

# BEYOND BUDGETING

Edo Cvrkalj, Denis Smolar\*

**SAŽETAK** Tradicionalni načini budžetiranja sa fiksno definiranim ciljevima poslovanja od 1998. godine polako prerastaju u sofisticiranije organizaciji prilagođene alternativne koncepte budžetiranja. Jedan od tih alternativnih koncepta je i „Beyond budgeting“ model sa implementiranim procesom mjerenja performansi učinaka. Da bi to bilo izvedivo planiranje i kontrola budžeta treba biti preorijentirana na „bottom up“ pristup plana i kontrole.

U suvremenim uvjetima poslovanja u obzir treba uzeti sadašnje i buduće prilike i prijetnje, koje se valoriziraju budžetom kojim poduzeće može realizirati paletu prednosti nad tradicionalnim načinima budžetiranja koje su objašnjene u daljnjem tekstu članka.

Vrlo je bitno za naglasiti važnost uspjeha implementacije novog načina budžetiranja u organizaciju. Ukoliko je implementacija odrađena manjkavo i bez nekog višeg cilja, lako je moguće da se implementirani proces ugradi bez okvira za koordinaciju, planiranje i kontrolu aktivnosti u samoj organizaciji.

U nastavku članka osvrnut ćemo se na menadžerske tehnike i instrumente u „Beyond budgeting“ modelu planiranja poput balanced scorecarda, rolling forecasta, dashboarda, KPI i raznih drugih potpornih instrumenata.

Na kraju ćemo definirati sedam koraka za implementaciju „Beyond budgeting“ koncepta i komparaciju kroz dvanaest razloga zašto je „Beyond budgeting“ koncept bolji za upotrebu od tradicionalnih načina budžetiranja u suvremenim i tržištu orijentiranim organizacijama.

Svako poduzeće se tim izazovima tržišta odupire na svoj karakterističan način, no uvođenje novih i dinamičnih modela planiranja uskoro će postati nužnost za opstanak na tržištu.

**KLJUČNE RIJEČI:** *beyond budgeting, bottom up, budžet, planiranje, implementacija*

**JEL:** G31, G34, O16,

## 1. OPĆENITO O BEYOND BUDGETING MODELU

Razvojni koncept alternativnoga načina budžetiranja datira iz 1998. godine kada se tridesetak pretežito europskih organizacija ujedinilo u *Beyond Budgeting Round Table*

\* Edo Cvrkalj; DENVES CONSULTING, Donje Svetice 79c, 10000 Zagreb, Hrvatska  
Denis Smolar; DENVES CONSULTING, Donje Svetice 79c, 10000 Zagreb, Hrvatska

(BBRT) kako bi započeli istraživački projekt definiranja novoga načina procesa budžetiranja.<sup>1</sup>

Istraživanjem literature i stručnih studija došli su do zaključka da je jedino pomicanjem fokusa vrhovnoga menadžmenta moguće napraviti zaokret u tradicionalnom načinu budžetiranja s fiksno definiranim ciljevima poslovanja. Također su došli do zanimljivoga zaključka da je dodavanje nove vrijednosti poduzeću bitnije od samoga procesa reduciranja troškova, što je do tada bila prihvaćena praksa. *Beyond budgeting* model fokusira se na stvaranje prilagodljive organizacije s implementiranim procesom mjerenja performansi učinaka. Tradicionalni proces budžetiranja zamijenjen je integriranim menadžerskim tehnikama i instrumentima poput:

- 1) Balanced Scorecard
- 2) Rolling forecast
- 3) Activity based budgeting
- 4) Zero – based budgeting
- 5) Benchmark
- 6) Dashboard & KPIs
- 7) CRM.

Prilagodljiva i fleksibilna organizacija podrazumijeva neke nove principe kao što su:<sup>2</sup>

- decentralizacija
- mentorstvo
- povećanje slobode zaposlenika u danim zadacima
- povećanje ovlasti zaposlenika u donošenju odluka
- koordinacija aktivnosti poduzeća na temelju tržišta umjesto proračunom.

