

Budżetowanie jako instrument zarządzania finansami – wyniki analizy bibliometrycznej

Anna Bagińska



Politechnika Białostocka, Wydział Inżynierii Zarządzania

e-mail: a.baginska@pb.edu.pl

DOI: 10.24427/az-2023-0003

Streszczenie

Budżetowanie to instrument rachunkowości zarządczej, spójny sposób planowania działań poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, służący realizacji zamierzeń strategicznych organizacji. Skuteczne i efektywne budżetowanie jest przedmiotem badań w teorii i praktyce zarządzania finansami. Zmieniające się uwarunkowania rynkowe, rozwój technologii informacyjnych wpływają również na zmiany w dotychczasowym podejściu do budżetowania. Celem artykułu jest próba identyfikacji współczesnych problemów i kierunków badań dotyczących procesu budżetowania na podstawie wyników analizy bibliograficznej. Mapa sieci współwystępowania terminów pozwoliła na wyłonienie czterech grup/klastrów związanych z tematyką budżetowania. Natomiast analiza najnowszych publikacji wskazuje na zainteresowanie takimi kierunkami badań jak: e-budżetowanie, budżetowanie w małych i średnich przedsiębiorstwach, promowanie koncepcji *beyond budgeting*, aspekty behawioralne w budżetowaniu opartym na wynikach.

Słowa kluczowe

budżetowanie, zarządzanie finansami, planowanie, kontrola

Wstęp

Sprawne zarządzanie organizacją w zmieniających się warunkach funkcjonowania wymaga posiadania odpowiedniej wiedzy, informacji i narzędzi, które pomogą realizować założone cele strategiczne. Budżetowanie jest jednym z najczęściej wykorzystywanych instrumentów rachunkowości zarządczej, który wspomaga osiągnięcie celów przedsiębiorstwa [Karmańska 2009]. Sprawnie działający system budże-

towania pozwala organizacji osiągać cele operacyjne, zapewnia dyscyplinę kosztową, pozwala zidentyfikować ryzyko działalności oraz optymalizować alokację zasobów [Broman i Rocha-Pinto 2023; Ilyin i Ilyin, 2016; Rausch i Wall, 2015]. System budżetowania pozwala zarządzać zarówno przedsiębiorstwem, jak i jednostką budżetową [Bitoleuova i in, 2020].

Budżetowanie definiuje się jako proces, który polega na przygotowaniu, zatwierdzeniu, realizacji i kontroli budżetu [Olzacka, Pałczyńska-Gościniak 1998]. Budżety są planami finansowymi i stanowią podstawę do kierowania i oceniania jednostek, segmentów organizacji [Wagner i in., 2021, s.602], ośrodków odpowiedzialności [Karmańska, 2009]. Budżetowanie jest stosowane we wszystkich typach organizacji [Kenno i in. 2018, s.507]. Głównym celem budżetowania jest wspomaganie i usprawnianie procesu zarządzania [Kubacka, 2017, s. 278]. Budżetowanie jako metoda bieżącego zarządzania przedsiębiorstwem, pozwala usprawnić działalność jednostki i zminimalizować ryzyko gospodarcze [Gabrusewicz, 2014, s. 332].

Budżet główny w przedsiębiorstwie (*master budget*) łączy dwa główne budżety – budżet operacyjny i budżet finansowy. Budżet operacyjny obejmuje wydzielone obszary operacyjne działalności przedsiębiorstwa. Poszczególnymi elementami w budżecie operacyjnym są takie budżety jak: budżet sprzedaży, zużycia materiałów bezpośrednich, wynagrodzeń, kosztów wydziałowych, kosztu wytworzenia, kosztów ogólnego zarządu, także kosztów sprzedaży, a także planowany rachunek zysków i strat na poziomie wyniku operacyjnego [Szczypa, 2015, s. 131-133]. Natomiast budżet finansowy jest sporządzany dla przedsiębiorstwa jako całości i zawiera: budżet bilansu, budżet rachunku zysków i strat oraz budżet środków pieniężnych. Zadaniem tego budżetu jest całościowe ujęcie sytuacji finansowej jednostki w sprawozdaniach finansowych *pro forma*, które prezentują planowane wpływy i wydatki gotówki, a także uwzględniają działalność inwestycyjną i finansową [Szczypa, 2015, s. 134].

Budżetowanie to instrument wykorzystywany w procesach planowania i kontroli. Dzięki budżetom możliwa jest bieżąca analiza uzyskiwanych rezultatów, ocena powstałych odchyleń, podejmowanie odpowiednich działań służących osiągnięciu założonych celów operacyjnych [Henttu-Aho, 2018, s. 327]. Na podstawie analizy zrealizowanych budżetów z planami możliwe jest oszacowanie efektywności podejmowanych działań.

Rozwój technologii informatycznych, zmiany rynkowe, nowe rodzaje ryzyka to tylko niektóre determinanty wpływające na funkcjonowanie organizacji [Baczevska i Bagieńska, 2019, Poniatowska i in. 2022]. Menadżerowie, aby podjąć odpowiednie decyzje muszą posiadać szereg informacji zewnętrznych, jak również wewnętrznych

płynących z systemu rachunkowości zarządczej oraz posiadać odpowiednie narzędzia analityczne. Można więc stwierdzić, że współczesne budżetowanie ewaluuje wraz ze zmieniającymi się potrzebami organizacji. Celem artykułu jest próba identyfikacji współczesnych problemów i kierunków badań dotyczących procesu budżetowania, na podstawie wyników analizy bibliograficznej. Badaniu zostaną poddane publikacje indeksowane w bazie Scopus. W artykule zostanie wykorzystana analiza bibliometryczna z zastosowaniem narzędzi dostępnych w VOSviewer.

