

БИХЕВИОРИСТИЧКИ АСПЕКТИ БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЊА

Благоје Новићевић¹, Марија Никодијевић^{2*}

¹Универзитет у Нишу, Економски факултет, Ниш, Србија

²Компанија „Моцарт“, Београд, Србија

* *marijanikod@yahoo.com*

Апстракт

Буџетирање представља ефикасан управљачки инструмент којим се пројектују будуће пословне перформансе предузећа, односно очекивања предузећа изражавају у формално-квантитативним терминима. Рад илуструје улогу и значај буџетирања као инструмента управљања, односно начина на који предузећа могу да унапреде своје пословање применом буџетирања. Истовремено са применом буџетирања у предузећима, у пракси је примећена и појава специфичног понашања код менаџера и запослених које је проузроковано процесом буџетирања. Предмет рада је истраживање како буџетирање утиче на понашање и међуљудске односе у предузећу, односно истражују се његови бихевиористички аспекти. У раду се тежи препознавању природе и ефеката бихевиористичких аспеката буџетирања предузећа како би се дисфункционално понашање елиминисало или бар svelo на прихватљив ниво.

Кључне речи: буџетирање, бихевиористички аспекти, мотивација, партиципација, оцењивање перформанси.

BEHAVIOURAL ASPECTS OF ENTERPRISE BUDGETING

Abstract

Budgeting is an efficient management tool by which future financial performances of an enterprise are projected ie. enterprises' expectations are expressed in the formal - quantitative terms. A paper illustrates the role and importance of budgeting as a management instrument and how companies can improve their business using budgeting. Simultaneously with the use of budgeting in the company, the occurrence of a specific behavior of managers and employees is observed in practice, which is caused by the budgeting process. The paper examines how budgeting affects the behavior and interpersonal relationships within the company ie. it explores the behavioural aspects of budgeting. The paper attempts to identify the nature and effects of behavioral aspects of enterprise budgeting in order to eliminate dysfunctional behavior or at least to reduce it to an acceptable level.

Key words: budgeting, behavioural aspects, motivation, participation, performance evaluation.

УВОД

Буџетирање представља инструмент управљања који преводи изабране стратегије и дугорочне циљеве у квантитативне пројекције и на тај начин повезује стратегију и оперативне активности. Ради се о важном делу система управљања перформансама који може значајно допринети успеху предузећа кроз бројне користи које пружа менаџменту предузећа, као што су планирање, алокација ресурса, координација, комуницирање, мотивација, контрола, мерење перформанси и сл.

Пракса је показала да се често највећи проблеми везани за буџетирање не односе на прорачун пројектованих ставки буџета, већ на понашање људи, па је од суштинског значаја да се бихевиористичким аспектима буџетирања посвети адекватна пажња. У раду ће бити речи о неким од потенцијалних бихевиористичких проблема у буџетирању и на који начин се они могу избећи или свести на што мању меру. Биће објашњено и који је ефекат партиципације у процесу буџетирања с обзиром на то да став који ће имати запослени и менаџери према буџету умногоме зависи и од степена њиховог учешћа у процесу буџетирања. Биће размотрени и мотивациони аспекти буџетирања и какав ефекат на перформансе може имати тежина буџетираних циљева. Описани су и проблеми везани за оцењивање перформанси, као и разлика између три различита стила коришћења буџетских информација у оцењивању перформанси. На крају су дата потенцијална решења неких специфичних проблема дисфункционалног понашања запослених.

БУЏЕТИРАЊЕ ПРЕДУЗЕЋА

Буџетирање представља ефикасан управљачки инструмент који је важан за сва предузећа, без обзира на њихову величину или врсту делатности. Како се буџетирањем врши превођење одабраних стратегија и дугорочних циљева у квантитативне пројекције, тиме овај инструмент омогућава повезивање стратегије и оперативних активности. Ради се о процесу помоћу кога се општи планови преводe у конкретне акције које су оријентисане на остварење постављених циљева. Другим речима, буџетирање омогућава операционализацију циљева предузећа.

Буџетирањем се врши пројекција финансијских резултата појединачних акција и будућих финансијских перформанси предузећа, што омогућава оцену и тестирање финансијске одрживости и ефеката изабраних стратегија. Ради се о непрекидном и динамичном процесу процењивања будућих пословних и новчаних токова ради остварења жељене рентабилности, очувања задовољавајућег степена ликвидности и одржања здраве финансијске структуре (Новићевић,

2003, стр.18). Један од основних задатака буџетирања је одређивање финансијских средстава која су потребна за остварење стратешког плана, односно колико ће предузеће коштати реализација стратешког плана и на који ће начин оно финансирати те трошкове. Кроз процес буџетирања прецизно се дефинише како ће ограничени и драгоцени ресурси предузећа бити коришћени. Дакле, један од кључних доприноса процеса буџетирања огледа се у томе да буџети служе као водич у имплементацији изабране стратегије, али и као системи за контролу управљања, да омогућавају праћење и контролу имплементације стратегије и смањење неизвесности и ризика кроз благовремена упозорења на проблеме у остваривању стратегије. Захваљујући буџетирању, могу се препознати ограничења и предвидети проблеми пре него што они настану, што доприноси њиховом успешном решавању или избегавању.

