

UDK 005.336.2:005.591.6
DOI: 10.7251/FIN1704005P
Amira R. Pobrić*

PREGLEDNI RAD

Uticaj participativnog pristupa budžetiranju na ponašanje subordiniranih menadžera i performanse preduzeća

The influence of participative budgeting on subordinate managers' behavior and company's performance

Rezime

Budžet, kao kvantitativni izraz nefinansijskih planova, ima značajnu ulogu u usmeravanju aktivnosti preduzeća ka ostvarenju definisanih ciljeva. Kvalitetan budžet može znatno da doprinese ostvarenju dobrih performansi, dok budžet koji sadrži nerealne projekcije može da bude uzrok loših performansi. Nastojanje da se dobije što kvalitetniji budžet može dovesti do preteranog fokusiranja na tehničke aspekte budžetiranja. Za postizanje dobrih rezultata jednako je važan dobar budžet i njegova uspešna realizacija. U procesu izrade budžeta i u procesu njegove realizacije učestvuju menadžeri i zaposleni, koji svojim ponašanjem utiču na kvalitet budžeta i na uspešnost njegove realizacije, zbog čega jednaku pažnju treba posvetiti i biheviorističkim aspektima budžetiranja.

Nastojeći da ukažemo na važnost razmatranja budžetiranja sa biheviorističkog stanovišta, u radu ćemo se baviti uticajem primene participativnog pristupa budžetiranju, tj. uključivanja subordiniranih menadžera u proces izrade budžeta, na njihovo ponašanje i performanse preduzeća. Kroz razmatranje prihvaćenih teorijskih stavova i analizu rezultata empirijskih istraživanja koja su do sada rađena na tu temu, pokazaćemo da primena participativnog pristupa ne dovodi uvek do pozitivnih efekata na ponašanje menadžera i performanse preduzeća i da je odnos između ovih varijabli uslovljen stavovima koje subordinirani menadžeri imaju o korektnosti budžetiranja.

Ključne reči: participativno budžetiranje, pseudoparticipativno budžetiranje, percepcija korektnosti budžetiranja, ponašanje subordiniranih menadžera, performanse preduzeća.

Abstract

The budget as a quantitative expression of non-financial plans plays an important role in directing the activities of the company towards the achievement of the defined goals. A good budget can significantly contribute to achieving good performance, while a budget that contains unrealistic projections can be the cause of poor performance. Striving to get a budget that would be as good as possible can lead to excessive focus on technical aspects of budgeting. A good budget and its successful realization are equally important for achieving good results. Managers and employees participate in the process of making the budget and in the process of its realization. By their behavior, they influence the quality of the budget and the success of its realization. Therefore, equal attention should be paid to the behavioral aspects of budgeting.

In order to point out the importance of considering budgeting from a behavioral perspective, in this paper, we will deal with the influence of participative budgeting, i.e. subordinate managers' participation in budget setting, on their behavior and company's performance. By considering the accepted theoretical statements and analyzing the results of empirical researches that have been done so far, we will show that participative budgeting does not always lead to positive effects on subordinate managers' behavior and company's performance and that the relationship between these variables is conditioned by budgetary fairness perception.

Keywords: participative budgeting, pseudo-participative budgeting, budgetary fairness perception, subordinate managers' behavior, company's performance.

* Univerzitet u Istočnom Sarajevu, Ekonomski fakultet Brčko, e-mail: amira.pobric@gmail.com

UVOD

Budžetiranje i budžet kao neposredni rezultat tog procesa izuzetno su rasprostranjeni u poslovnoj praksi. Kroz proces budžetiranja prevode se ciljevi, strategije i nefinancijski planovi u kvantitativne projekcije, koordiniraju se aktivnosti različitih departmana, poslovnih funkcija i divizija, povezuju se strategijske i operativne aktivnosti, alociraju se resursi na organizacione segmente, razmenjuju se informacije po horizontali i vertikali upravljačke strukture, definišu se ovlašćenja i odgovornosti svakog organizacionog segmenta u procesu ostvarivanja postavljenih ciljeva, stvaraju se osnove za kontrolu i merenje performansi menadžera i podstiču se zaposleni na ostvarenje optimalnih performansi. Budžetiranje je proces koji prožima celokupno preduzeće i predstavlja ključni segment upravljačke kontrole i upravljanja performansama preduzeća.

