**Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 4/2017 (88), cz. 1**

DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-43 s. 447–455

# Renesans koncepcji budżetowania od zera

**Marcin Kowalewski***

**Streszczenie:** *Cel* – Celem artykułu jest krytyczna analiza koncepcji budżetowania od zera, która ponownie po ponad czterdziestu latach od jej powstania przeżywa swój renesans. W artykule zostanie zaprezentowana krytyka tradycyjnego podejścia do budżetowania, historia budżetowania od zera wraz z jego podstawowymi założeniami, a także nowe podejście do tej koncepcji, które może na stałe wkomponować się w systemy zarządzania współczesnymi przedsiębiorstwami.
*Metodologia badania* – W opracowaniu wykorzystano metodę analizy literatury oraz metodę dedukcji.
*Wynik* – Budżetowanie od zera jest ciekawą alternatywą wobec 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 wyłącznie jako jednorazowego procesu ukierunkowanego na redukcję kosztów, ale jako istotnego, koherentnego elementu systemu zarządzania przedsiębiorstwem, który wymusza zmianę ról i kryteriów podejmowania decyzji, wprowadza odpowiedzialność, skuteczny nadzór i efektywne działania.
*Oryginalność/wartość* – Budżetowanie od zera to kolejna koncepcja zmieniająca podejście do planowania operacyjnego w przedsiębiorstwie, która wyraźnie wpisuje się w naukową dyskusję na temat zmian i kierunków rozwoju współczesnego budżetowania.

**Słowa kluczowe:** koncepcja budżetowania od zera, budżetowanie w przedsiębiorstwie

## Wprowadzenie

Współczesne realia biznesowe wymuszają na menedżerach przedsiębiorstw ciągłe dostosowywanie się zmiennych, trudno przewidywalnych warunków rynku globalnego. Planowanie jest uważane za jedną z fundamentalnych funkcji zarządzania każdą jednostką gospodarczą, która w warunkach turbulentnego otoczenia sprawia menedżerom poważne problemy. Dotyczy to zarówno poziomu strategicznego, jak i operacyjnego. Szczególne problemy i krytykę odnosi się do tradycyjnego budżetowania, które jest uważane za niedopasowane do nowoczesnych systemów zarządzania, nadmiernie złożone, nieadaptacyjne i nieelastyczne, ukierunkowane bardziej na strukturę organizacyjną niż strategię i aktualne czynniki sukcesu przedsiębiorstwa. Z tej przyczyny w ostatnim dwudziestoleciu można zaobserwować rozwój koncepcji zmieniających podejście do budżetowania. Wśród nich należy wymienić: budżetowanie oparte na działaniach (*activity based budgeting* – ABB), koncepcję *beyond budgeting*,

* dr Marcin Kowalewski, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, e-mail: marcin.kowalewski@ue.wroc.pl.

budżetowanie i prognozowanie kroczące (*rolling budgeting*, *rolling forecast*), planowanie operacyjnie w systemie *lean*, czy też powrót do koncepcji budżetowania od zera (*zero base budgeting* – ZBB).

Celem niniejszego artykułu jest krytyczna analiza koncepcji budżetowania od zera, która jest aktualnie przedstawiane jako wartościowa alternatywa wobec tradycyjnego budżetowania przyrostowego. W artykule zostanie zaprezentowana krytyka powszechnego podejścia do budżetowania, historia budżetowania od zera wraz z jego podstawowymi założeniami, a także nowe podejście do tej koncepcji, które może na stałe wkomponować się w systemy zarządzania współczesnymi przedsiębiorstwami.

## 1. Krytyka tradycyjnego budżetowania

Budżetowanie jest od lat ważnym i nieodłącznym elementem systemu zarządzania, w ramach którego odpowiada za funkcje związane z planowaniem, kontrolą i koordynacją działalności przedsiębiorstwa. Planowanie jest nadrzędną funkcją zarządzania, która determinuje pozostałe. Trudno mówić o skutecznej kontroli, odpowiednim organizowaniu, właściwym motywowaniu czy komunikowaniu bez planowania. Budżet można zdefiniować jako wyrażenie rocznego planu działalności przedsiębiorstwa w postaci ilościowej, a przede wszystkim w finansowej (Kowalewski, 2013, s. 940, 941).