Буџетирање се може схватити и као процес доношења буџета који потом служи као план деловања који је унапред припремљен и одобрен пре почетка временског периода на који се односи. Буџетирање не може да сигура пословни успех, али свакако може помоћи да се избегне неуспех. Без буџета, као квантитативног израза будућих акција и очекивања, многа предузећа излажу се опасности од неуспеха, па чак и она која имају буџет, али процес буџетирања није одрађен како треба, могу се суочити са истим ефектом. Као и сваки управљачки инструмент, и буџетирање није савршено. Оно захтева доста времена и новца, али поставља се питање који би били додатни ризици и трошкови за предузеће уколико не би имало буџет. Такво предузеће суочило би се са опасношћу да функционише, односно „плови” као брод без компаса. Улога буџетирања у предузећу може да се сагледа кроз планирање и алокацију ресурса, координацију, комуникацију, мотивацију и контролу.

Један од главних доприноса процеса буџетирања огледа се у његовој способности да натера менаџере да размишљају унапред. Планирање је неопходно за обављање било ког посла на систематичан начин. Ради се о непрекидном процесу у циљу адекватне и рационалне алокације ресурса како би се остварили постављени стратешки циљеви и задаци предузећа. Уобичајено је да се руководиоци различитих пословних јединица у оквиру предузећа стално боре за ограничене ресурсе. Ово, природно, ствара напетост унутар предузећа, јер је збир појединачних захтева за ресурсима готово увек већи од расположивих средстава. Буџетом се утврђује количина ресурса коју ће менаџер сваке пословне јединице бити овлашћен да потроши тако да би, без буџета, организација могла бити нарушена сталним препиркама и борбама око расподеле ресурса.

Како се свако предузеће састоји из већег или мањег броја организационих јединица, веома је битно да се њихово пословање

организује тако да не долази до застоја или неравнотеже у предузећу. Неопходни хармонични односи обезбеђују се координацијом. Овде се може препознати велики значај буџетирања јер оно подстиче координацију, кооперацију и комуникацију међу различитим пословним јединицама и појединцима у предузећу. Буџетирање има интеграциону снагу која помаже топ менаџменту да координира пословне активности предузећа као целине. Како се кроз процес буџетирања буџети свих организационих јединица обједињују у један буџет –тзв. мастер буџет, то виши менаџмент користи буџете да упозна ниже хијерархијске нивое са циљевима предузећа и да координира активности различитих делова предузећа, као и рад свих запослених. У том смислу, буџетирање промовише дијалог и јасно разумевање улоге сваког појединца у остварењу буџета.

Буџетирање има и неоспорну улогу у мотивисању запослених. Како се буџетима постављају конкретни, мерљиви циљеви, они истовремено представљају и основу за успостављање одређених система награђивања. На основу остварених резултата у односу на планиране циљеве, запослени добијају награде, бонусе, унапређења и остале бенефиције. Када запослени знају да им следи награда ако остваре буџетиране циљеве, мотивација се најчешће побољшава, чиме се повећавају и шансе да се циљеви остваре. Стога, буџети поседују јак мотивациони потенцијал пошто се користе као евалуатори перформанси и „репери” за награђивање запослених.

Планирање само по себи не гарантује пословни успех, већ мора бити стално праћено и евалуацијом остваривања планираних циљева. Само сукцесивна и истовремена примена планирања и контроле води успешном управљању. Једном када је завршен, буџет постаје и значајан инструмент контроле пошто омогућава поређење остварених перформанси са планираним перформансама. Циљ је да се утврди и анализира зашто је дошло до одступања, да се идентификују неefикасности и предузму потребне корективне акције како би се зауставиле будуће нежељене варијације. Као кључан инструмент у погледу утврђивања одговорности, контрола заснована на буџетима омогућава везивање утврђених одступања за одговорност надлежних менаџера и запослених, односно омогућава да се тачно утврди место где проблем настаје и да одговорна лица преузму кривицу.