1. Metodyka badań

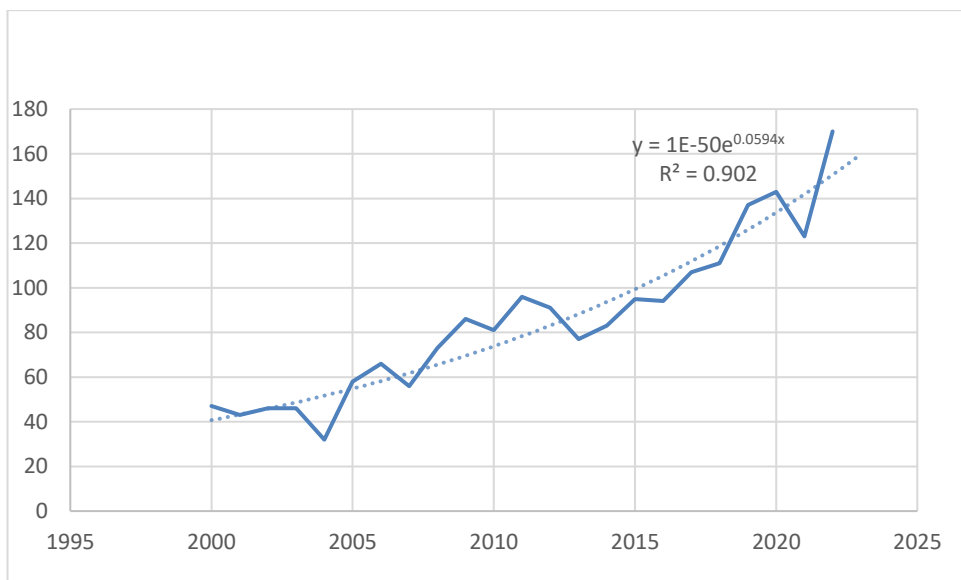
Na potrzeby oceny badań w obszarze budżetowania zastosowano analizę opisaną w literaturze oraz analizę bibliograficzną. Bibliometria to technika oceny i pomiaru wyników badań bibliograficznych dotyczących konkretnego pytania badawczego [Freire, 2013]. Analiza bibliometryczna służy również do śledzenia zmian/postępów i identyfikowania obszarów przyszłych badań [Opejin i in., 2020; Czerniawska i Szydło, 2020]. Poszukiwania recenzowanych publikacji przeprowadzono 15 lutego 2023r. w Elsevier Science Scopus. Baza SCOPUS oferuje obszerny i wysokiej jakości katalog publikacji naukowych do przeprowadzania tej analizy. Według Elseviera, Scopus to największa baza danych streszczeń i cytatów z recenzowanej literatury z wielu dyscyplin naukowych. Do realizacji celu badań wybrano kategorię “Business, Management, and Accounting”. Badanie rozpoczęto od wprowadzenia frazy budżetowanie -*budgeting*. Badanie dotyczyło poszukiwania zadanego zwrotu w bazie tytułów artykułów, słów kluczowych i abstraktów. W bazie znalazły się 2899 artykuły wydane w latach 1958-2023. Wyniki wskazują, że tematyka budżetowania jest przedmiotem badań od wielu lat. Jednakże okazuje się, że w ostatnim okresie szczególnie wzrosło zainteresowanie badaczy budżetowaniem. Jak wynika z rys. 1. największą dynamikę piśmiennictwa odnotowano w ostatnim dziesięcioleciu. W związku z tym, że celem artykułu jest wskazanie najnowszych obszarów badań dotyczących budżetowania zawężono wyniki do artykułów wydanych w latach 2020-2023. W rezultacie uzyskano 321 publikacji, które poddano dalszej analizie.

Na potrzeby analizy bibliometrycznej wykorzystano następujące narzędzia i techniki: analizę trendów pod względem liczby publikacji, metodę współwystępowania słów i grupowania (analiza skupień). Do analizy wykorzystano oprogramowanie VOSviewer oraz narzędzia do analizy danych dostępne w bazie SCOPUS.

2. Wyniki badań

2.1. Publikacje dotyczące budżetowania w latach 2010-2022

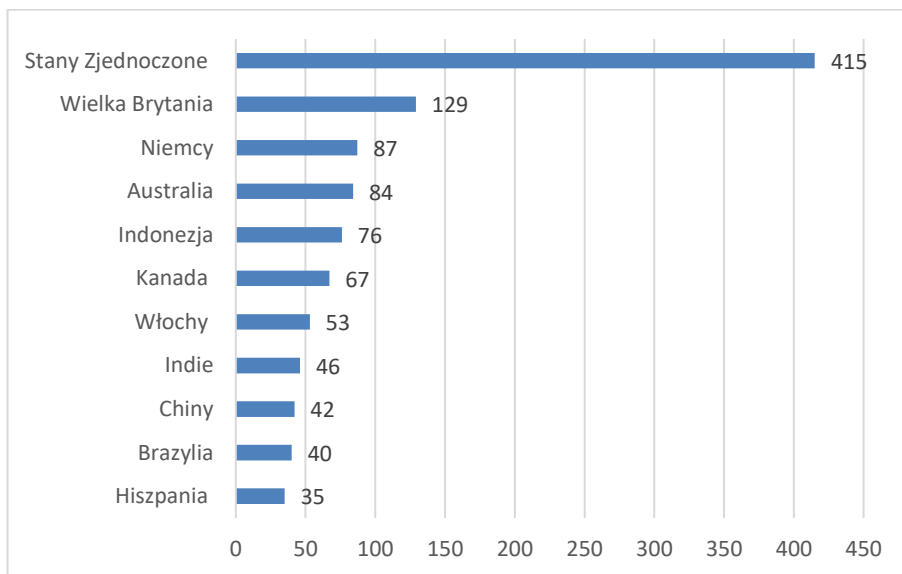
Zainteresowanie badaniami naukowymi w obszarze budżetowania wzrasta z roku na rok, co wynika z rosnącej liczby publikacji dotyczących tej tematyki. Na rys nr 1 przedstawiono liczbę publikacji rocznie, które ukazały się w okresie 2000-2022 r. W ocenie uwzględniono dłuższy okres, aby zauważyć w jakim stopniu zmienia się zainteresowanie badaczy. Wyniki wskazują na trend wykładniczy. W 2000 r. ukazało się 47 publikacji z tego tematu, natomiast w 2018 r. było to już 111 publikacji, a w 2022 r. 170. Już w pierwszych tygodniach 2023 r. ukazało się 25 artykułów. Duże zainteresowanie problematyką budżetowania wynika z roli jaką przypisuje się budżetowaniu w efektywnym zarządzaniu finansami, osiągnięciu celów strategicznych, dostosowywaniu do zachodzących zmian oraz potrzeb organizacji [Duan i in 2022, Hoang, 2022, Lepori i Montauti 2020].