Glavni zaokret *Beyond budgeting* modela je taj da se planiranje i kontrola *top-down* pristupom mora zamijeniti *bottom-up* pristupom. Cilj je da se stvori agilnija i zaposleniku orijentirana organizacija.<sup>3</sup>

## 2. PREDNOSTI I NEDOSTATCI BEYOND BUDGETING MODELA

U suvremenim uvjetima poslovanja menadžeri su prisiljeni uzeti u obzir sadašnje i buduće prilike i prijetnje, posebice u slučaju kada zarolane mjesečne prognoze financijske uspješnosti analiziraju zajedno s drugim nefinancijskim pokretačima razvoja. U biti *Beyond budgeting* model pridodaje menadžersku odgovornosti gdje moć i odgovornost idu ruku pod ruku. Samim prihvaćanjem novoga koncepta budžetiranja poduzeće može realizirati niz prednosti poput:

<sup>1</sup> Player, S.: „*Why some organizations go Beyond budgeting*“; Wiley Periodicals, Inc.; 2003.

<sup>2</sup> Rothberg, A., F.: „*Traditional budgeting vs. Beyond budgeting: Three Core Differences*“; CFO Edge, LLC; 2011.

<sup>3</sup> Cardos, I., R., Pete, S., Cardos, V., D.: „*Traditional budgeting vs. Beyond budgeting: A literature review*“; Faculty of Economics and Business Administration, Babes – Bolyai University, Cluj – Napoca, Romania; 2014.

- Stvaranja i njegovanja izvedbene klime bazirane na temelju natjecateljskoga uspjeha. Ciljevi se definiraju putem referenci *benchmark* analize za razliku od interno dogovorenih fiksnih ciljeva. Upravljački fokus pomiče se od kompetencije među menadžerima za dio budžeta na konkurentnost samog poduzeća u cjelini na tržištu.
- Motivirani ljudi koji dobivaju izazove, odgovornosti i jasne vrijednosti kao smjernice. Nagrade su timski orijentirane zbog zdrave pretpostavke da niti jedna osoba ne može sama djelovati u postizanju ciljeva.
- Mogućnosti operativnih menadžera da djeluju slobodno. Ključni indikatori i omjeri definirani su umjesto detaljnih *line by line* proračuna. Takav pristup omogućuje rasterećenje od definiranih ciljeva i omogućuje brže iskorištavanje novih mogućnosti na tržištu i okolini poduzeća.
- Uspostave kupcu orijentiranih timova koji su odgovorni za profitabilno i holistički usmjereno poslovanje.
- Transparentnost i otvorenost informacijskoga sustava kroz organizaciju koji bi trebao osigurati brze, pravovremene i točne podatke i informacije kojima bi se olakšala kontrola na svim razinama. IT sustav je presudan u sastavljanju ključnih pokazatelja uspješnosti kao dio procesa zarolanih prognoza.

Uspjeh *Beyond budgeting* modela visoko je koreliran s načinom kako je implementiran u organizaciju. Implementacija mora biti precizna i koncizna tako da menadžeri i zaposlenici znaju koja su očekivanja i što moraju činiti u sljedećem periodu.

Ako je implementacija odrađena površno i neprofesionalno, izvjesno je da bi poduzeće moglo poslovati bez okvira za koordiniranje, planiranje i kontroliranje aktivnosti. Također poduzeće može izgubiti smjer bez detaljnih planova svoga trenutnoga položaja i budućih ciljeva. Ako se drastično promijeni kultura i način poslovanja poduzeća, zaposlenici bi mogli biti izgubljeni i razočarani, kao i činjenica da decentralizacija nije praktična za sve vrste organizacija.<sup>4</sup>

### 3. INTEGRIRANE MENADŽERSKE TEHNIKE I INSTRUMENTI U BEYOND BUDGETING MODELU

U navedenom odlomku pobliže ćemo objasniti tehnike i instrumente koje menadžeri upotrebljavaju u implementaciji i provođenju *beyond budgeting* modela. Analizirane tehnike i instrumenti su najadekvatnije za provedbu alternativnog modela budžetiranja. Za analizu je odabrano sedam menadžerskih tehnika i instrumenata, i to redom:

- 1) **Balanced Scorecard** – ovaj su pojam uveli 1992. godine Robert D. Kaplana i David P. Norton u časopisu Harvard Business Review. Njihova knjiga *The Balanced Scorecard* (Harvard Business School Press, 1996.) postala je poslovna biblija mnogih uspješnih kompanija širom svijeta. Ključne su ideje koncepta BSC-a:
  - a) samo financijski pokazatelji poslovanja nisu dovoljni za upravljanje složenom organizacijom u složenim i neizvjesnim uvjetima

<sup>4</sup> Sandalgaard, N., Bukh P., N.: „*Beyond budgeting and change – A case study*“; Aalborg University, Department of Business and Management, Aalborg, Denmark; September 2013.

- b) uravnoteženi pogled na organizacijske performanse mora uključiti bar četiri područja: financije, kupce, interne poslovne procese, učenje i razvoj
- c) BSC osigurava provođenje strategije, mobilizira sve raspoložive resurse za njezino ostvarivanje te učenje uz povratnu vezu (*feedback*).

Dakle, BSC treba pružiti okvir za transformaciju vizije i strategije organizacije u mjerljive poslovne ciljeve, kao i za mjerenje performansi, posebice u ključnim poslovnim područjima.

### Performanse se promatraju iz četiriju perspektiva:

- 1) **Učenje i razvoj** – odgovara na pitanje možemo li održati sposobnost stvaranja vrijednosti, neprekidne promjene i unapređivanja sustava. Ovdje se promatra sposobnost osoblja, kvaliteta informacijskoga sustava, efekti organizacijske ravnoteže i sposobnost postizavanja postavljenih ciljeva. Procesi će rezultirati zadovoljstvom kupaca samo ako je osoblje osposobljeno, motivirano i informirano. Da bi zadovoljilo potrebe kupaca, osoblje treba prihvatiti posve drukčije odgovornosti, nova znanja i naučiti nove vještine.
  - 2) **Interni poslovni procesi** – ova perspektiva daje odgovore na pitanje koje temeljne procese moramo unaprijediti. Oni rezultiraju djelotvornošću organizacije, naglašavaju proizvodnost, ciklus obrtaja i troškove.
  - 3) **Kupci** – Kako nas kupci vide? Predstavlja sposobnost organizacije da osigura kvalitetne proizvode i usluge, efikasnu isporuku i zadovoljstvo kupaca postprodajnim aktivnostima.
  - 4) **Financije** – ova perspektiva nam daje odgovore na pitanje kako izgledamo ulagačima i drugim uključenim stranama. Promatra se tradicionalna financijska metrika na koju su ljudi navikli. Uključuju profitabilnost, rast prihoda, kontrolu troškova i sl.
- II) Rolling forecast<sup>5</sup>** – tradicionalan način budžetiranja pokriva određen period vremena (najčešće godišnji). *Rolling forecast* je model proračuna ili plana koji se ažurira kontinuirano i često – svaki mjesec ili kvartal. Zbog frekvencijskih ažuriranja promijenjene okolnosti poslovanja reflektiraju se u zarolanim budžetima. Upotrebljavanjem *rolling forecast* prognoza menadžeri imaju preciznije i ažurnije podatke u svojim planovima pa se mogu kvalitetnije posvetiti donošenju odluka i kontroli rezultata.
- III) Activity based budgeting (ABB)** – ovaj instrument budžetiranja izrađen je na konceptu *Activity based costinga*. Ova metoda budžetiranja prati sve aktivnosti iz koje nastaju troškovi te ih potom analizira i definira odnose među njima za svako funkcionalno područje unutar organizacije. ABB pristup pruža mogućnost za usklađivanje aktivnosti s ciljevima, pojednostavljuje stavke troškova i unapređuje poslovnu praksu poduzeća.

<sup>5</sup> Hope, J., Fraser, R.: „Who Needs Budgets?“, Harvard Business Review, Accounting; February 2003.