Budżetowanie określa się jako metodę zarządzania przedsiębiorstwem, która powinna umożliwiać realizację założonych celów oraz efektywne wykorzystywanie zasobów. Jej podstawowym celem jest wspomaganie procesu zarządzania przedsiębiorstwem (Nowak, 2007, s. 32). Jednak pomimo długoletniej tradycji i istotnej roli w systemie zarządzania przedsiębiorstwem tradycyjne budżetowanie stało się od praktycznie trzydziestu lat przedmiotem krytyki zarówno przez osoby z praktyki jak i środowisk naukowych. Neely, Bourne i Adams wymieniają dwanaście istotnych wad tradycyjnego budżetowania, które zostały przez nich pogrupowane w trzy główne kategorie. Są to (Neely, Bourne, Adams, 2003, s. 23):

Strategia konkurencyjna:

- budżetowanie rzadko odzwierciedla strategię, a często jest z nią sprzeczne,
- budżetowanie koncentruje się na redukcji kosztów, a nie kreowaniu wartości,
- budżetowanie ogranicza szybką reakcję i elastyczność, często jest przeszkodą dla zmian,
- budżetowanie wspiera biurokrację, ogranicza kreatywne myślenie, tworzy małą wartość dla przedsiębiorstwa.

Procesy biznesowe:

- proces budżetowania zajmuje dużo czasu i jest kosztowny,
- budżety są opracowywane i aktualizowane zbyt rzadko – najczęściej rocznie,
- budżetowanie jest oparte na nie wspieranych (nieracjonalnych) założeniach i zgadywaniu,
- budżetowanie wspomaga dysfunkcyjne zachowania w przedsiębiorstwie.

Zdolności organizacyjne:
- budżetowanie wzmacnia centralną kontrolę i centralne zarządzanie w przedsiębiorstwie,
- budżetowanie nie odzwierciedla struktury sieciowej, która jest adoptowana przez organizacje,
- budżetowanie wzmacnia bariery pomiędzy działami przedsiębiorstwa zamiast wspierać dzielenie się wiedzą,
- budżetowanie sprawia, że ludzie w organizacji czują się niedowartościowani.

Podsumowując te krytyczne argumenty dotyczące tradycyjnego podejścia do budżetowania należy zauważyć, ze w wielu przedsiębiorstwach nastąpiła redefinicja podstawowych celów działalności i kierunków rozwoju. W tych podmiotach maksymalizację wartości upatruje się głównie w efektywnym wykorzystaniu zasobów niematerialnych, zwłaszcza kapitału intelektualnego (Szychta, 2008, s. 419–420). W takich warunkach budżetowanie może faktycznie być przeszkodą w dynamicznym rozwoju. Ale jeżeli tradycyjne budżetowanie nie sprawdza się już w efektywnym planowaniu operacyjnym, to warto poddać szczegółowej analizie alternatywne koncepcje, w tym przypadku budżetowanie od zera (Kowalewski, 2013, s. 943).

## 2. Krótka historia budżetowania od zera

Koncepcja budżetowania od zera (ZBB) została rozwinięta w amerykańskim przedsiębiorstwie Texas Instruments, a następnie opisana przez Petera A. Pyhrra w 1970 roku na łamach „Harvard Business Review". W Stanach Zjednoczonych w latach siedemdziesiątych metoda ta zdobyła popularność zarówno w przedsiębiorstwach jak i sektorze publicznym. 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 do 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.

Po 2000 roku zaczęto ponownie odwoływać się do tej koncepcji i postulować włączenie jej w system planowania operacyjnego. Wspominani już Neely, Bourne, Adams zaproponowali w 2003 roku koncepcję „lepszego budżetowania" (*better budgeting*). To nowe (w domyśle lepsze) podejście do budżetowania opiera się na pięciu narzędziach (Neely, Bourne, Adams 2003, s. 23, 24, za: Kowalewski, 2014, s. 44):
- budżetowaniu opartym na działaniach ABB (*activity-based budgeting*),
- budżetowaniu od zera (*zero-base budgeting*),

– zarządzaniu wartością (*value-based management*),
– planowaniu zysku (*profit planning*),
– prognozowaniu kroczącemu (*rolling forecasts*).