Rys. 1. Liczba artykułów związanych z tematyką budżetowania

Źródło: opracowanie na podstawie bazy Scopus.

Zainteresowanie badanym obszarem było zróżnicowane terytorialnie. Jak przedstawiono na rys. nr 2 w latach 2010-2022 najczęściej uwagi temu tematowi poświęcili badacze ze Stanów Zjednoczonych (415), Wielkiej Brytanii (129), Niemiec (87), Australii (84), Indonezji (76), Kanady (67). W Polsce w analizowanym okresie opublikowano 14 publikacji z tej tematyki. Z obliczonego trendu wykładniczego wynika, że w kolejnych latach nadal będą powstawały opracowania poruszające problematykę budżetowania. Pomimo wieloletnich badań w tym obszarze oraz rozwoju doświadczenia praktyków stosujących budżetowanie w swoich organizacjach nadal powstają luki badawcze, na które poszukuje się odpowiedzi.



Rys. 2. Publikacje w latach 2010-2022 według krajów (powyżej 35 pozycji)

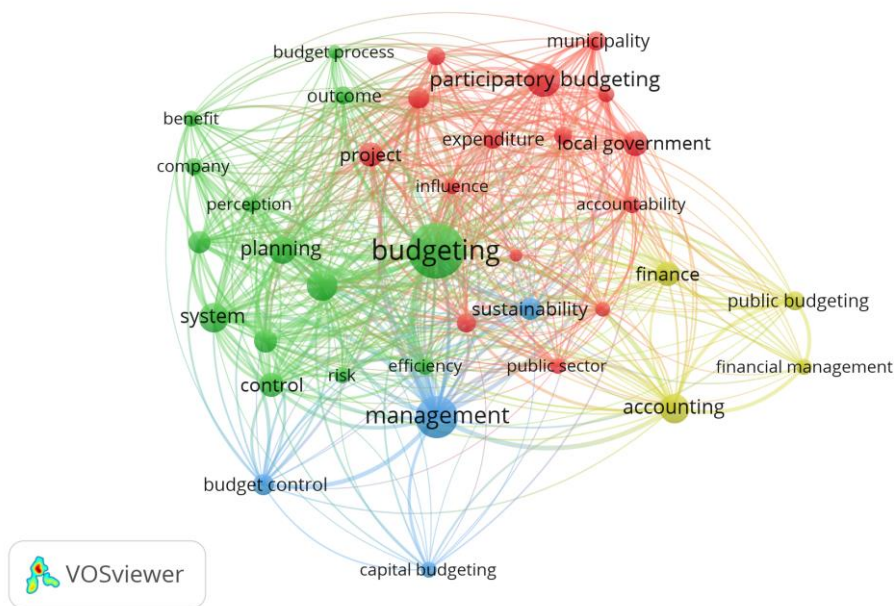
Źródło: opracowanie na podstawie bazy Scopus.

2.2. Mapa sieci współwystępowania terminów

Początkowy proces analizy danych tekstowych w VOSviewer, obejmujący tytuł, słowa kluczowe i tekst abstraktu, wygenerował 10267 łącznych terminów, następnie wszystkie słowa, które wystąpiły mniej niż piętnaście razy zostały wykluczone. Tylko 134 połączeń spełniło ten próg. Korzystając z ocen trafności w VOSviewer,

ustalono obliczenia dla poziomu, do którego konkretny termin pełni charakter informacyjny [Van Eck, Waltman 2013]. Wybrano tylko terminy z najwyższymi 60% wynikami trafności. Następnie wygenerowane w programie określenia zostały ręcznie sprawdzone w celu usunięcia słów, które omawiały proces badawczy (np. data, author) lub dotyczyły badanych krajów np. USA, Germany, UK.

Rysunek 3 przedstawia wygenerowane terminy i ich sieć współwystępowania. Współwystępowanie terminu w sieci powiązań może pomóc zrozumieć elementy wiedzy i strukturę wiedzy w tej dziedzinie. Analiza wykazała, że budżetowanie jest powiązane z wieloma aspektami badań. Najwięcej powiązań zauważono między budżetowaniem (*budgeting*) a zarządzaniem (*management*), budżetem partycypacyjnym (*participatory budgeting*), systemem (*system*), planowaniem (*planning*), rachunkowością (*accounting*), oraz finansami (*finance*).

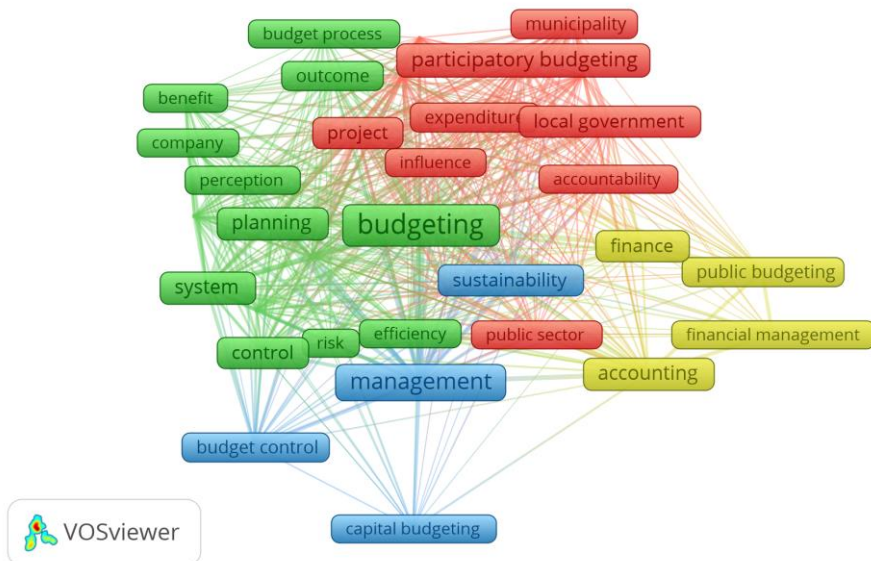


Rys. 3. Sieć terminów na podstawie abstraktów publikacji, tytułów i słów kluczowych

Źródło: opracowanie na podstawie bazy Scopus.