УТИЦАЈ БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЋА НА ПОНАШАЊЕ ЗАПОСЛЕНИХ

Буџетирање тежи повећању дугорочне перформансе предузећа по највећој могућој стопи кроз оптимално коришћење људских ресурса и добробити људи у систему (Jain, 1989, стр. 39). Колико ће неки буџет бити успешан умногоме зависи од става који запослени и

менаџери имају према њему и у којој мери га прихватају. Иако су се технички аспекти буџетирања одувек истицали као најважнији, од суштинског значаја је признавање и бихевиористичког аспекта. Технички аспект буџетирања односи се на математички прорачун пројектованих ставки буџета. Бихевиористички аспект усредсређује се на способност остваривања техничког аспекта уз „употребу” људи. Проучавајући природу процеса буџетирања многи аутори су се сагласили да су бихевиористички аспекти саставни део процеса буџетирања и да не би требало да буду одвојени од техничке компоненте (Raghuandan, Ramgulam, & Raghuandan-Mohammed, 2012, стр. 111).

Многи менаџери и запослени имају негативан став према буџету. Они посматрају буџет као нешто што се мора остварити и што ће указати на њихове евентуалне слабе перформансе, па буџет схватају као извор тензије и стреса. Стога, не чуди што су често највећи проблеми везани за буџетирање управо бихевиористички. Где год постоји простор за дисфункционално понашање, јављају се притисци, неповерење и непријатељство, што штети дугорочном развоју предузећа. Ипак, уколико се на правилан начин схвати функционисање буџетирања, може се елиминисати негативан однос према њему јер буџети нису инструменти за узнемиравање и кињење запослених. Стога, сваки буџетски систем мора бити тако „скројен” да може да мотивише запослене да дају свој максимални допринос у остваривању циљева предузећа.

С обзиром на пресудну улогу бихевиористичких аспеката буџетирања, веома је битно да се они на исправан начин схвате и да се њима адекватно управља. Да би процес буџетирања био успешан и да би се постигли најбољи резултати, морају се узети у обзир следећи аспекти људског понашања у вези са буџетирањем:

- стил менаџмента и процес буџетирања,
- ниво буџетираних вредности и понашање запослених и
- оцена перформанси запослених.

Стил менаџмента и процес буџетирања

Управљачке рачуновође кроз процес буџетирања могу да утичу на став који запослени и менаџери имају према буџету. Можемо разликовати три главна приступа која се користе при постављању буџета. Који приступ ће бити изабран зависи од управљачког стила, организационе културе, природе самог пословања, става менаџера према запосленима и сл. Ради се о следећим приступима:

- Наметнут буџет – везује се за аутократски стил управљања. У оквиру овог приступа топ менаџмент сам утврђује, односно „намеће” буџетске циљеве и стандарде без икакве консултације са запосленима, односно подређенима. Топ менаџмент самостално поставља буџет, док су нижи нивои менаџмента одговорни само за изврше-

ње. Овај ауторитативни приступ полази од претпоставке да се не може очекивати да ће запослени сами по себи мотивисано и одговорно извршавати задатке, већ је потребна строга и непрестана контрола и супервизија. Карактеристичан је за мања предузећа и за она предузећа која послују у стабилном окружењу.

- Партиципативни буџет – произлази из демократског стила управљања. Овај децентрализован приступ полази од става да непосредни извршиоци и нижи нивои менаџмента имају важну улогу у процесу буџетирања. Стога, они активно учествују у постављању парцијалних, а преко њих, и мастер буџета.

- Споразумни буџет – комбинује претходна два стила и подразумева заједничку одговорност свих хијерархијских нивоа у припреми буџета.

Иако ниједан од приступа није савршен, евидентно је да ће запослени и менаџери пре подржати партиципативни или споразумни буџет, него наметнути.

Партиципативни приступ примењују велика и сложена предузећа, која по правилу имају дивизионалну организациону структуру, висок степен децентрализације овлашћења и одговорности, наглашену тржишну диверзификацију пословних активности, као и честу географску дисперзију активности (Малинић, 2011, стр. 74). Студије су показале да се висок ниво перформанси постиже када је ниво партиципације сразмеран степену тежине посла. Другим речима, партиципација се показала ефикасном и давала најбоље резултате када су и тежина посла и партиципација били на пропорционалном нивоу (Drury, 1992, стр. 602). Утврђено је и да се мање времена троши на „конкурвенцију” између планера и извршилаца када менаџмент спроводи њихове сопствене планове. Чак и када менаџери нижег нивоа немају „одрешене руке” у постављању сопствених планова, требало би их укључити у процес буџетирања и њихово мишљење требало би тражити и пажљиво размотрити.

