkim jako wartościowa metoda poszukiwania oszczędności oraz jako świeże, nieobciążone przeszłością spojrzenie na funkcjonowanie przedsiębiorstwa na rynku. Jednak mimo wielu atrybutów nie sprawdziło się w zarządzaniu organizacjami. Kolejny podrozdział traktuje o nowym podejściu do budżetowania od zera, które zyskuje ponownie coraz bardziej na popularności wśród menedżerów przedsiębiorstw.

3. Aktualne wykorzystanie koncepcji budżetowania od zera

Na początku prezentacji nowego podejścia do budżetowania od zera należy postawić pytanie: czy powrót po latach do tej koncepcji to dobry pomysł i jakie przesłanki za tym stoją? Szczególnie jeżeli przeanalizuje się pierwotne wykorzystanie budżetowania od zera w latach 70. i 80., które charakteryzowało się zbyt skomplikowanymi procedurami, wysokimi kosztami i nadmiernym zaangażowaniem czasowym menedżerów w odniesieniu do uzyskiwanych efektów. Dzisiaj również wyraźnie się wskazuje, że wykorzystanie tej koncepcji wyłącznie jako efektywnego narzędzia redukcji kosztów może nie być skuteczne, jednak zainteresowanie budżetowaniem od zera wśród menedżerów jest ogromne. Z raportów i badań firmy konsultingowej Bain jednoznacznie wynika, że około 50% ankietowanych przez nich menedżerów z różnorodnych przedsiębiorstw jest zainteresowanych wdrożeniem tej koncepcji (szczególnie w Azji) [Heinrich, Garton, Martin 2016]. Ponadto w wielu publikacjach wskazuje się, że jest to jeden z najważniejszych globalnych trendów biznesowych

w 2017 roku [Mahler 2016; Bacon, Rogers, Chahal 2016]. Odnosząc się do tych informacji, warto przeanalizować przyczyny ponownej popularności budżetowania od zera oraz określić, jak współczesne wykorzystanie tej koncepcji różni się od jej pierwotnych założeń.

Aktualne wykorzystanie i popularność koncepcji budżetowania od zera traktuje się jako jeden z wielu dowodów na fundamentalną zmianę w sposobie zarządzania przedsiębiorstwem. Traktuje o tym wiele pozycji ze współczesnej literatury przedmiotu. Jedną z najbardziej opiniotwórczych i szeroko komentowanych jest książka *The Moment of Clarity: Using the Human Sciences to Solve Your Toughest Business Problems* autorstwa Ch. Madsbjerga oraz M.B. Rasmussena, wydana w 2014 roku. Jeden z jej rozdziałów charakteryzuje myślenie (rozumowanie) domyślne (*default thinking*), czyli dominujące, tradycyjne, automatyczne sposoby rozwiązywania problemów biznesowych oparte na analogii i przeszłych doświadczeniach. Stanowi ono fundament dotyczący podejmowania decyzji przez menedżerów, rozumienia biznesu, analizy zachowań klienta i innych kluczowych kwestii. Wybrane założenia rozumowania domyślnego są następujące [Madsbjerg, Rasmussen 2014]:

1. ludzie (w tym pracownicy, menedżerowie, klienci) są racjonalni i w pełni poinformowani,
2. przyszłość będzie taka sama jak teraźniejszość,
3. problemy (w tym biznesowe) rozwiązuje się, tworząc hipotezy, które są obiektywne i niestronnicze,
4. cała prawda (o biznesie) jest ukryta w liczbach.

Warto podkreślić, że wykorzystywanie rozumowania domyślnego jest naturalne i w większości przypadków skuteczne. Jednak w dzisiejszych realiach dynamicznego, turbulentnego globalnego rynku coraz częściej zawodzi. Stąd też poszukiwania innych paradygmatów postrzegania organizacji na rynku i zarządzania nią. Odnosząc rozumowanie domyślne do problematyki planowania operacyjnego, można zauważyć, że tradycyjne budżetowanie przyrostowe spełnia w całości jego kryteria i jest uważane za coraz mniej efektywne w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Czy zastąpienie go budżetowaniem od zera będzie właściwym wyborem menedżerów – nie sposób tego dzisiaj rozstrzygnąć. Jednak należy przeanalizować konsekwencje takiego wyboru.