*Better budgeting* odzwierciedla ciągłe poszukiwanie usprawnień w procesie planowania operacyjnego w przedsiębiorstwie. Zaproponowane przez autorów pięć kluczowych elementów tej koncepcji, w tym budżetowanie od zera, stanowiło istotne włączenie się w naukową dyskusję dotyczącą zmian i kierunków ewolucji współczesnego budżetowania.

Natomiast faktyczny renesans budżetowania od zera nastąpił w latach 2013–2017. W tym okresie największe firmy konsultingowe jak Bain, McKinsey, Accenture czy Boston Consulting Group 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[1] czy Smart Zero-Based Budgeting (Fitzpartick, Hawke, 2015; Heinrich, Garton, Martin, 2016). Warto zastanowić się, dlaczego po praktycznie czterdziestu pięciu latach powrócono do budżetowania od zera oraz jakich zmian dokonano w odniesieniu do pierwotnej koncepcji zaproponowanej przez Petera Pyhrra.

## 3. Podstawy koncepcji budżetowania od zera

Metoda budżetowania od zera oznacza traktowanie każdego cyklu budżetowania jako autonomicznego, bez uzasadniania ponoszonych w przedsiębiorstwie wydatków danymi historycznymi. Takie podejście też jest wykorzystywane w budżetowaniu opartym na działaniach (Anthony, Hawkins, Merchant, 2010, s. 713). Liczą się aktualne uwarunkowania sytuacyjne i analityczne określenie decyzji (działań), które są niezbędne do wykonania, aby przedsiębiorstwo efektywnie funkcjonowało.

Peter Pyhrr zaproponował dwa podstawowe etapy składające się na budżetowanie od zera. Należy do nich zaliczyć (Pyhrr, 1973, s. 5):

– rozwinięcie decyzji (działań) do podjęcia w formie tzw. pakietów decyzyjnych,
– 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):

– cel lub cele do zrealizowania, które odnoszą się do konkretnej decyzji,
– konsekwencje, jakie poniesie przedsiębiorstwo, jeżeli nie zrealizuje tej decyzji,

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

– 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.

Etap drugi to ustalenie rankingu poszczególnych pakietów decyzyjnych. Podstawowym kryterium decyzyjnym jest analiza kosztów/korzyści oraz istotność decyzji dla funkcjonowania przedsiębiorstwa. Oczywiście mogą też być wykorzystywane inne subiektywne kryteria ewaluacji.

Cały proces przygotowania budżetu od zera powinien składać się przynajmniej z pięciu etapów (Szychta, 1999, s. 603):

– określenie obszarów decyzyjnych w jednostce gospodarczej i wyznaczenie dla nich celów do osiągnięcia,
– opisanie charakteru działalności w ramach każdego obszaru decyzyjnego za pomocą pakietów decyzyjnych,
– ocena i nadanie priorytetów pakietom: określnie ich wagi w danym obszarze decyzyjnym oraz w ramach całej organizacji,
– przydzielenie zasobów w celu wykonania wybranych pakietów decyzyjnych,
– przygotowanie budżetu oraz kontrola budżetowa, w wyniku której jest dokonywana ocena jego faktycznej użyteczności.

**Tabela 1**

Porównanie etapów procesu budżetowania od zera i tradycyjnego

| Budżetowanie od zera | Budżetowanie tradycyjne (klasyczne) |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Określenie jednostek, dla których powinno się stworzyć budżety (miejsca i obszary kosztów) na podstawie strategii przedsiębiorstwa | przekazywanie szczegółowych danych o przyjętej polityce budżetowania i wytycznych dla osób odpowiedzialnych za sporządzenie budżetów – budżet, będąc „wprowadzaniem w życie" planu strategicznego, musi uwzględniać jego założenia, politykę cen, wzrost wynagrodzeń, zmiany w otoczeniu przedsiębiorstwa |
| Określenie celów danych obszarów i funkcji składowych, jakie powinny one wypełnić | określenie czynników ograniczających wielkość produkcji – najczęstszym taki czynnikiem jest popyt na wyroby przedsiębiorstwa; czynnik taki jest punktem, od którego rozpoczyna się budżetowanie |
| Określenie stopnia dotychczasowego wykonania dla poszczególnych funkcji składowych | sporządzenie budżetu sprzedaży – w gospodarce wolnorynkowej większość przedsiębiorstw działa na rynku nabywcy, z tego powodu budżet sprzedaży jest najważniejszym i najtrudniejszym do opracowania planem w rocznym zestawieniu budżetów |