Предности које произлазе из партиципативног буџетирања су бројне. Најпре, смањује информациону асиметрију. Док се неке информације оцењују као поверљиве и доступне само топ менаџменту, ипак се сматра да менаџерима средњег и нижег нивоа треба дати неке финансијске и статистичке информације о областима за које су одговорни. Са друге стране, непосредни извршиоци и њихови директни надређени обично су боље информисани о операцијама које обављају него менаџмент на вишим нивоима. Њиховим учешћем при постављању буџета повећавају се шансе да се у буџет уграде све важне информације које потичу из различитих извора у предузећу. Осим тога, резултати учествовања у процесу буџетирања су и ефикасна размена информација између разних нивоа организационе структуре, као и бројне користи од знања и искуства непосредних

извршиоца (Стевановић, 2013, стр. 380). Партиципативно буџетирање унапређује комуникацију, побољшава координацију активности и разумевање постављених циљева и задатака. Такође, повећава мотивацију и посвећеност. Када извршиоци и нижи менаџери учествују у постављању буџета, они буџет посматрају као „свој”, а буџетиране циљеве као своје личне циљеве, чијем остварењу теже. Појединац има осећај да извршава свој буџет, што води и већој продуктивности и већем задовољству на послу. Овај приступ води и лакшем прихватању буџета и одговорнијем понашању при његовом извршавању. Укратко, партиципативно буџетирање повећава поузданост и ефикасност система буџетирања и води до вишег нивоа перформанси предузећа.

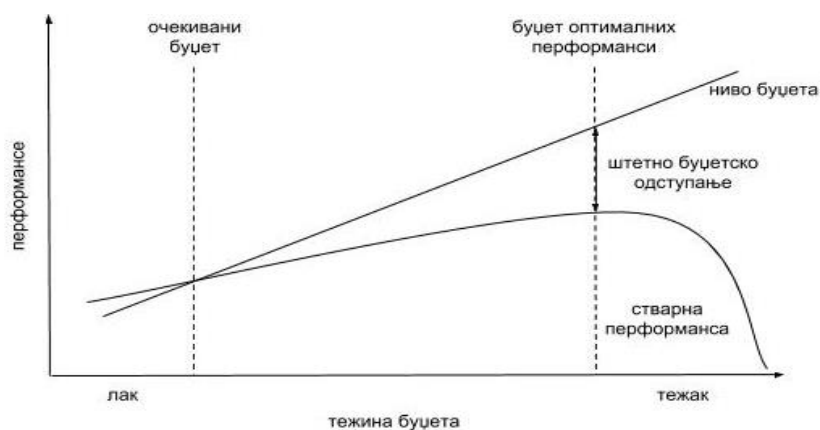
Као последица партиципативног буџетирања могу се јавити и извесна дисфункционална понашања. Када нижи нивои менаџмента учествују у постављању циљева, а систем награђивања се заснива на остваривању буџетираних циљева и уз то постоји информационо асиметрија, може доћи до појаве тзв. буџетских попушта или буџетских резерви. Реч је о намерном прецењивању трошкова и/или потцењивању прихода. На пример, нека је реална процена трошкова администрације 180.000 дин., док је буџетирани износ 200.000 дин. или буџетирани приходи од продаје су 1.000.000 дин., мада је реално очекивати да ће бити 1.200.000 дин. На тај начин, буџетиране циљеве лакше је остварити и менаџери по том основу добијају бонусе, награде и друге личне бенефите, а на штету интереса предузећа. Дакле, стварање буџетске резерве менаџери виде као могућност да до монетарних и немонетарних награда дођу на лак начин. У условима када се оцењивање менаџера врши првенствено на основу остварења буџетираних циљева, па су менаџери суочени са ризиком губитка бонуса и бенефита, губитка позиције, па и посла, овакво понашање је логично и економски рационално с обзиром на то да менаџери њиме штите себе и своје интересе. Сем тога, менаџери желе да сачувају своју репутацију победника и успешног вође одељења који остварује буџетиране циљеве, па не изненађује податак да је око 20–25 % буџетираних оперативних трошкова прецењено.

Пракса је показала да када год менаџери имају прилику, њихова склоност ка стварању буџетске резерве расте. То је посебно изражено у ситуацијама када користи од постојања буџетске резерве дели више људи. У таквим околностима, менаџери налазе самооправдање за своје поступке, морална одговорност је на ниском нивоу, а неискрено и непоштено извештавање постаје „легитимна” и уобичајена појава. Такође, менаџери су склони коришћењу буџетске резерве како би надокнадили штету од непредвидивих и неизвесних догађаја (кварови опреме и сл.), као и при припреми буџета за пот-

пуно нови производ на тржишту. Иако у начелу постојање буџетске резерве води неефикасној алокацији ресурса и смањењу профита, понекад је оно и пожељно. На пример, када се користи за остваривање креативних идеја и пројеката, за обезбеђивање потребне флексибилности, агилности и сл. Тиме се стимулише иновативност и креативност запослених, те доприноси дугорочној конкурентности. Како постојање буџетске резерве олакшава остваривање постављених циљева, она се може користити и за мотивисање запослених, смањење стреса и страха од неуспеха, за решавање унутрашњих конфликата и сл.