Ostatnim elementem przeprowadzonej analizy bibliometrycznej jest analiza współwystępowania słów, która posłużyła grupowaniu w formie klastrów odzwierciedlających podobszary badawcze. W wizualizacji powiązań w klastrze VOSviewer

stosuje kolory, aby wskazać przynależność podanych zwrotów do danego klastra. Wielkość czcionki natomiast wskazuje siłę powiązań – im więcej powiązań w sieci, tym większy rozmiar czcionki został wygenerowany na powstałej mapie powiązań.



Rys. 4. Sieć klastrów na mapie powiązań terminów.

Źródło: opracowanie na podstawie bazy Scopus.

W badaniu z zastosowaniem VOSviewer zostały wyodrębnione cztery klastry:

- pierwszy klastery oznaczony kolorem czerwonym – został określony jako *budget lokalny i budget projektu*. Klastery ten zawiera piętnaście zwrotów, dotyczących partycypowania w tworzeniu budżetu oraz odpowiedzialności za budżet, szczególnie w trakcie przygotowania i realizacji budżetów lokalnych oraz budżetu projektu. W klastrze tym znajdują się takie zwroty władze lokalne, miasto, odpowiedzialność, budżetowanie partycypacyjne, administracja publiczna, sektor publiczny, wydatki, transparentność, narzędzia.
- drugi klastery oznaczony kolorem zielonym zatytułowano *kontrola i zarządzanie budżetem*. Zawiera on czternaście zwrotów, które dotyczą procesu budżetowania, badań związanych z zarządzaniem budżetem oraz zarządza-

nia przedsiębiorstwem. Pojawiają się tu takie zwroty jak menadżer, korzyści, wyniki, postrzeganie, planowanie, kontrola, ryzyko, system, efektywność.

- trzeci klaster niebieski, został nazwany – *kontrola założonych celów operacyjnych i strategicznych*. Składają się na niego takie zwroty jak kontrola budżetu, budżetowanie kapitałowe, zarządzanie, zrównoważony rozwój. Zainteresowanie badaczy dotyczy tu przede wszystkim celów strategicznych przedsiębiorstwa, które są osiągane przez cele operacyjne wyrażone w budżetach rocznych. Budżet kapitałowy obejmuje przewidywane nakłady inwestycyjne i źródła ich finansowania. Zwrócono tu także uwagę na osiągnięcie zrównoważonych celów organizacji. Kontrola budżetowa to niezbędny element oceny wykonania budżetu i w razie potrzeby wdrożenia niezbędnych działań służących realizacji założonych celów.
- ostatni wygenerowany klaster ma kolor żółty, został on zatytułowany – *informacja w budżetowaniu* – W klastrze zawarte są cztery zwroty: rachunkowość, finanse, zarządzanie finansami, budżetowanie publiczne. W tej grupie można podkreślić, że uwaga badaczy skupia się na źródłach informacji, które są niezbędne w procesie budżetowania oraz wpływie informacji pochodzących z budżetowania na zarządzanie finansami przedsiębiorstwa i instytucji publicznej.

2.3. Najnowsze kierunki badań w zakresie budżetowania

Na podstawie danych przedstawionych na rys.1, można stwierdzić, że budżetowanie to temat badań naukowych poruszany od wielu lat. Konieczność badań w tym zakresie wynika przede wszystkim z nowych wymagań stojących przed przedsiębiorstwem czy organizacją publiczną, zachodzących zmian w otoczeniu, potrzeb coraz efektywniejszego zarządzania finansami i dokładniejszego prognozowania rezultatów. W związku z tym opracowano i zastosowano w praktyce między innymi nowe metody przygotowania budżetów i ich aktualizacji, jak np. budżetowanie kroczące, wdrożono nowe sposoby budżetowania zwiększające zaangażowanie i motywację menadżerów, takie jak budżetowanie oddolne, partycypacyjne.

W wyniku analizy najnowszych artykułów, wydanych w latach 2020-2023 dokonano próby identyfikacji zagadnień związanych z procesem budżetowania i ewaluacją budżetu, na które badacze próbują w ostatnich latach znaleźć rozwiązanie. W tabeli 1 zostały przedstawione wyniki tej analizy. Studia literatury wskazały następujące nowe płaszczyzny badań, takie jak:

- e-budżetowanie,
- budżetowanie w małych i średnich przedsiębiorstwach,
- wpływ Covid-19 na budżetowanie,
- aspekty behawioralne w budżetowaniu opartym na wynikach,
- promowanie założeń koncepcji *beyond budgeting*.