Można wskazać na kilka kluczowych czynników sukcesu, które determinują możliwość skutecznego wykorzystania tej koncepcji w przedsiębiorstwie. Po pierwsze wyraźnie wskazuje się na efektywny system rachunku kosztów z rozwiniętą analizą czynników kosztotwórczych. Współcześni menedżerowie potrzebują precyzyjnych informacji, jakie czynniki wpływają na poziom poszczególnych kategorii kosztów w przedsiębiorstwie i jego komórkach. Wymaga to ustalenia w przedsiębiorstwie między innymi centrów kosztów i przypisania do nich kierowników. Precyzyjne określenie odpowiedzialności za koszty jest warunkiem koniecznym lepszego zarządzania nimi i ich redukcji [Fitzpartick, Hawke 2015, s. 2]. Jak już wspomniano, w budżetowaniu od zera tworzy się pakiety decyzyjne oddolnie, rozpoczynając całą procedurę od poziomu centrów kosztów, następnie ustala się ranking poszczególnych pakietów decyzyjnych

i dokonuje ich konsolidacji aż do poziomu całego przedsiębiorstwa (rys. 1). Kolejny etap to wybór pakietów decyzyjnych, zaczynając od najważniejszych (pierwszych na liście), aż do całkowitego wykorzystania posiadanych środków. Warto jeszcze raz podkreślić, że w każdym pakiecie decyzyjnym zostały określone decyzje oraz decyzje alternatywne wraz z analizą kosztów i korzyści dla każdego z wariantów. Za tworzenie pakietów decyzyjnych w każdym z centrów kosztów odpowiada jego kierownik wraz z nadzorującym go menedżerem. To efektem ich współpracy powinna być lista pakietów decyzyjnych wraz z ich rankingiem oraz w każdym z pakietów określenie optymalnego metody jego realizacji, często w sposób zmodyfikowany skutkujący istotną redukcją kosztów.

Drugim czynnikiem jest wkomponowanie budżetowania od zera w rygorystyczny system planowania i kontroli przedsiębiorstwa. Fundamentem tego systemu jest strategia z zestawem ambitnych, aktualnych celów opracowanych przez menedżerów najwyższego szczebla. Te cele powinny być odzwierciedlone w budżecie. Ponadto stanowią one jedno z głównych kryteriów ustalania rankingu dla poszczególnych pakietów decyzyjnych. Weryfikacja systemu planowania jest realizowana z comiesięczną częstotliwością ze szczególnym naciskiem na efekty redukcji kosztów w poszczególnych centrach. Kolejnym czynnikiem jest dopasowany do takiego procesu planowania i kontroli system motywacyjny. Podstawowym miernikiem wykorzystywanym w centrach kosztów jest stopa ich redukcji, ze szczególnym naciskiem na ciągłe doskonalenie wykonywanej działalności i wprowadzanie innowacyjnych zmian. Oczywiście kierownicy centrów odpowiadają wyłącznie za zarządzanie kosztami, na które mają realny wpływ [Fitzpartick, Hawke 2015, s. 2]. Warto wspomnieć jeszcze o zmianie sposobu myślenia menedżerów o funkcjonowaniu przedsiębiorstwa i procesie podejmowania w nim decyzji. Budżetowanie od zera jako istotny, nowy element systemu zarządzania wymusza wprowadzanie zmian, doskonalenie działalności, koncentrację na redukcji kosztów oraz ciągłe poszukiwanie nowych sposobów realizacji podejmowanych decyzji.

Omawiając czynniki sukcesu związane ze skuteczną implementacją budżetowania od zera do przedsiębiorstwa, należy wyraźnie podkreślić, że jest to koncepcja niezwykle trudna do wdrożenia i większość przedsiębiorstw może nie być gotowa na tak radykalne zmiany. Można wymienić wiele powodów, dlaczego nie udaje się wykorzystać potencjału budżetowania od zera w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem (opracowanie własne na podstawie [Heinrich, Garton, Martin 2016]):

1. Brak wyraźnego dostosowania i wsparcia kierownictwa przedsiębiorstwa dla zachodzących zmian, szczególnie w obszarze zarządzania kosztami i kultury organizacyjnej.

2. Nieumiejętność aktualizacji i dostosowania strategii do nowych warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa. Implementacja budżetowania od zera powinna być również podstawą do weryfikacji strategii przedsiębiorstwa, określenia realnej i ambitnej wizji, misji oraz celów, priorytetów dotyczących współpracy z klientem i aktualnych czynników sukcesu, kluczowych obszarów redukcji kosztów, oraz

przede wszystkim poszukania nowatorskich rozwiązań w prowadzonym biznesie (bez ciągłego opierania się na dokonaniach wypracowanych w przeszłości).

3. Nieumiejętność dopasowania systemu budżetowania od zera do potrzeb i wymagań konkretnego przedsiębiorstwa. Każda organizacja jest wyjątkowa i projektowany system budżetowania od zera musi te kluczowe zmienne sytuacyjne precyzyjnie uwzględniać.

4. Nieumiejętność holistycznego podejścia do rozwiązywania kluczowych problemów przedsiębiorstwa, takich jak eliminacja nadmiernej złożoności organizacyjnej i procesowej, upraszczanie i ciągłe doskonalenie prowadzonej działalności. Implementacja budżetowania od zera powinna być okazją do reorganizacji systemu zarządzania. Celem jest stworzenie koherentnego, komplementarnego, ukierunkowanego na strategię i potrzeby klientów systemu zarządzania, którego istotną częścią jest budżetowanie od zera. Trzy kluczowe składowe tego systemu to budżetowanie od zera, zarządzanie dokonaniem oraz kultura organizacyjna. Rolą budżetowania od zera w tym systemie jest redukcja kosztów oraz upraszczanie i udoskonalanie prowadzonej działalności.