Budžetiranje nije ni jednostavan ni mehanički proces. Za dobijanje kvalitetnih budžeta važno je poznavati korake u procesu njegove izrade, načine organizacije budžetskog procesa, načine prevođenja planiranih aktivnosti u kvantitativne projekcije, ali takođe treba biti svestan toga da budžet ne može da postoji bez ljudi. Zaposleni i menadžeri svojim ponašanjem utiču na budžet, ali i budžet utiče na njihovo ponašanje. Svaki računovodstveni autput se priprema sa ciljem da se putem njega ostvari određeni uticaj na manji ili veći broj ljudi, s tim da je kod budžetiranja prostor za vršenje uticaja najveći. Verovatno nema segmenta računovodstva na kome su implikacije na ponašanje ljudi toliko važne koliko kod budžetiranja jer budžet utiče na gotovo sve u preduzeću: one koji pripremaju budžet, one koji svoje odluke moraju da zasnivaju na usvojenom budžetu, one koji realizuju budžet i one čije se performanse vrednuju na osnovu realizacije budžeta.

Budžet utiče, pre svega, na ponašanje subordiniranih menadžera, i to svojim sadržajem i načinom na koji se priprema i usvaja. Sadržaj budžeta utiče preko ciljeva koji se definišu budžetom i obima sredstava koji se kroz budžet dodeljuje organizacionim segmentima. S obzirom na to da preduzeća nisu uvek u mogućnosti da putem sadržaja budžeta ostvare željeni efekat na ponašanje subordiniranih menadžera, na značaju dobija pitanje uticaja načina pripreme budžeta na njihovo ponašanje. Kada je u pitanju način pripreme budžeta, dominantni uticaj ima to da li su menadžeri na nižim upravljačkim nivoima uključeni u ovaj proces ili ne. Njihova uključenost u proces izrade budžeta predstavlja važan aspekt zadovoljenja njihovih potreba. Ljudi imaju potrebu za osećajem pripadnosti, osećajem samopoštovanja i ispunjenosti. S obzirom na to da veliki deo svog vremena provode na poslu, oni nastoje te potrebe da zadovolje kroz posao. Preduzeće može da zadovolji ove potrebe putem njihovog uključivanja u procese donošenja važnih odluka. Ako preduzeće doprinese zadovoljenju njihovih potreba, očekuje se da će oni ispoljiti pozitivne, za preduzeće korisne oblike ponašanja.

Polazeći od važnosti ljudskih resursa za poslovanje preduzeća, i okolnosti da svojim ponašanjem mogu u znatnoj meri da utiču na uspešnost poslovanja, u radu ćemo se baviti uticajem uključenosti subordiniranih menadžera u budžetski proces na njihovo ponašanje i, preko toga, na performanse preduzeća. Najpre ćemo ukazati na pristupe izradi master budžeta koji preduzećima stoje na raspolaganju i načine na koji oni utiču na ponašanje ove kategorije menadžera, s tim da će nam u fokusu biti participativni pristup budžetiranju koji je najzastupljeniji u poslovnoj praksi i za koji se smatra da ima najmanje nedostataka. Iako se očekuje da primena participativnog pristupa budžetiranju uvek izazove pozitivne efekte na ponašanje menadžera na nižim upravljačkim nivoima, to se ne dešava. Pokazaćemo da je odnos između primene ovog pristupa budžetiranju i ponašanja subordiniranih menadžera uslovljen stavovima koje oni imaju o budžetiranju. U tom kontekstu ćemo

razmatrati pitanje percepcije korektnosti budžetiranja i mogućnosti uprave da oblikuje stavove svojih podređenih.

1. PRISTUPI BUDŽETIRANJU I NJIHOV UTICAJ NA PONAŠANJE UČESNIKA U BUDŽETSKOM PROCESU

Trend demokratizacije radnog okruženja koji je prisutan poslednjih decenija doveo je do šire primene prakse uključivanja nižih menadžerskih struktura i ostalih zaposlenih u procese donošenja poslovnih odluka. Ta praksa nije zaobila ni proces budžetiranja, tako da se u proces izrade budžeta uključuju subordinirani menadžeri koji neposredno učestvuju u realizaciji usvojenih budžeta i čije performanse se vrednuju i najčešće nagrađuju na osnovu ostvarenosti budžetskih ciljeva.