Tab. 1. Budżetowanie - najnowsze kierunki badań

Obszar/kierunek badań	Słowa kluczowe	Nazwa czasopisma	Autorzy/rok
e-budżetowanie	sztuczna inteligencja; budżetowa inteligentna maszyna; wieloobiektowy algorytm; budżetowanie publiczne; Inteligentne budżetowanie; smart budżetowanie; rząd; polityka	Government Information Quarterly, International Journal of Criminology and Sociology, International Journal of Recent Technology and Engineering	Valle-Cruz, D., Fernandez-Cortez, V., Gil-Garcia, J.R (2022) Wang (2022) Hakim, A., Saputra, O.A., Saleh, C (2021) Oktaviani, R.F., Faeni, D.P., Faeni, R.P., Meidiyustiani, R (2019)
budżetowanie w małych i średnich przedsiębiorstwach	budżetowanie kapitałowe; umiejętność obsługi komputera; umiejętności finansowe, techniki budżetowania kapitałowego; dyskrekcja kierownicza praktyki budżetowe; kontrole zarządcze	Cogent Business and Management, Journal of Managerial and Financial Accounting, Accounting Perspectives	Nunden, N., Abbana, S., Marimuthu, F., Sentoo, N (2022) Sarwary, Z., Uman, T. (2022) Armitage, H.M., Lane, D., Webb, A (2020)
Covid-19 a budżetowanie	planowanie; prawdopodobieństwo; budżetowanie ryzyka; budżetowanie oparte na ryzyku; niepewność, władze lokalne; pandemia; budżet partycypacyjny; destrukcyjny wpływ; zaangażowanie organizacyjne; integracja łańcucha dostaw; odporność łańcucha dostaw, budżetowanie kapitałowe; infrastruktura kapitałowa; zarządzanie kapitałem; zasoby kapitałowe, księgowość; retoryka	Journal of Environmental Management and Tourism, International Journal of Professional Business Review, Uncertain Supply Chain Management International Journal of Public Administration Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management	Yembergenov, R., Muratova, D.B., Popp, L., Arzayeva, M., Abdykulova, K (2022) Maciel, L.R., Costa, C.S., Catapan, A. (2022) Ngo, Q.-H. (2022) Nyikos, G., Ermasova, N. (2022) Hoque, Z., Mai, K., Ozdil, E. (2021)
aspekty behawioralne budżetowania	uczciwość; nagrody organizacyjne; postrzegane wsparcie	Humanities and Social Sciences Communications,	He, L., Ismail, K (2023)

Obszar/kierunek badań	Słowa kluczowe	Nazwa czasopisma	Autorzy/rok
opartego na wynikach	organizacyjne; wsparcie przełożonego, kluczowe czynniki sukcesu; sektor publiczny; zrównoważony rozwój, uniwersytet,	Quality - Access to Success, Sustainability, Quality - Access to Success	Handayani, E., Prato, S., Pandansari, T., Aji, M.P. (2023) Huy, P.Q., Phuc, V.K. (2022) Handayani, E., Prato, S., Pandansari, T., Aji, M.P.
<i>beyond budgeting</i>	dyfuzja; rachunkowość zarządcza; mody na zarządzanie, zwinność; dyfuzja innowacji księgowych, uczciwość; systemy kontroli zarządczej; sprawiedliwość organizacyjna; strategia nagradzania; systemy premiowe zachęty; kontrola zarządzania; ocena wydajności; planowanie	Accounting and Business Research, Contemporary Accounting Research, Studies in Business and Economics Autonomy; Philosophy of Management, Journal of Management Accounting Research	Ax, C., Ax, E. (2022) Kebels, I. (2022) Matějka, M., Merchant, K.A., O'grady, W (2021) Becker, S.D., Messner, M., Schäffer, U (2020) Smits O.S., Michniuk A., Heupel T. (2019)

Źródło: opracowanie własne.

Badania dotyczące e-budżetowania skupiają się na tym w jakim stopniu sztuczna inteligencja może usprawnić podejmowanie decyzji dotyczących alokacji budżetu instytucji publicznych. Valle-Cruz i in. (2022) zaproponowali algorytmiczne podejście do przetwarzania danych wejściowych do budżetu (określonych wydatków) w celu wygenerowania określonych wyników (ekonomicznych, politycznych i społecznych). Ponadto badaniu podlegały czynniki wdrażania e-budżetowania w budżetowaniu publicznym. Hakim i in. (2021) ustalili, że na skuteczność wdrażania polityk e-budżetowania wpływają takie czynniki jak poziom zrozumienia procedur i mechanizmów budżetowania oraz aktywność we wnoszeniu wkładu w proces początkowy tworzenia budżetu. Oktaviani i in. (2019) podkreśla, że zastosowanie e-budżetowania w praktyce przyczynia się do przejrzystości finansów publicznych.

Z punktu widzenia budżetowania w przedsiębiorstwie i zastosowania sztucznej inteligencji w zarządzaniu budżetem zidentyfikowano tylko jeden artykuł. Wang (2022) w swoich badaniach podkreśla, że wraz z szybkim rozwojem technologii informatycznych możliwe jest zastosowanie sztucznej inteligencji w zarządzaniu budżetem i analizie wydajności organizacji. Stosowanie sztucznej inteligencji jest

szczególnie skuteczne w budżetowaniu kapitałowym i budżetowaniu finansowym w zmiennym środowisku [Wang, 2022].

Kolejnym z nowych obszarów badań jest budżetowanie w małych i średnich przedsiębiorstwach. Do tej pory badania dotyczące budżetowania dotyczyły przede wszystkim dużych przedsiębiorstw [Armitage i in., 2020]. Obecnie podkreśla się, aby zapewnić realizację strategii rozwoju długoterminowego MSP powinny nabyć umiejętności planowania i zarządzania w oparciu o budżetowanie kapitałowe [Nunden i in 2022]. Badania wskazują na braki w kompetencjach menadżerów MSP, dotyczące między innymi, umiejętności finansowych, analitycznych i zarządzania personelem [Nunden i in 2022]. Badania w grupie dyrektorów finansowych szybko rozwijających się MSP w Szwecji wskazują, że wybór technik budżetowania kapitałowego jest w dużej mierze możliwy dzięki indywidualnym możliwościom i umiejętnościom pracowników. Barrierami we wdrażaniu budżetowania są głównie uwarunkowania środowiskowe i organizacyjne [Sarwary i Uman, 2022].