Ниво буџетираних вредности и понашање запослених

Буџети представљају јасно одређене и квантификоване циљеве и као такви могу се лако користити за оцењивање запослених и у мотивационе сврхе (Вановић, 2005, стр. 22). Бројне студије показују да постојање тачно утврђених и квантитативних циљева води остваривању бољих резултата него када циљеви уопште нису постављени. Како се постављањем циљева може повећати мотивација, поставља се питање који ниво тежине циљева би требало поставити. Циљеви постављени изнад просека сматрају се тешким, а они постављени испод просека лаким. Када се постави што тежи и захтевнији циљ, то уопштено доводи до бољих резултата него постављање умерених или лаких циљева. Мада, треба водити рачуна да екстремно тешки циљеви могу произвести ефекат на перформансе који је гори него да су мање захтевнији циљеви постављени.



*Графикон 1. Ефекат тежине буџета на перформансе
Извор: Drury, 2006, стр. 469*

Графикон 1 приказује однос између тежине буџета, нивоа аспирације и перформанси. Ниво аспирације представља ниво перформанси који се очекује да се постигне. Како расте ниво тежине буџета, повећавају се и нивои аспирације и перформанси. Међутим, у одређеној тачки немогуће је прихватити буџет, а нивои аспирације и перформанси значајно опадају (Otley, 1987, стр. 45). Графикон такође показује да буџетски ниво који производи најбоље перформансе често не може бити прихваћен (зато што је неостварив), док буџет за који се очекује да ће бити прихваћен („очекивани буџет“) производи мањи ниво перформанси (Drury, 2006, стр. 469). Да би се постигле оптималне перформансе, менаџмент би требало да посматра мала буџетска несллагања као путоказ где постоји могућност за побољшања, а не да их користи као средство за кажњавање.

Као што је илустровано на Графикону 1, уколико су буџетом постављени циљеви веома ниски, остварене перформансе могу пасти испод нивоа где би уобичајено могле бити. Када је буџет веома лак, и стварна перформанса је на ниском нивоу. Када су циљеви постављени веома високо, остварена перформанса је такође ниска. Ако запослени знају да, ма колико се трудили, неће остварити циљ, они често одустају од остварења циљева размишљајући на следећи начин: Зашто уопште и покушавати када смо осуђени на неуспех? Све то води повећању незадовољства и стресу запослених. Пошто прениско или превисоко постављени циљеви производе негативан ефекат на перформансе, од кључног значаја је да се циљеви утврде што реалније. Стога, у постављање циљева треба укључити не само менаџере већ и друге запослене пошто непосредни извршиоци боље од менаџмента познају радне операције за које су задужени. Тиме се постиже реалније планирање, повећава мотивација, посвећеност и одговорност запослених и смањује њихова склоност ка дисфункционалном понашању.

Прецизно одређивање оптималне тежине циљева оптерећено је и утицајем разних личних, културних, организационих и комуникационих фактора. Да ли ће постављени циљ навести запослене да боље и вредније раде зависи од тога колико тешким доживљавају конкретни циљ. Додатни бихевиористички проблем лежи у чињеници да запослени имају различите перцепције циљева. Два запослена могу различито гледати на исти буџет, као и да имају потпуно различит став о његовој тежини. Међутим, приликом буџетирања не води се рачуна да буџети буду прилагођени индивидуалној психологији, већ да подржавају остварење жељене стратегије предузећа.

Поента је да се поставе буџети који су оцењени као могући и који ће мотивисати запослене да вредније раде и да се више труде како би их остварили. Битно је и да се систем бонуса и награђивања установи тако да запослени и менаџери буду стимулисани не само да

остваре буџет него и да га превазиђу. Буџети представљају циљеве, а тежња ка циљу може бити јак мотиватор. Буџети ће највише допринети мотивацији ако представљају изазов за оне који треба да их остваре. Међутим, они неће имати никакав мотивациони ефекат ако их менаџери не прихвате као своје личне циљеве. Дакле, највиши нивои перформанси вероватно ће проистећи из високо постављених циљева које менаџери и запослени прихватају као своје личне циљеве и тежње.