- IV) Zero based budgeting (ZBB)** – u svakodnevnoj praksi budžeti sadrže prošlogodišnje podatke uvećane za inkrementalni rast, no takav način planiranja dovodi do pretjeranih proračuna s visokim troškovima. ZBB je tehnika sastavljanja proračuna koja ne preuzima nikakve informacije iz prethodne godine u obzir, već sastavlja proračun od nule. ZBB je dokazao svoju učinkovitost u rezanju nepotrebnih troškova, ali zahtijeva puno vremena za sastavljanje pa se rabi svakih tri do pet godina kako bi se poduzeće „očistilo“ od nepotrebnih troškova, a ne za kontrolu troškova.<sup>6</sup>
- V) Benchmark** – proces je mjerenja i uspoređivanja operacija, proizvoda i usluga s najboljima, bilo unutar područja djelovanja poduzeća ili izvan njega. *Benchmark* je postupak koji se temelji na uspoređivanju vlastitih dimenzija (procesa, proizvoda, troškova itd.) s nekim poduzećem koje zaslužuje da bude mjera vrijednosti. Potrebno je naći takvo poduzeće s kojim se može i vrijedi usporediti te izvesti zaključke i poruke iz spoznaja o iskustvima drugih. *Benchmark* uključuje prikupljanje kvantitativnih i kvalitativnih informacija o procesu i funkcijama koje podupiru proces. Postoje dva tipa *benchmarka*: unutarnji i vanjski. Unutarnji se upotrebljava kada se uspoređuje jedan odjel, proces ili posao unutar organizacije s drugim. Vanjski je kompliciraniji i upotrebljava se kao usporedba one prakse koju upotrebljava organizacija u procesu reinženjeringa s praksom drugih organizacija.
- VI) Dashboard & KPIs** – *dashboard* pruža elegantan pogled na KPIs relevantne za određeni cilj ili poslovni proces (npr. proizvodnja, prodaja, marketing ili ljudski potencijali)<sup>7</sup>. *Dashboard* daje uvid u indikatore o poslovanju ostavljajući korisniku mogućnost da zaključi ide li poduzeće u dobrom i krivom pravcu definiranim strategijom. Poslovni svijet je godinama pokušavao doći do rješenja koje bi im dalo pogled na trenutno stanje poslovanja poduzeća i jesu li neka područja poslovanja iznad ili ispod dogovorene normirane veličine. *Dashboard* i *KPIs* su obično ograničeni na grafički prikaz pojedinih pokazatelja i indikatora, ključne trendove, usporedbe i iznimke („*outliere*“).
- VII) Customer Relationship Management (CRM)** – termin je koji se veže uz aplikacije i programe koji služe za unapređenje odnosa s klijentima, no CRM je zapravo koncept, filozofija ili način poslovanja koji želimo ostvariti u poduzeću prema svojim klijentima. Aplikacije su veoma korisne jer obrađuju veliki niz informacija o klijentima (*big data*), ali same po sebi ne rješavaju kvalitetu odnosa s klijentima već pomažu da taj koncept ostvarimo i implementiramo u poslovanje. CRM-om možemo doći do raznih zaključaka i informacija prikupljenih kroz aplikaciju temeljem kojih možemo graditi nove strategije pristupa radi maksimiziranja njihove vrijednosti i zadovoljstva poslovanja s poduzećem.

<sup>6</sup> Cardos, I., R., Pete, S., Cardos, V., D.: „*Traditional budgeting vs. Beyond budgeting: A literature review*“; Faculty of Economics and Business Administration, Babes – Bolyai University, Cluj – Napoca, Romania; 2014.

<sup>7</sup> Hope, J., Fraser, R.: „*Who Needs Budgets?*“; Harvard Business Review, Accounting; February 2003.