Pre ispoljavanja navedenog trenda, dominantnu primenu imao je pristup budžetiranju odozgo nadole (top down budgeting), koji se susreće i pod nazivima centralistički ili autoritativni pristup, i koji podrazumeva da je proces izrade budžeta u potpunosti u nadležnosti centralne uprave, odnosno da se svi, i parcijalni i master budžet, pripremaju na najvišem nivou upravljanja. Menadžeri na nižim upravljačkim nivoima su potpuno isključeni iz procesa pripreme budžeta, ali su odgovorni za njihovu realizaciju. Ovom pristupu svojstvena je jednostavnost usklađivanja parcijalnih budžeta, ali i mogućnost usvajanja nereálnih budžeta, jer upravljački vrh obično nema dovoljno informacija o internim mogućnostima i neposrednom okruženju pojedinačnih segmenata preduzeća. Često se, kao rezultat primene ovog pristupa budžetiranju, usvajaju budžeti u kojima su ciljevi postavljeni na suviše visokom ili suviše niskom nivou. Takvi budžeti nemaju motivacionu snagu. Naprotiv, oni destimulativno utiču na ponašanje onih koji te budžete treba da realizuju (Atkinson, Kaplan, Matsumura i Young, 2012).

Primena centralističkog pristupa budžetiranju može da bude opravdana samo u manjim, funkcionalno strukturiranim preduzećima koja posluju u stabilnim uslovima. U složenim, decentralizovanim preduzećima kod kojih postoji visok stepen informacione asimetrije između viših i nižih menadžerskih struktura, slabosti ovog pristupa budžetiranju dolaze do izražaja i to dovodi do potrebe za uključivanjem subordiniranih menadžera u budžetski proces, bilo kroz primenu pristupa budžetiranju od dna ka vrhu (bottom up budgeting) bilo kroz primenu participativnog pristupa budžetiranju (participative budgeting).

Pristup budžetiranju od dna ka vrhu je druga krajnost u odnosu na centralistički pristup. On podrazumeva da svaki menadžer priprema budžet za svoje područje odgovornosti i da master budžet predstavlja sumu projektovanih ostvarenja delova preduzeća. Dobra strana davanja potpune odgovornosti subordiniranim menadžerima za sastavljanje budžeta je to što oni bolje poznaju mogućnosti segmenata kojima rukovode i samim tim mogu da daju realnije projekcije. Može se očekivati da će oni biti motivisani da rade na ostvarenju ciljeva koje su sami definisali. Međutim, isključenost centralne uprave iz budžetskog procesa može da dovede do loše poprečne koordinacije, a velika sloboda subordiniranih menadžera u odlučivanju stvara prostor za različite budžetske igre, odnosno za njihovo disfunkcionalno (oportunističko) ponašanje. Bez obzira na to u kojoj meri je preduzeće decentralizovano, ono uvek predstavlja smislenu celinu sa jedinstvenim ciljevima, tako da je određeni stepen koordinacije između organizacionih delova neophodan (Malinić, Milićević i Stevanović, 2016), zbog čega ovaj pristup budžetiranju, u svojoj čistoj verziji, gotovo da nema praktičnu primenu.

Participativni pristup budžetiranju nalazi se na sredini između dva pristupa budžetiranju i on je nastao kao potreba da se zadrže njihove prednosti i minimiziraju nedostaci. On podrazumeva da se u proces budžetiranja uključuju subordinirani menadžeri od kojih se očekuje da u formi budžetskih predloga iznesu svoje mišljenje o optimalnim budžetskim ciljevima organizacionih segmenata na čijem čelu se nalaze i potrebnim resursima za realizaciju tih ciljeva, ali se njihovim uključivanjem ne marginalizuje uloga najviših menadžerskih struktura. Centralna uprava je i dalje aktivno uključena u budžetski proces kroz davanje globalnih smernica za izradu budžeta, razmatranje budžetskih predloga, njihovo korigovanje, međusobno usklađivanje i usvajanje finalnog budžeta.

Uključivanjem svih menadžerskih struktura u budžetski proces omogućeno je da se budžetske projekcije sačinjavaju na osnovu širokog seta raspoloživih informacija. Različite menadžerske strukture u proces budžetiranja unose različite informacije i različitu perspektivu gledanja na prilike, izazove, opasnosti i probleme sa kojima se preduzeće suočava. Centralna uprava ima bolji uvid u opšte ciljeve i izabrane strategije, opšti poslovni ambijent i očekivane dugoročne makroekonomske tendencije, dok menadžeri na nižim upravljačkim nivoima bolje poznaju interne mogućnosti i uslove poslovanja svojih organizacionih delova, tako da oni u proces budžetiranja mogu da unesu informacije o ponudi i tražnji, očekivanjima kupaca u pogledu kvaliteta, dizajna i funkcionalnosti proizvoda i usluga, mogućnostima proizvodnje, problemima u snabdevanju i sl. Primena participativnog pristupa podrazumeva razmenu ovih informacija između različitih nivoa upravljanja. Upravo ta razmena informacija smatra se ključnom prednošću ovog u odnosu na ostale pristupe budžetiranju, jer se na taj način smanjuje informaciona asimetrija i osigurava dobijanje pouzdanijih budžetskih projekcija.