Оцењивање перформанси запослених

Пошто се буџетом поставе жељене перформансе, након одређеног периода извршиће се оцењивање перформанси, односно упоређивање буџетираних и остварених перформанси. Фаза оцењивања перформанси је, са бихевиористичког аспекта, често и најспорнија јер се њоме, између осталог, утврђује да ли су запослени остварили буџетиране циљеве или не. Сем тога, искуства показују да се у великом броју предузећа оцењивање перформанси често не заснива на неком објективном критеријуму, већ се ради о субјективној процени супервизора (Михаиловић, Цвијановић, Симоновић, 2015, стр. 94). Неки од бихевиористичких проблема у буџетирању резултат су самог начина коришћења и интерпретирања буџетских и рачуноводствених информација. Истраживања су показала да се могу разликовати три начина, односно стила коришћења буџетских и рачуноводствених информација при евалуацији перформанси који ће детаљније бити објашњени (Норвуд, 1972, стр. 156–182).

Стил ограниченог буџета усредсређује се на остварење буџета на кратак рок, па се буџетски подаци користе врло ригидно и строго. Перформансе запослених оцењују се првенствено на основу њихове способности да непрестано остварују своје буџете на кратак рок. Овај критеријум сматра се важнијим од других жељених резултата, па се дешава да се доносе краткорочне одлуке које су на штету дугорочне профитабилности. Како не би били кажњени за слабе резултате, менаџери су приморани да строго воде рачуна да не прекораче буџет без обзира на то што би прекорачење буџета могло да донесе користи предузећу на дуги рок. На пример, менаџер може добити критику и/или казну за прекорачење буџета намењеном одржавању машина јер се машина изненада покварила, а поправка у што краћем року коштала је више од буџетираног износа за одржавање опреме за дати период. Притом је небитна чињеница да је рад машине неопходан како би се извршила важна испорука купцу и да се ради о купцу кога предузеће не сме да изгуби. Иако овај стил захтева да се буџети морају стриктно поштовати, треба ипак водити рачуна да тренутно остварење буџета не буде контрапродуктивно по целокупно пословање предузећа. Сем тога, овај стил наилази на критике због могуће

појаве неких од следећих негативних ефеката: слаб морал запослених, лош однос између менаџера и радника, повећан притисак и стрес на послу, манипулација рачуноводственим подацима и нетачно и/или непрецизно извештавање да би се добила слика да је буџет остварен.

Стил свесности постојања профита – у оквиру кога се буџетски подаци користе и тумаче на флексибилан начин. Буџети се не игноришу, него се на њих гледа више као на смернице него на строге циљеве. Овај стил усредсређује се на активности које доприносе дугорочној профитабилности и целокупном унапређењу пословања. Другим речима, награђује способност запослених да смање трошкове и повећају профит на дуги рок. У том смислу, менаџмент је спреман да прекорачи буџетско ограничење на кратак рок, ако ће то за резултат имати повећање профита на дуги рок. Овај стил надомештава недостатке стила ограниченог буџета, побољшава међуљудске односе, доприноси смањењу манипулације подацима и рада под притиском и сл.

Стил без обрачуна – у оквиру кога рачуноводствени подаци немају важну улогу у евалуацији перформанси. Буџет је релативно небитан јер награде и казне за менаџере и запослене нису директно везане за остварења. Менаџери углавном оцењују перформансе на основу нерачуноводствених показатеља као што су квалитет, задовољство потрошача и сл. На пример, оцењивање сектора истраживања и развоја може се вршити на основу квалитета истраживања које обавља и броја нових иновација, а не на основу профита који тај сектор остварује. Ипак, веома је битно и сигурно ће се пратити допринос сектора профитабилности предузећа на дуги рок. У пракси је тешко наћи предузеће које у потпуности примењује овај стил буџетирања за своје дневне активности, али се дешава да постоје неки елементи организације где је финансијски аспект релативно небитан. Такав је случај код предузећа које се баве транспортом путника (на пример, авио-компаније) при буџетирању улагања за постизање здравствених и безбедносних стандарда. Без обзира на финансијска и буџетска ограничења, ови стандарди морају се испунити јер би, у супротном, последице могле бити катастрофалне. Дакле, овај стил сличан је стилу свесности постојања профита, али мање брине о рачуноводственим информацијама. Осим тога, захтева значајно и ригорозно надгледање перформанси.

МОГУЋА РЕШЕЊА ЗА СПЕЦИФИЧНЕ ПРОБЛЕМЕ ДИСФУНКЦИОНАЛНОГ ПОНАШАЊА ЗАПОСЛЕНИХ

Имајући у виду негативне ефекте дисфункционалног понашања у буџетирању, поготово уколико се оно понавља из године у годину, теоретичари и практичари активно трагају за могућим решењима и начинима за смањење и/или елиминисање таквог понашања.