## 4. SEDAM KORAKA ZA IMPLEMENTACIJU BEYOND BUDGETING KONCEPTA U POSLOVANJE

Nakon uvida u sve prednosti i mane koncepta *beyond budgetinga* i njegovih tehnika i instrumenata potrebno je taj koncept i implementirati u poslovanje poduzeća kako bi se uveo u praksu. Postoji sedam koraka koji su potrebni kako bi se BB koncept uspješno implementirao u poslovanje poduzeća:<sup>8</sup>

- 1) Uspostava vodeće koalicije ili tima 10 – 12 ljudi koji mogu stvoriti viziju za promjene i voditi sam proces implementacije.
- 2) Vizionarsko razmišljanje – lideri implementacijskoga procesa moraju primijeniti svoje kreativno razmišljanje u procesu upravljanja, nezavisno od postojećega poslovnog modela i procesa.
- 3) Uspostavljanje nekoliko dizajnerskih timova koji će implementirati BB principe i tehnike kako bi se stvorio efikasan poslovni model te ga provesti u stvarnost.
- 4) Sastaviti „hitan slučaj za promjene“ te informirati i uvjeriti rukovodstvo o prednostima i benefitima BB načela za određenu organizaciju.
- 5) Lideri projekta trebaju igrati na kartu „brze pobjede“, tj. trebaju zadržati zamah i izgraditi kredibilitet prema rukovodstvu.
- 6) Edukacija i trening novo uspostavljenih timova za implementaciju da bi bili svjesni svih aspekata i osobitosti novoga modela budžetiranja.
- 7) Konsolidiranje svih prednosti i održavanje zamaha potrebitih za stalno stvaranje novih vrijednosti centara odgovornosti te ubrzati sam operativni proces implementacije.

## 5. DVANAEST RAZLOGA ZAŠTO JE BEYOND BUDGETING (BB) BOLJE RJEŠENJE OD TRADITIONAL BUDGETING (TB) MODELA

Temeljna razlika između tradicionalnoga budžetiranja i *beyond budgeting* modela je to što BB model u fokus stavlja upravljanje i način kako se upravlja organizacijom. Svrha BB je da se u fokus stavljaju pojmovi poput procesa, kupca, znanja, vrijednosti, lojalnosti i povjerenja; umjesto planiranja i kontrole. Također fokus bi se trebao pomaknuti s unutar-njega postizanja ciljeva na tržište i konkurenciju. Menadžer i zaposlenici bi trebali dobiti više slobode i razmišljati *outside the box* te sudjelovati u inovativnim procesima.

U nastavku je sustavno nabrojeno 12 temeljnih razlika između TB i BB modela:

- 1) Fiksni ciljevi trebaju postati relativne mete<sup>9</sup>.
- 2) Fiksni poticaji zaposlenicima trebaju postati relativne nagrade.

<sup>8</sup> Holtkamp, R., Geerkens, H.: „*Should we go Beyond budgeting? – A research into optimizing the budgetary process*“; Facultet der Economische Wetenschappen, Sectie Accounting & Finance, Erasmus Univeriteit Rotterdam; December 2015

<sup>9</sup> Rothberg, A., E.: „*Traditional budgeting vs. Beyond budgeting: Three Core Differences*“; CFO Edge, LLC; 2011.

- 3) Fiksno planiranje treba postati kontinuirano planiranje kroz razdoblja.
- 4) Raspodjela resursa (sredstava) treba se transformirati u princip resursa na zahtjev.
- 5) Centralizirana koordinacija treba postati dinamična i decentralizirana<sup>10</sup>.
- 6) Kontrola odstupanja treba postati relativna KPI kontrola.
- 7) Izjava o misiji treba postati vodilja načelima i vrijednostima.
- 8) Fokus s unutarnjih ciljeva treba se preusmjeriti na konkurenciju.
- 9) *Top down* način kontrole i planiranja treba postati *bottom up*.
- 10) Budžeti i birokracija trebaju postati sposobni da ujednačeno djeluju.
- 11) Fokus s *please the boss* treba biti usmjeren na kupca.
- 12) Manipulirane i lažne informacije trebaju postati etičke i točne.