| 1 | 2 |
|---|---|
| Stworzenie listy priorytetów wszystkich funkcji składowych (pakiet decyzji) | wstępne sporządzenie różnorodnych budżetów – powinni je tworzyć menedżerowie odpowiedzialni za realizację zamierzeń określonych w budżecie; dla zwiększenia akceptacji planu powinien zostać stworzony „od dołu” |
| Wybór decyzji, zaczynając od pierwszej na liście, aż do pełnego wykorzystania posiadanych środków | negocjowanie budżetów z przełożonymi – budżety tworzone „od dołu” są negocjowane między ich twórcami i przełożonymi i przekazywane w górę hierarchii |
| | koordynowanie i weryfikacja budżetów – budżety tworzone przez poszczególne działy wymagają dostosowania do innych warunków, ograniczeń innego działu, o których osoby tworzące budżet nie wiedziały, np. wydatki na inwestycje w dziale produkcyjnym nie są uwzględnione w planie finansowym – powoduje to wielokrotną wędrówkę budżetów pomiędzy działami oraz szczeblami struktury organizacyjnej |
| Finalne zatwierdzenie i przyjęcie budżetów | |
| Stała weryfikacja budżetów w trakcie ich realizacji – okresowe wyniki powinny być porównywane z wielkościami planowanymi w budżetach w celu identyfikacji i określenia przyczyn odchyleń; w skrajnych przypadkach dany budżet może przestać obowiązywać, a w jego miejsce zostanie opracowany nowy | |

Źródło: Sierpińska, Niedbała (2003), s. 81.

W tabeli 1 przedstawiono porównanie procedur budżetowania od zera i tradycyjnego. Wykorzystując metodę budżetowania od zera dokonuje się analizy efektywności wykonywanych w jednostce działań poprzez porównanie ich korzyści i kosztów. Następstwem przeprowadzonej analizy jest możliwość eliminacji działań, które nie przynoszą przedsiębiorstwu korzyści, a także usprawnienie pozostałych działań. Wśród innych zalet budżetowania od zera należy wymienić odcięcie się od powielania tych samych błędów w kolejnych latach, co jest częste w przypadku tradycyjnego budżetowania (Nowak 2010, s. 50, 51). Warto podkreślić, że w pierwotnej formie budżetowanie od zera traktowane było jako wartościowa metoda poszukiwania oszczędności oraz jako świeże, bez balastu z przeszłości spojrzenie na funkcjonowanie przedsiębiorstwa na rynku i planowanie jego dokonań.

## 4. Współczesne wykorzystanie koncepcji budżetowania od zera

Po ponad czterdziestu latach budżetowanie od zera przeżywa swój renesans. Można wskazać na dziesiątki przykładów implementacji tego systemu do przedsiębiorstw, np. Mondelēz International, Alcoa, Quiksilver, Diageo, Unilever, Aldo i inne. W wielu publikacjach wskazuje się, że jest to jeden z najważniejszych globalnych trendów biznesowych w 2017 roku (Mahler, 2016; Bacon, Rogers, Chahal, 2016). Jednak wyraźnie się podkreśla różnice pomiędzy pierwotną wersją a aktualnym podejściem do budżetowania od zera. Procedura samego budżetowania jest bardzo podobna, ale uwypukla się koncentrację na wkomponowaniu budżetowania od zera efektywnie i skutecznie w system zarządzania przedsiębiorstwem, konieczną zmianę kultury organizacyjnej przedsiębiorstwa oraz sposobu jego działania na rynku.