Менаџмент и управљачке рачуновође имају задатак да пажљиво анализирају бихевиористичке аспекте буџетирања како би њима могли адекватно да управљају. Ради што бољег разумевања начина на који променљива људска природа и понашање утичу на успешност процеса буџетирања, неопходна је ближа сарадња са научницима и професионалцима који се баве људским понашањем. У том смислу, битан задатак менаџмента јесте стварање такве организационе културе у којој ће се високо вредновати одговорност, транспарентност и поверење, који уједно служе и као неформални инструменти контроле неетичног понашања. Такође, добре резултате даје едукација запослених о негативним последицама и ефектима различитих видова дисфункционалног понашања на перформансе и развој предузећа.

За превенцију дисфункционалног понашања неопходна је имплементација јаког система свеобухватне и континуиране интерне контроле. Наиме, иако се контрола првенствено усредсређује на одељења са слабијим перформансама, не треба занемарити ни профитабилне пословне јединице. Уколико се одређене пословне јединице слабије и ређе контролишу, њихови менаџери, свесни те чињенице, временом показују већу склоност ка дисфункционалном понашању. Иако контрола треба да буде непрекидна током целог буџетског периода, неопходна је појачана будност пред његово истицање. Непосредно пре краја буџетског (евалуационог) периода, могућа је појава „искористи или изгуби” праксе. Ради се о томе да менаџер одељења намерно и непотребно троши преостали износ средстава који је расподељен његовом одељењу из страха да се не стекне утисак да његовом одељењу није потребан целокупан износ додељених средстава, па да му се у наредном периоду због тога не додели мањи износ. Такође, пред крај буџетског периода већ је јасно да ли се буџетирани циљеви могу остварити, односно да ли ће се добити припадајући бонуси и награде по том основу. Уколико је очигледно да се буџетирани циљеви не могу остварити и да ће награде изостати, менаџери одељења склони су да све скорије набавке изврше до истека периода, а да реализације и приходе пребаце у наредни период како би тада лакше остварили буџетиране циљеве. Између осталог, систем унутрашње контроле може доста допринети спречавању или бар смањењу покушаја прикривања и манипулисања подацима, као и стварања лажне слике о капацитетима и постигнућима кроз непоштено и неискрено извештавање. Такође, треба водити рачуна да се ублажавањем једног вида дисфункционалног понашања не створи други проблем, односно да не долази до преливања бихевиористичких проблема, на пример, строга контрола у циљу смањења буџетске резерве може водити миопији.

У бихевиористичком смислу, највећи ризик везан за појаву дисфункционалног понашања односи се на остварење буџетираних циљева као основе за награђивање и кажњавање запослених. Можда најбољи начин за превенцију дисфункционалног понашања, поготово појаву буџетске резерве, јесте избегавање коришћења буџета у те сврхе. Предузећима су на располагању и друге могућности, па као основ за оцењивање запослених могу користити: перформансе других чланова тима, перформансе других тимова у предузећу, перформансе предузећа као целине, перформансе конкурената и сл. Добро решење је и примена линеарног система бонуса и компензација, чиме се запослени награђују за оно што раде, а не на основу остварења буџетираних циљева. Тиме се постиже да запослени непрестано раде на остваривању што бољих перформанси и решава се проблем губитка мотивације и радног елана након постизања задатих циљева.

ЗАКЉУЧАК

Буџетирање представља инструмент управљања којим се стратегије и циљеви предузећа преводе у квантитативне пројекције. Као такви, буџети постају полазиште и пружају помоћ менаџерима у управљању предузећем. Да би буџет, као један од кључних менаџмент инструмената, испунио своју мисију, људски фактор има пресудну улогу. Пракса је показала да, истовремено са применом буџетирања у предузећима, код менаџера и запослених долази до појаве специфичног понашања које је повезано са буџетирањем. У том смислу, да би процес буџетирања био успешан, посебна пажња мора се посветити неким од потенцијалних бихевиористичких проблема у буџетирању, као што су: стил менаџмента, односно степен учешћа у процесу буџетирања, утврђивање нивоа буџетираних вредности, оцењивање перформанси запослених и сл.

Веома је битно да се бихевиористички аспекти буџетирања на исправан начин схвате и да се њима адекватно управља. Менаџмент и управљачке рачуновође имају задатак да их пажљиво анализирају и да покушају да бихевиористичке проблеме избегну или смање у највећој мери. Како би то остварили, неопходна је ближа сарадња са научницима и професионалцима који се баве људским понашањем, а у циљу што бољег разумевања улоге променљиве људске природе и понашања на успешност процеса буџетирања. Осим тога, потребно је да менаџмент и управљачке рачуновође имају и одличне комуникационе вештине и изражену осећајност за бихевиористичке проблеме.