5. Nieumiejętność przekonania pracowników przedsiębiorstwa o słuszności wprowadzanych zmian.

4. Zakończenie

Budżetowanie od zera zostało wskazane jako jeden z najważniejszych trendów biznesowych w 2017 roku. Niezależnie od tego, czy ta koncepcja zostanie na dłużej zaadaptowana do systemów zarządzania przedsiębiorstwami, czy też stanowi chwilową modę, jest to potwierdzenie zmian zachodzących we współczesnych organizacjach. Zmiany te dotyczą poszukiwania najlepszych koncepcji i metod umożliwiających skuteczną transformację przedsiębiorstwa w organizację adaptacyjną, elastyczną, innowacyjną, ukierunkowaną na ciągłe doskonalenie swojej działalności oraz znajdowanie najlepszych, nowatorskich rozwiązań niebazujących wyłącznie na dokonaniach z przeszłości.

W tym momencie trudno jednoznacznie ocenić, czy ponowne wykorzystanie tej koncepcji będzie efektywne. Można natomiast wskazać na korzyści i zagrożenia wynikające z wykorzystania budżetowania od zera. Wśród korzyści należy wymienić możliwość mocnego powiązania budżetu ze strategią, co w przypadku tradycyjnego budżetowania jest bardzo iluzoryczne. Ta koncepcja jest niewątpliwie skutecznym narzędziem redukcji kosztów w przedsiębiorstwach oraz ciągłego doskonalenia kluczowych obszarów działalności. Wymusza również istotne zmiany w kulturze organizacyjnej przedsiębiorstwa poprzez odejście od automatycznego, zazwyczaj poprzez analogię domyślnego sposobu podejmowania decyzji i rozumienia biznesu.

Jednak, jak już wspomniano, budżetowanie od zera jest koncepcją trudną we wdrożeniu i efektywnym wkomponowaniu jej w system zarządzania przedsiębiorstwem. Warto więc w podsumowaniu wspomnieć o jego wadach i zagrożeniach. Po pierwsze

jest to podejście do budżetowania bardziej kosztowne, złożone i czasochłonne niż tradycyjne. Ponadto może negatywnie wpływać na pracowników i kulturę organizacyjną przedsiębiorstwa. Źle wdrożony system budżetowania od zera będzie źródłem nadmiernej biurokracji i może wręcz destabilizować funkcjonowanie przedsiębiorstwa.

Literatura

- Anthony R.N., Hawkins D.F., Merchant K.A., 2011, *Accounting Text and Cases*, Thirteenth Edition, McGraw-Hill.
- Bacon J., Rogers C., Chahal M., 2016, *Trends for 2017: Zero-based budgeting & influencers 2.0*, <https://www.marketingweek.com/2016/12/08/trends-2017-zero-based-budgeting-influencers-tv/> (17.03.2017).
- Fitzpartick M., Hawke K., 2015, *The Return of zero-base budgeting*, McKinsey & Company, <http://www.mckinsey.com/business-functions/strategy-and-corporate-finance/our-insights/the-return-of-zero-base-budgeting> (7.03.2017).
- Heinrich J., Garton E., Martin B., 2016, *Betting on Zero-Based Budgeting's Trifecta*, Bain & Company, <http://www.bain.com/publications/articles/betting-on-zero-based-budgetings-trifecta.aspx> (8.03.2017).
- Kowalewski M., 2013, *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., 2017, *Renesans koncepcji budżetowania od zera*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia (w druku).
- Madsbjerg Ch., Rasmussen M.B., 2014, *The Moment of Clarity: Using the Human Sciences to Solve Your Toughest Business Problems*, Harvard Business Review Press (ebook).
- Mahler D., 2016, *Zero-based budgeting is not a wonder diet for companies*, Harvard Business Review, June.
- McNally S.J., 2016, *Zero-Based Budgeting: Building for Success Again, and Again, and Again*, <https://www.picpa.org/articles/picpa-news/2016/11/28/zero-based-budgeting-building-for-success-again-and-again-and-again> (15.03.2017).
- Nowak E., 2010, *Podstawy budżetowania w przedsiębiorstwie*, [w:] *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, red. E. Nowak, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Pyhrr P., 1973, *Zero-Base Budgeting A Practical Management Tool for Evaluating Expenses*, John Wiley & Sons.
- Sierpińska M., Niedbała B., 2003, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Szychta A., 1999, *Zasady i metody budżetowania*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, red. A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, Wyd. Absolwent, Łódź.
- Szychta A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki rozwoju metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.