W ostatnim okresie powstało bardzo dużo badań dotyczących wpływu Covid-19 na funkcjonowanie przedsiębiorstw. Również powstało kilka artykułów związanych z problematyką budżetowania w okresie pandemii. Autorzy omawiają między innymi takie zagadnienia jak pomiar ryzyka funkcjonowania organizacji i jego wpływ na budżetowanie. Opracowano metody oceny ryzyka, które mogą służyć opracowaniu najbardziej prawdopodobnych scenariuszy [Yembergenov i in. 2022]. Scenariusze te można wykorzystać w opracowaniu budżetu probabilistycznego. Kolejnym zagadnieniem jest analiza wpływu COVID-19 na zaangażowanie w ramach budżetu partycypacyjnego. Ngo (2022) zauważa zmniejszenie motywacji menadżerów odpowiedzialnych za funkcjonowanie łańcuchów dostaw w zaangażowanie się w prace na budżetem. Natomiast Maciel i in. (2022) podkreślili zmniejszenie się udziału społeczności w ramach budżetów partycypacyjnych jednostek samorządowych. Bardzo interesujące okazało się badanie przeprowadzone wśród australijskich uniwersytetów publicznych, które wykazało, że w nagłym kryzysie, takim jak kryzys fiskalny spowodowany przez COVID-19, uniwersytety ponownie znalazły ratunek w narzędziach księgowych, w szczególności w budżetach, aby uzasadnić ich wybory operacyjne i strategiczne, takie jak zwolnienia, programy zamknięcia i cięcia wynagrodzeń pracowników [Hoque i in.2021]. Można więc stwierdzić, że budżetowanie jest narzędziem niezbędnym w zmieniających się uwarunkowaniach funkcjonowania organizacji.

Budżetowanie oparte na wynikach jest stosowane w celu wydajniejszej alokacji zasobów. Wcześniejsze badania dotyczyły przede wszystkim wdrażania budżetowania opartego na wynikach w jednostkach sektora publicznego [Ehrenhard i in. 2012].

Współczesne badania natomiast dotyczą zidentyfikowania krytycznych behawioralnych czynników sukcesu wpływających na zamiar przyjęcia budżetu opartego na wydajności [Huy i Phuc 2022]. Jednym z tych czynników jest wsparcie przełożonych w procesie budżetowania, szczególnie na etapie wdrażania i realizacji budżetu [Handayani i in 2023]. Ocena wdrożenia budżetowania opartego na wynikach w instytucjach szkolnictwa wyższego wskazuje na szereg korzyści, takich jak poprawa efektywności finansowania, obniżenie kosztów i zwiększenie dochodów [He i in., 2023].

W związku z ograniczeniami tradycyjnego budżetowania powstała koncepcja *beyond budgeting* (BB), która zakłada odejście od sztywnego założenia celów w procesie budżetowania oraz opracowanych sztywnych mierników oceny na rzecz większego uelastycznienia poprzez uzyskanie przez osoby zajmujące niższe szczeble zarządcze więcej autonomii np. umożliwiając im podejmowanie decyzji, również co do alokacji zasobów, przede wszystkim na podstawie bieżącej sytuacji [Lohan 2013]. Badania w poprzednich latach koncentrowały się między innymi na tym: jak stworzyć nowe ramy zarządzania w oparciu o budżet i wykorzystywać nowe informacje niezbędne do podejmowania decyzji [Bourmistrov i Kaarbøe, 2013], dopasowywać system rachunkowości zarządczej do wdrożenia zasad BB [Sandalgaard i Bukh, 2014], rozwiązywać powstałe napięcia organizacyjne [Berland i in., 2018].

Badania ostatnich lat natomiast wskazują na przyczyny nie wdrażania *beyond budgeting*, do których zalicza się brak zaangażowania strony podażowej – konsultantów, stowarzyszeń zawodowych – jako kluczowych aktorów dla sukcesu nowych koncepcji zarządzania [Ax i Ax, 2022] oraz brak ram pozwalających na ocenę możliwych zalet BB dla konkretnej organizacji [Smitz i in.2019]. Podkreśla się także korzyści wynikające z BB, takie jak ograniczenie nieetycznego zachowania, umożliwienie organizacjom by stawały się bardziej elastyczne, wydajne i sprawiedliwie oceniały wyniki poszczególnych ośrodków odpowiedzialności za budżet [Smitz i in., 2019]. W organizacjach, które wdrożyły BB zauważono wysoki poziom decentralizacji, elastyczną alokację zasobów bez ustalonych norm czasowych, względne ustalanie celów oraz słabe indywidualne zachęty do realizacji BB [Matějka i in., 2021]. Dlatego między innymi proponuje się zmianę tradycyjnego systemu wynagradzania i zastąpienia nagród za wyniki poszczególnych menedżerów nagrodami za wyniki w szerszym zakresie zespołowym [Kebels, 2022], który może przynieść lepsze efekty wdrażania tej koncepcji budżetowania.

Podsumowanie

Budżetowanie i planowanie są szeroko stosowane jako jedna z podstawowych technik zarządzania w różnych typach organizacji. W ostatnich dwóch dekadach menedżerowie i naukowcy zaobserwowali rosnące niezadowolenie z tradycyjnych koncepcji budżetowania, które opierają się na rocznych podstawach i funkcjach kontrolnych [Kenno i in., 2018]. Tradycyjne metody budżetowania są bardzo często krytykowane za brak elastyczności i silną koncentrację na alokacji zasobów. Proces budżetowania często bywa kosztowny [Sandalgaard i Bukh, 2014], pochłania zbyt wiele czasu [Libby i Lindsay, 2007]. Krytyka skupiła się również na problemach związanych z wykorzystaniem tradycyjnych budżetów jako narzędzia kontroli zarządczej. Wiele opracowań naukowych wskazuje na konieczność przyjęcia bardziej wyrafinowanych metod budżetowania, które mogłyby przyczynić się do lepszego zarządzania wynikami i kontroli organizacji biznesowych [Kowalewski 2018, s. 184]. Obecne trendy polegają na przyjmowaniu elastycznych, zdecentralizowanych systemów budżetowania, które koncentrują się na wykorzystaniu kluczowych wskaźników wydajności [Broman i Rocha-Pinto, 2023; Dokulil, 2020].

Pierwszy nurt badań to sposoby unowocześnienia tradycyjnego budżetowania tak, aby efekty zarządzania w oparciu o budżet przynosiły wymierne korzyści organizacji. Zdaniem badaczy należy dopasować system budżetowania do potrzeb organizacji. W dynamicznie zmieniających się uwarunkowaniach funkcjonowania warto zastosować rozwiązania takie jak e – budżetowanie, metody scenariuszowe pomiaru ryzyka, elastyczne formy reagowania na zmiany.