Smatra se da uključivanje subordiniranih menadžera u proces izrade budžeta ima brojne pozitivne efekte na njihovo ponašanje. Dobijena prilika da se kroz učešće u procesu izrade budžeta utiče na formulisanje budžetskih ciljeva kod subordiniranih menadžera trebalo bi da poveća samopouzdanje, stvori osećaj važnosti i osećaj kontrole nad procesom donošenja odluka. To bi dalje trebalo pozitivno da se odrazi na nivo njihovog zadovoljstva i motivacije. Može se očekivati da će subordinirani menadžeri lakše prihvatiti budžetske ciljeve u čijem formulisanju su i sami učestvovali, u odnosu na one koji su nametnuti od strane centralne uprave, i da će, samim tim, u većoj meri biti posvećeni tim ciljevima, tj. spremni da ulože napore kako bi se oni realizovali. Kroz učešće u budžetskom procesu subordinirani menadžeri imaju priliku da spreče usvajanje nedostižnih budžetskih ciljeva koji destimulativno utiču na njihovo ponašanje i da doprinesu definisanju izazovnih i istovremeno dostižnih ciljeva koji imaju najveću motivacionu snagu (Malinić, 2011).

Poverenje koje se kroz uključivanje u budžetski proces ukazuje subordiniranim menadžerima i intenzivna komunikacija, tj. razmena obostrano korisnih informacija između viših i nižih nivoa upravljanja obično dovodi do toga da menadžeri na nižim nivoima upravljanja stiču poverenje u svoje nadređene, u njihove motive i namere. To izgrađeno poverenje navodi ih da veruju da će nadređeni zaštititi i promovisati njihove interese, zbog čega su oni spremni na potpunu i iskrenu razmenu informacija (Sholihin, Pike, Mangena i Li, 2011). Uključenost u budžetski proces kod njih može da podstakne i snažnu privrženost organizaciji, koja se manifestuje kroz prihvatanje organizacionih ciljeva i organizacionih vrednosti, spremnost da se postupa u skladu sa interesima organizacije i da se ulože maksimalni napori da se ostvare organizacioni ciljevi.

Zbog svega prethodno navedenog, teorija upravljačkog računovodstva stoji na stanovištu da će primena participativnog pristupa budžetiranju dovesti do povećanja efektivnosti i efikasnosti subordiniranih menadžera i, samim tim, do poboljšanja performansi preduzeća. Ovakav stav je teorijski i intuitivno prihvatljiv. Međutim, kroz empirijska istraživanja koja su se bavila ispitivanjem ovih relacija došlo se do rezultata koji su nekonzistentni sa teorijskim stavovima, ali i međusobno nekonzistentni. Neka istraživanja su potvrdila da postoji pozitivna veza između participativnog pristupa budžetiranju i performansi preduzeća, dok se u nekim drugim istraživanjima došlo do zaključaka da je ta veza negativna ili da ona uopšte ne postoji (Maiga, 2005).

Treba napomenuti da su neki istraživači ispitivali da li primena participativnog pristupa budžetiranju dovodi do povećanja zadovoljstva i motivisanosti subordiniranih menadžera, povećanja njihove posvećenosti budžetskim ciljevima i privrženosti organizaciji i povećanja njihovog poverenja u nadređene, a zatim da li povećanje odnosno poboljšanje ovih varijabli dovodi do poboljšanja performansi preduzeća, dok su drugi ispitivali da li postoji direktna veza između primene participativnog pristupa budžetiranju i poboljšanja performansi preduzeća, smatrajući da su pozitivni efekti na ponašanje subordiniranih menadžera imanentni ovom pristupu budžetiranju (Maiga, 2005). I jedni i drugi polaze od pretpostavke da će primena participativnog pristupa budžetiranju, zahvaljujući pozitivnim efektima na ponašanje subordiniranih menadžera, dovesti do poboljšanja performansi preduzeća, s tim da jedni a priori smatraju da će primena ovog pristupa budžetiranju imati pozitivne efekte na ponašanje podređenih, dok drugi traže empirijske potvrde toga. Bez obzira na to da li je pretpostavljena posredna ili neposredna veza, rezultati ovakvih istraživanja su međusobno nekonzistentni.