Ради смањивања дисфункционалног понашања, у предузећу треба створити такву организациону културу у којој ће се високо вредновати одговорност, транспарентност и поверење. Требало би едуковати запослене како би постали свесни негативних ефе-

ката појединих видова дисфункционалног понашања на перформансе предузећа. Такође, неопходна је примена јаког система свеобухватне и непрекидне унутрашње контроле. Препоручује се да се остварење буџетираних циљева не користи као основ за оцењивање, награђивање и кажњавање запослених, већ треба сагледати учинак других чланова тима, учинак других тимова у предузећу, учинак предузећа као целине и, што је најбитније, учинак конкурената. Препорука је и примена линеарног система бонуса и компензација, чиме се запослени награђују за оно што раде, а не на основу остварења постављених циљева.

ЛИТЕРАТУРА

- Banović, D. (2005). Evolution and critical evaluation of current budgeting practices. Masters thesis, Faculty of Economics, Ljubljana
- Drury, C. (1992). Cost and Management Accounting. (3rd edition). London: Chapman & Hall
- Drury, C. (2006). Cost and Management Accounting. (6th edition). London: Thomson Learning
- Hopwood, A.G. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*, supplement, vol. 10: 156–182.
- Jain, P. C. (1989). Game of budgeting and human behaviour. New Delhi: Concept Publishing Company
- Малинић, Д. (2011). Унапређење система буџетирања као извор стицања конкурентске предности. [*Improving the budgeting system as a source of gaining competitive advantage*], *Економске идеје и пракса*, 2, 54–80.
- Михаиловић, Б., Цвијановић, Д., Симоновић, З. (2015). Улога пословне етике у менаџменту људских ресурса. [*Role of business ethics in management of human resources*], *Економика*, 61(1), 85–96.
- Новићевић, Б. (2003). Управљачко рачуноводство – буџетска контрола. [*Management Accounting – Budget Control*], *Економски факултет, Ниш*
- Otley, D. (1987). Accounting Control and Organizational Behaviour, Heinemann
- Raghunandan, M., Ramgulam, N., & Raghunandan-Mohammed, K. (2012). Examining the Behavioural Aspects of Budgeting with particular emphasis on Public Sector/Service Budgets. *International Journal of Business and Social Science*, 3(14), 110–117.
- Стевановић Т. (2013). Пословни буџет – инструмент за реализацију стратегијских циљева предузећа. [*Business budget – a tool for implementation companies' strategic goals*], *Економске теме*, 51(2), 377–392.

BEHAVIOURAL ASPECTS OF ENTERPRISE BUDGETING

Blagoje Novičević¹, Marija Nikodijević²

¹University of Niš, Faculty of Economics, Niš, Serbia

²Company Mozart, Belgrade, Serbia

Summary

Until the mid-20th century budgeting is mainly viewed through its technical aspect. However, practice has shown that, even in companies that have very good mathematical calculation of the projected budget items, dysfunctional behaviors associated with budgeting occur. This phenomenon has motivated many theorists and practitioners to try to explain how budgets affect people, on one hand, and how humans affect budgets, on the other hand, and to determine how this relationship leads to dysfunctional behavior in the company.

Through the budgeting process, management accountants can affect the attitude that employees and managers have towards the budget. Starting from the level of participation in the budgeting process, the paper describes three main approaches that are used in setting the budget. The paper also explains what effect the level of budgeted amounts can have on the performance and behavior of employees. It showed that the highest levels of performance can be expected from highly-set, but realistic, goals that managers, as well as the employees, accept as their own personal goals and aspirations. The paper devotes special attention to performance evaluation, as a behaviourally very sensitive and controversial aspect, and explains three different ways of using and interpreting budgetary and accounting information in performance evaluation.

Management and management accountants have the task to carefully analyze the behavioural aspects of budgeting, to actively work on avoiding or minimizing dysfunctional behavior and to try to find appropriate solutions for behavioural problems in budgeting. In this sense, it is recommended to create an organizational culture in which responsibility, transparency and trust are highly valued, the implementation of a strong internal control system, the application of the linear bonus system and compensation, and the education of employees about negative effects of certain types of dysfunctional behavior on the company's performance. It is recommended that, instead of achieving budgeted goals, as the basis for evaluating and rewarding employees the performance of other team members, the performance of other teams in the company, performance of company as a whole, and, most importantly, the performance of competitors should be used.