Kolejny nurt to zmiana tradycyjnego budżetowania poprzez zastosowanie koncepcji *beyond budgeting*. Według badaczy jest to rozwiązanie bardziej angażujące pracowników i menadżerów, dzięki czemu łatwiej osiągać założone cele. Elastyczne reagowanie w przypadku koniecznej zmiany budżetowej w bardziej zdecentralizowany sposób wymaga zaufania, zaangażowania oraz współpracy zespołowej.

Ponadto bardzo istotną kwestią poruszaną we współczesnych badaniach są aspekty behawioralne budżetowania. Zwraca się uwagę na kompetencje pracowników, zaangażowanie ich w proces budżetowania, nagradzanie. Bardzo istotne znaczenie ma wsparcie przełożonych.

Podsumowując należy podkreślić, że budżetowanie jest nadal istotnym i niezbędnym instrumentem w rachunkowości zarządczej. Rozwój technologii informacyjnych ułatwia wdrożenie tego narzędzia w przedsiębiorstwach, również z sektora MSP. Jednak aby uzyskać pożądaną korzyść z zastosowania odpowiedniego dla organizacji systemu budżetowania niezbędne są odpowiednie kompetencje.

ORCID iD

Anna Bagieńska: <https://orcid.org/0000-0002-3053-8085>

Literatura

1. Armitage H.M., Lane D., Webb A. (2020), *Budget Development and Use in Small- and Medium-Sized Enterprises: A Field Investigation*, *Accounting Perspectives*, 19 (3), pp. 205-240.
2. Baczevska M., Bagieńska A. (2019), *Raport roczny jako źródło informacji o zarządzaniu ryzykiem finansowym w przedsiębiorstwie*, *Academy of Management – 3*(4), 8-29.
3. Becker S.D., Messner M., Schäffer U. (2020), *The Interplay of Core and Peripheral Actors in the Trajectory of an Accounting Innovation: Insights from Beyond Budgeting*, *Contemporary Accounting Research*, 37 (4), pp. 2224-2256.
4. Bitoleuova Y., Aibossynova D., Kabdullina G., Baimukhasheva M., Tazhibaeva R. (2020), *Modern trends in management of the budget system*, *Serbian Journal of Management*, 15 (1), pp. 55-68.
5. Bourmistrov A., Kaarbøe K. (2013), *From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "beyond budgeting" ideas*, *Management Accounting Research*, 24 (3), pp. 196-211.
6. Broman S.L.S., Rocha-Pinto S.R. (2023), *Truces (re)construction at the boundaries of budgeting routines*, *RAUSP Management Journal*, 58 (1), pp. 39-54.
7. Chen Y.-L., Huang M.-C. (2021), *Bottom-up (top-down) rolling budgeting and job autonomy: consequences for the role of role overload and managerial performance*, *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 28 (1), pp. 1-21.
8. Czerniawska M., Szydło J. (2020), *The Worldview and Values – Analysing Relations*, *WSEAS Transactions on Business and Economics*, Volume 17, Art. #58, pp. 594-607.
9. Dokulil J., Popesko B., Dvorský J. (2020), *The budgeting processes of Czech companies: The role of the ownership structure and foreign capital*, *Oeconomia Copernicana*, 11 (4), pp. 779-798.
10. Duan W., Li H., Sun J., Yang G. (2022), *Standardization of the strategy translation process, procedural fairness in budgeting and firm performance*, *China Journal of Accounting Research*, 15 (3), art. no. 100254.
11. Gabrusewicz W. (2014), *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, [w:] K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak (red.), *Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa

12. Hakim A., Saputra O.A., Saleh C. (2021), *Policy determination in E-budgeting implementation by the government of DKI Jakarta – Indonesia*, International Journal of Criminology and Sociology, 10, pp. 149-167.
13. Handayani E., Pratolo S., Pandansari T., Aji M.P. (2023), *Perceived of Organizational Support for Budget Implementation Based on Performance of Indonesian Private Universities*, Quality - Access to Success, 24 (192), pp. 94-102.
14. Handayani E., Pratolo S., Pandansari T., Aji M.P. (2023), *Perceived of Organizational Support for Budget Implementation Based on Performance of Indonesian Private Universities*, Quality - Access to Success, 24 (192), pp. 94-102.
15. He L., Ismail K. (2023), *Do staff capacity and performance -based budgeting improve organisational performance? Empirical evidence from Chinese public universities*, Humanities and Social Sciences Communications, 10 (1), art. no. 29.
16. Henttu-Aho T. (2018), *The role of rolling forecasting in budgetary control systems: reactive and proactive types of planning*, Journal of Management Control, 29 (3-4), pp. 327-360.
17. Hoang N.T.H. (2022), *Artificializing accounting numbers: a sensemaking perspective in times of crisis*, Accounting, Auditing and Accountability Journal.
18. Hoque Z., Mai K., Ozdil E. (2021), *Accounting as rhetorical devices during the COVID-19 pandemic: evidence from Australian universities*, Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, 34 (6), pp. 168-192.
19. Huy P.Q., Phuc V.K. (2022), *Insight into the Critical Success Factors of Performance -Based Budgeting Implementation in the Public Sector for Sustainable Development in the COVID-19 Pandemic*, Sustainability, 14 (20), art. no. 13198
20. Ilyin A.V., Ilyin V.D. (2016), *Variational online budgeting taking into account the priorities of expense items*, Agris On-line Papers in Economics and Informatics, 8 (3), pp. 51-56.
21. Karmańska A. (2009), Budżetowanie jako element Systemu Informacji Planistycznej, [w:] A. Karmańska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
22. Kenno S., Lau M., Sainty B., (2018), *In search of the theory of budgeting: a literature review*, Accounting Perspectives, John Wiley & Sons, vol. 17(4), pp. 507-55
23. Keßels I. (2022), *Bonus Systems as Tools for 'Managing' Managers – the Behavioural Effects of Performance-Based Financial Rewards*, Philosophy of Management, 21 (1).
24. Kowalewski M. (2014), *Koncepcja better budgeting jako alternatywa wobec tradycyjnego budżetowania*, ZN Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 65, s.183-191.
25. Kubacka M. (2017), *Księga budżetowa w controllingu operacyjnym przedsiębiorstwa budowlanego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 471, s.277-287.