Można wskazać na kilka kluczowych zagadnień, które są priorytetowe przy skutecznym wdrażaniu budżetowania od zera w XXI wieku. Po pierwsze aktualny problem wielu współczesnych przedsiębiorstw to strategia zupełnie nie skorelowana z zarządzaniem operacyjnym, za rzadko aktualizowana i udoskonalana, nie traktowana jako proces ciągły. Implementacja budżetowania od zera powinna być również podstawą do weryfikacji strategii przedsiębiorstwa, określenia realnej i ambitnej wizji 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). Ma to umożliwić stworzenie holistycznego, ukierunkowanego na strategię i potrzeby klientów systemu zarządzania, którego istotną częścią jest budżetowanie od zera. Trzy kluczowe składowe tego sytemu to budżetowanie od zera, pomiar i zarządzanie dokonaniami oraz kultura organizacyjna. Rolą budżetowania od zera w tym systemie jest redukcja kosztów oraz upraszczanie i udoskonalanie prowadzonej działalności (Heinrich, Garton, Martin, 2016).

Drugim zagadnieniem jest już wspomniana kultura organizacyjna. Koncepcja budżetowania od zera wymusza wyraźną (czasami radykalną) zmianę w kulturze organizacyjnej przedsiębiorstwa, przede wszystkim dotyczy to sposobu podejmowania decyzji. Rolą menedżerów jest przede wszystkim koncentracja i działania ukierunkowane na ciągłą poprawę priorytetowych obszarów funkcjonowania przedsiębiorstwa, poszukiwania lepszych działań i decyzji wpływających na redukcję kosztów, upraszczanie realizowanych procesów oraz podążanie za doskonałością biznesową (Fitzpartick, Hawke, 2015).

Podsumowując należy podkreślić, że aktualne podejście do budżetowania od zera ukierunkowane jest na mocne powiazanie z realizowaną strategią, poprawę konkurencyjności, realne, aktualne wsparcie rozwoju przedsiębiorstwa oraz istotną redukcję kosztów. Budżetowania od zera nie traktuje się wyłącznie jako jednorazowego procesu ukierunkowanego na redukcję kosztów, ale jako istotnego, koherentnego elementu systemu zarządzania przedsiębiorstwem, który wymusza zmianę ról i kryteriów podejmowania decyzji, wprowadza odpowiedzialności, skuteczny nadzór i efektywne działania. Jednak najważniejszą korzyścią z wdrożenia tej koncepcji powinno być odejście w przedsiębiorstwie od automatycznego, zazwyczaj poprzez analogię, domyślnego sposobu podejmowania decyzji i zrozumienia biznesu. Budżetowanie od zera tworzy wartościowe ramy umożliwiające nowatorskie spojrzenie na biznes i znajdowanie najlepszych rozwiązań (często niekonwencjonalnych) poprzez radykalne odcięcie się od przeszłości.

## Uwagi końcowe

Nowe podejście do budżetowania od zera i ponowna popularność tej koncepcji jest wyraźnym sygnałem na ciągłe zmiany w planowaniu działalności przedsiębiorstwa. W ostatnim dwudziestoleciu pojawiło się kilka wiodących koncepcji zmieniających wyraźnie priorytety planowania operacyjnego. Można do nich zaliczyć: budżetowanie oparte na działaniach,

koncepcję *beyond budgeting*, budżetowanie i prognozowanie kroczące, planowanie operacyjnie w systemie *lean*, czy też powrót do koncepcji budżetowania od zera.