Kako bi se utvrdili uzroci nekonzistentnosti rezultata ovih istraživanja, rađeno je nekoliko metaanaliza.¹ Autori ovih analiza nisu uspjeli da razlike između dobijenih rezultata objasne metodološkim razlikama između razmatranih istraživanja, tj. razlikama u načinu definisanja uzorka, načinu merenja varijabli, primenjenim metodama ispitivanja postojanja uzročnih veza i sl. (Greenberg, Greenberg i Nouri, 1994; Derfuss, 2016), što upućuje na zaključak da primena participativnog pristupa budžetiranju u nekim slučajevima zaista pozitivno utiče na ponašanje subordiniranih menadžera, što dovodi do poboljšanja performansi, a u nekim drugim ne. To bi moglo da znači da samo pod određenim okolnostima primena participativnog pristupa budžetiranju pozitivno utiče na ponašanje ove kategorije menadžera, i dovodi do poboljšanja performansi, odnosno da veza između primene participativnog pristupa i ponašanja subordiniranih menadžera nije direktna već posredna. Da bi se osiguralo ispoljavanje pozitivnih efekata primene participativnog pristupa, potrebno je identifikovati okolnosti, tj. varijable preko kojih se taj uticaj ostvaruje.

2. PROBLEM PSEUDOPARTICIPATIVNOG BUDŽETIRANJA

Primena participativnog pristupa budžetiranju obično podrazumeva da subordinirani menadžeri sačinjavaju budžetske projekcije za organizacione delove na čijem čelu se nalaze, i da, zatim, uprava potpuno samostalno razmatra dobijene predloge i usvaja finalni budžet. Subordinirani menadžeri su najčešće isključeni iz procesa donošenja odluka o budžetu. Jedini uticaj koji oni imaju na budžetske ciljeve jeste preko budžetskih predloga koje dostavljaju, a koje

¹ Metaanaliza je metod sumiranja, integracije i analize većeg broja nezavisnih studija koje se bave srodnim istraživačkim hipotezama. Cilj takve analize jeste integrisanje rezultata nezavisnih istraživanja u zajednički, jedinstven rezultat.

uprava može, ali i ne mora da prihvati. Dešava se da finalni budžet u toj meri odstupa od predloga subordiniranih menadžera da se stiče utisak da oni nemaju stvarni uticaj na budžetske ciljeve i da uprava primenjuje tzv. pseudoparticipativno budžetiranje.

Pseudoparticipativno budžetiranje je takav način organizacije procesa izrade budžeta kod koga se subordinirani menadžeri navode da veruju da imaju uticaj na budžet koji se donosi, a zapravo se inputi koji oni unose u proces budžetiranja u potpunosti ignorišu (Libby, 1999). Centralna uprava zadržava punu kontrolu nad budžetskim procesom, a kroz zahtev upućen subordiniranim menadžerima za dostavljanje budžetskih predloga nastoji da stvori iluziju primene participativnog pristupa i izazove pozitivne efekte koji su povezani sa primenom tog pristupa budžetiranju.

Pre ili kasnije, menadžeri na nižim upravljačkim nivoima shvate neiskrene namere centralne uprave, zbog čega se osećaju izigranim, izneverenim. To neminovno dovodi do pada njihove motivisanosti, odsustva posvećenosti budžetskim ciljevima i privrženosti organizaciji i narušavanja poverenja između menadžera na nižim i višim upravljačkim nivoima, što se negativno odražava na performanse preduzeća. Smatra se da su negativne posledice primene pseudoparticipativnog budžetiranja mnogo veće u odnosu na posledice primene centralističkog pristupa budžetiranju (Libby, 1999) i da preduzeće po svaku cenu treba da izbegne primenu ovog pristupa budžetiranju. Ako uprava odluči da se upusti u primenu pseudoparticipativnog budžetiranja, onda mora da bude spremna da se suoči sa rizicima koji takav pristup izradi master budžeta sa sobom nosi.