26. Lepori B., Montauti M. (2020), *Bringing the organization back in: Flexing structural responses to competing logics in budgeting*, Accounting, Organizations and Society, 80, art. no. 101075.
27. Libby T., Lindsay R.M. (2007), "Beyond budgeting or better budgeting", Strategic Finance, Vol. 89, No. 2, pp. 46-51.
28. Lohan G. (2013), *A brief history of budgeting: Reflections on beyond budgeting, its link to performance management and its appropriateness for software development*, Lecture Notes in Business Information Processing, 167, pp. 81-105.
29. Maciel L.R., Costa C.S., Catapan A. (2022), *Participatory Budgeting In Covid-19 Times: A Perspective From Paraná And Portuguese Municipalities*, International Journal of Professional Business Review, 7 (2), art. no. e390.
30. Matějka M., Merchant K.A., O'grady W. (2021), *An empirical investigation of beyond budgeting practices*, Journal of Management Accounting Research, 33 (2), pp. 161-189.
31. Nita B. (2014), *Budżetowanie jako instrument sterowania w przedsiębiorstwie*, Studia Oeconomica Posnaniensa, 2(5) s. 97-110.
32. Ngo Q.-H. (2022), *The impact of participative budgeting on the supply chain resilience amid COVID-19 pandemic: Empirical evidence from Vietnam*, Uncertain Supply Chain Management, 10 (3), pp. 1065-1076.
33. Nunden N., Abbana S., Marimuthu F., Sentoo N. (2022), *An assessment of management skills on capital budgeting planning and practices: evidence from the small and medium enterprise sector*, Cogent Business and Management, 9 (1), art. no. 2136481.
34. Nyikos G., Ermasova N. (2022), *Public Capital Infrastructure Management: Cases of Germany, Hungary and the USA*, International Journal of Public Administration, 45 (12), pp. 869-893.
35. Oktaviani R.F., Faeni D.P., Faeni R.P., Meidiyustiani R. (2019), *E-budgeting for public finance transparency and accountability*, International Journal of Recent Technology and Engineering, 8 (2 Special Issue 4), pp. 854-857.
36. Olzacka B., Połczyńska-Gościński A. (1998), *Leksykon zarządzania finansami*, ODDK, Gdańsk.
37. Opejin A.K., Aggarwal R.M., White D.D., Jones J.L., Maciejewski R., Mascaro G., Sarjoughian H.S. (2020), *A Bibliometric Analysis of Food-Energy-Water Nexus Literature*, Sustainability 12, 1112
38. Poniatowska E., Regulanty K., Bagińska A. (2022), *Sprawozdanie finansowe jako narzędzie pozyskania informacji o zarządzaniu ryzykiem w przedsiębiorstwie*, Akademia Zarządzania 2(6), s. 87-113.
39. Rausch A., Wall F. (2015), *Mitigating inefficiencies in budget spending: Evidence from an explorative study*, Journal of Accounting and Organizational Change, 11 (4), pp. 430-454.

40. Sandalgaard N., Bukh P.N. (2014), *Beyond budgeting and change: a case study*, Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 10 No. 3, pp. 409-423
41. Sarwary Z., Uman T. (2022), *Managerial discretion and the choice of capital budgeting techniques*, International Journal of Managerial and Financial Accounting, 14 (3), pp. 197-216.
42. Smitz O.S., Michniuk A., Heupel T. (2019), *Beyond Budgeting-A Fair Alternative for Management Control?-Examining the Relationships between beyond Budgeting and Organizational Justice Perceptions*, Studies in Business and Economics, 14 (2), pp. 160-180.
43. Szczypa P., (2015), *Rachunkowość zarządcza – klucz do sukcesu*, CeDeWu, Warszawa.
44. Valle-Cruz D., Fernandez-Cortez V., Gil-Garcia J.R. (2022), *From E-budgeting to smart budgeting: Exploring the potential of artificial intelligence in government decision-making for resource allocation*, Government Information Quarterly, 39 (2), art. no. 101644.
45. Wagner J., Petera P., Popesko B., Novák P., Šafr K. (2021), *Usefulness of the budget: the mediating effect of participative budgeting and budget-based evaluation and rewarding*, Baltic Journal of Management, 16 (4), pp. 602-620.
46. Wang F. (2022), *AI-enabled IT capability and organizational performance*, Systems Research and Behavioral Science, 39 (3), pp. 609-617.
47. Yembergenov R., Muratova D.B., Popp L., Arzayeva M., Abdykulova K. (2022), *Impact of Risk Budgeting on Enhancing the Projected Growth of the Hotel Industry under the Conditions of Enduring Uncertainty Related to the COVID-19 Pandemic. Case Study by Republic of Kazakhstan*, Journal of Environmental Management and Tourism, 13 (8), pp. 2122-2133.

Budgeting as an instrument of financial management – bibliometric analysis results

Abstract

Budgeting is an instrument of management accounting and a method of planning the activities of cost responsibility centers, used to implement the organization's strategic plans. Effective and efficient budgeting is the subject of research in the theory and practice of financial management. The new operating environment, the development of information technologies also affect the changes in the current approach to budgeting. The aim of the article is to identify contemporary problems and research directions regarding the budgeting process based on the results of bibliographic analysis. The network map of the coexistence

of terms allowed to identify four groups/clusters related to the subject of budgeting. Moreover, the following modern research areas were identified, such as: e-budgeting, budgeting in small and medium-sized enterprises, promoting the concept of beyond budgeting, behavioral aspects in performance-based budgeting.

Key words

budgeting, financial management, planning, controlling