Należy podkreślić, że budżetowanie od zera może być wartościową zmianą we współczesnym podejściu do planowania operacyjnego działalności przedsiębiorstwa. Wiele trudności związanych z jego wykorzystaniem, które pojawiły się w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych, można dzisiaj z uwagi na rozwój technologiczny (szczególnie systemów informatycznych wspomagających zarządzanie) skutecznie rozwiązać. Wśród korzyści wynikających z zastosowania budżetowania od zera należy wymienić: lepsze zrozumienie i aktualizowanie strategii przedsiębiorstwa, ciągłe doskonalenia działalności (w tym upraszczanie procesów, redukcję kosztów, eliminację biurokracji), lepszą alokację zasobów w przedsiębiorstwie w odniesieniu do zdefiniowanych aktualnie priorytetów, lepszy przepływ informacji w przedsiębiorstwie, ale przede wszystkim nowatorskie spojrzenie na biznes i znajdowanie najlepszych rozwiązań poprzez radykalne odcięcie się od przeszłości. Jednak warto również zwrócić uwagę na wady i zagrożenia wynikające z implementacji tej koncepcji. Po pierwsze budżetowanie od zera będzie wymagało poświęcenia dużej ilości czasu przez menedżerów oraz wyższych kosztów. Przejście na nowy system wymaga również wysokich nakładów na szkolenia pracowników. Niepożądanym efektem może być też wyraźny wzrost w przedsiębiorstwie biurokracji – tworzenie budżetu od podstaw wymaga nieustających analiz, raportów, spotkań i negocjacji. Zastosowanie budżetowania od zera może też negatywnie wpływać na morale pracowników i wspomagać dysfunkcyjne zachowania w przedsiębiorstwie. Ponadto problemy może stwarzać konieczność częstej aktualizacji budżetu tworzonego od zera w odpowiedzi na dynamikę i zmienność rynku, na jakim działa przedsiębiorstwo (McNally, 2016). Podsumowując należy stwierdzić, że współczesne koncepcja budżetowanie od zera jest kolejnym, interesującym, ale i problematycznym kierunkiem ewolucji metod współczesnego budżetowania działalności przedsiębiorstwa.

## Literatura

Anthony, R.N., Hawkins, D.F., Merchant, K.A. (2011). *Accounting Text and Cases*. Thirteenth Edition. McGraw-Hill International Edition.

Bacon, J., Rogers, C., Chahal, M. (2016). *Trends for 2017: Zero-based Budgeting & Influencers 2.0*. Pobrano z: 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. Pobrano z: http://www.mckinsey.com/business-functions/strategy-and-corporate-finance/our-insights/the-return-of-zero--base-budgeting (7.03.2017).

Hansen, S.C. (2011), A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting and Beyond Budgeting. *European Accounting Review*, *20* (2), 289–319.

Heinrich, J., Garton, E., Martin, B. (2016). *Betting on Zero-Based Budgeting's Trifecta*. Bain & Company. Pobrano z: 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: A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.

Kowalewski, M. (2014). Koncepcja better budgeting jako alternatywa wobec tradycyjnego budżetowania. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, *66*, 43–51.

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*. Pobrano z: https://www.picpa.org/articles/picpa-news/2016/11/28/zero-based-budgeting-building-for-success-again--and-again-and-again (15.03.2017).

Neely, A., Bourne, M., Adams, Ch. (2003). Better Budgeting or Beyond Budgeting? *Measuring Business Excellence*, *7* (3), 22–28.

Nowak, E. (2010). Podstawy budżetowania w przedsiębiorstwie. W: E. Nowak (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

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*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

Szychta, A. (2008). *Etapy ewolucji i kierunki rozwoju metod rachunkowości zarządczej*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

Szychta, A. (1999). Zasady i metody budżetowania. W: A.A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*. Łódź: Wydawnictwo Absolwent.

## THE RENAISSANCE OF ZERO-BASE BUDGETING

**Abstract:** *Purpose* – The main aim of this paper is the critical analysis of new approach to zero-based budgeting. This concept of budgeting, over 40 years after its creation, is enjoying a renaissance. There are discussed the dissatisfaction of traditional budgeting, the brief history of zero-base budgeting, the zero-base budgeting process and new approach to this concept.
*Design/methodology/approach* – Literature review, deduction.
*Findings* – Zero-base budgeting is an interesting alternative to traditional budgeting. Zero-base budgeting means to plan company activity "from scratch" – from zero. It is not only a powerful tool for cost management and continuous improvement, but unique mind-set shift that upends managers default assumptions.
*Originality/value* – Zero-base budgeting is an another concept that emphasizes the changes in operational planning of enterprise activity nowadays.

**Keywords:** zero-base budgeting, enterprise

**Cytowanie**
Kowalewski, M. (2017). Renesans koncepcji budżetowania od zera. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, *4* (88/1), 447–455. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-43.