## 6. ZAKLJUČAK

Iz navedenoga vidimo da je *beyond budgeting* model utemeljen na znanju i znanju usmjerenim organizacijama koje su sve više karakteristične za uvjete suvremenoga gospodarstva u kojem su promjene neizbježne. Svako poduzeće se tim izazovima odupire na svoj karakterističan način, no uvođenje novih i dinamičnih modela planiranja uskoro će postati nužnost za opstanak na tržištu. Ono što možemo reći jest, ako želimo uspješnu implementaciju i primjenu BB modela, sve akcije i komunikacija moraju biti usuglašene i koordinirane u cijeloj organizaciji podjednako bez iznimaka. Komunikacija u samoj implementaciji je od vitalne važnosti zbog barijera unutar organizacije i otpora prema novim načinima primjene pojedinih tehnika i instrumenata.

Zaključimo, *beyond budgeting* model daleko je učinkovitiji sustav koji nadilazi sva ograničenja tradicionalnih metoda. BBRT smatra da će BB model postati glavna upravljačka tema budućnosti. Ovaj članak podržava tvrdnju da su tradicionalni načini budžetiranja zastarjeli i nisu više prikladni za današnje uvjete poslovanja. Nadalje, zastarjele metode mogu smanjiti vrijednost poduzeća, pa i samih vlasnika i dioničara, stoga je osvježanje i revitalizacija postojećih načina budžetiranja poželjna i neizbježna.

## BIBLIOGRAFIJA

- 1) Holtkamp, R., Geerkens, H.: „*Should we go Beyond budgeting? – A research into optimizing the budgetary process*“; Facultet der Economische Wetenschappen, Sectie Accounting & Finance, Erasmus Univeriteit Rotterdam; December 2015
- 2) Sandalgaard, N., Bukh P., N.: „*Beyond budgeting and change – A case study*“; Aalborg University, Department of Business and Management, Aalborg, Denmark; September 2013.
- 3) Goode, M., Malik, A.: „*Beyond budgeting: The way forward?*“; Pakistan Journal of Social Sciences, Vol. 31., No. 2.; December 2011; (207 -214)

<sup>10</sup> Rothberg, A., E.: „*Traditional budgeting vs. Beyond budgeting: Three Core Differences*“; CFO Edge, LLC; 2011.

- 4) Player, S.: „*Why some organizations go Beyond budgeting*“; Wiley Periodicals, Inc.; 2003.
- 5) Rothberg, A., F.: „*Traditional budgeting vs. Beyond budgeting: Three Core Differences*“; CFO Edge, LLC; 2011.
- 6) Cardos, I., R., Pete, S., Cardos, V., D.: „*Traditional budgeting vs. Beyond budgeting: A literature review*“; Faculty of Economics and Business Administration, Babes – Bolyai University, Cluj – Napoca, Romania; 2014.
- 7) Hope, J., Fraser, R.: „*Who Needs Budgets?*“; Harvard Business Review, Accounting; February 2003.

## Abstract

Traditional budgeting principles, with strictly defined business goals, have been, since 1998, slowly growing into more sophisticated and organization-adjusted alternative budgeting concepts. One of those alternative concepts is the “Beyond budgeting” model with an implemented performance effects measuring process. In order for the model to be practicable, budget planning and control has to be reoriented to the “bottom up” planning and control approach.

In today’s modern business surroundings one has to take both present and future opportunities and threats into consideration, by valorizing them in a budget which would allow a company to realize a whole pallet of advantages over the traditional budgeting principles which are presented later in the article.

It is essential to emphasize the importance of successfully implementing the new budgeting principles within an organization. If the implementation has been lacking and done without a higher goal in mind, it is easily possible that the process has been implemented without coordination, planning and control framework within the organization itself.

Further in the article we present an overview of managerial techniques and instruments within the “Beyond budgeting” model such as balanced scorecard, rolling forecast, dashboard, KPI and other supporting instruments.

Lastly we define seven steps for implementing the “Beyond budgeting” model and offer a comparison of “Beyond budgeting” model against traditional budgeting principles which lists twelve reasons why “Beyond budgeting” is better suited to modern and market-oriented organizations.

Each company faces those challenges in their own characteristic way but implementing new dynamic planning models will soon become essential for surviving in the market.

**KEYWORDS:** *beyond budgeting, bottom-up, budget, planning, implementation*

**JEL:** G31, G34, O16,