Ozbiljan problem može da nastane i onda kada uprava ne primenjuje i nema nameru da primenjuje pseudoparticipativno budžetiranje, a određene okolnosti navedu subordinirane menadžere da veruju da centralna uprava nije iskrena u svojim namerama kada je u pitanju njihovo uključivanje u proces budžetiranja. Odluke o budžetu donose se u uslovima raspolaganja ograničenim resursima i postojanja konfliktnih interesa između različitih organizacionih segmenata. Suočena sa tim da sa nedovoljno resursa treba da postigne što više, uprava mora da definiše prioritetne ciljeve i da resurse usmeri ka prioritetnim područjima. Ona često nije, iz objektivnih razloga, u mogućnosti da izađe u susret svim zahtevima predloženim u budžetskim predlozima. Usled toga javljaju se odstupanja finalnog budžeta od budžetskih predloga, što neke menadžere može da navede na zaključak da centralna uprava uopšte nije razmatrala njihove predloge. Do takvog zaključka obično dovode veća odstupanja. Manja odstupanja usvojenog budžeta od budžetskih predloga su uobičajena. Subordinirani menadžeri ih očekuju u svakom budžetskom procesu i ona nemaju veći uticaj na njihove stavove.

Iako subordinirani menadžeri nemaju direktne informacije o tome da li uprava primenjuje pseudoparticipativno budžetiranje, to ih ne sprečava da na osnovu onoga što se dešavalo u toku budžetskog procesa formiraju stav o tome (Francis-Gladney, Welker i Magner, 2008). Postoji verovatnoća da će, u uslovima postojanja znatnih odstupanja, kod njih, bez obzira na to što se zaista primenjuje participativni pristup i centralna uprava nema nikakve skrivene namere, izostati pozitivni efekti primene ovog pristupa budžetiranju.

Način na koji subordinirani menadžeri percipiraju budžetiranje i svoju ulogu u njemu uslovljava kakav će biti odnos između primene participativnog pristupa budžetiranju i performansi preduzeća. Zbog toga, centralna uprava mora da vodi računa o tome kakve stavove subordinirani menadžeri imaju o budžetu i budžetskom procesu i na koji način oni formiraju te stavove.

U uslovima kada se primenjuje pristup budžetiranju od dna ka vrhu, tj. kada subordinirani menadžeri imaju punu kontrolu nad budžetskim procesom, ne postoji opasnost da će se kod njih stvoriti

uverenje da uprava primenjuje pseudoparticipativno budžetiranje, jer kod ovog pristupa master budžet predstavlja zbir budžetskih projekcija subordiniranih menadžera, tako da se ne javljaju odstupanja finalnog budžeta od dostavljenih budžetskih predloga. U svakom drugom slučaju kada se u budžetski proces uključuju subordinirani menadžeri, taj rizik postoji, s tim da se sa povećanjem stepena uključenosti subordiniranih menadžera, pomenuti rizik smanjuje. Međutim, davanje veće slobode subordiniranim menadžerima nosi sa sobom neke druge rizike, zbog čega uprava mora da bude oprezna prilikom donošenja odluka vezanih za način organizacije procesa izrade budžeta.

3. POVEZANOST PARTICIPATIVNOG PRISTUPA BUDŽETIRANJU, PERCEPCIJE KOREKTNOSTI BUDŽETIRANJA I PERFORMANSI PREDUZEĆA

Pitanje organizacione korektnosti (organizational fairness) poslednjih godina privlači veliku pažnju teoretičara i praktičara, naročito kada se razmatra budžetiranje, vrednovanje performansi menadžera i zaposlenih i njihovo nagrađivanje. Organizaciona korektnost se odnosi na percepciju zaposlenih o postojanju korektnosti, pravičnosti unutar organizacije i zasniva se na subjektivnoj proceni i ličnom uverenju šta je ispravno. U okviru organizacione korektnosti važno mesto zauzima pitanje korektnosti budžetiranja odnosno stav subordiniranih menadžera o tome da li su proces budžetiranja i usvojeni budžeti pravični.

Empirijski je potvrđeno da pozitivna percepcija subordiniranih menadžera o korektnosti budžetiranja dovodi do povećanja njihovog zadovoljstva poslom, povećanja njihove motivisanosti, posvećenosti realizaciji budžetskih ciljeva, privrženosti organizaciji, spremnosti da rade u interesu organizacije, izgradnje poverenja između nadređenih i podređenih, povećanja njihove efikasnosti i poboljšanja performansi preduzeća. Takođe, istraživanja pokazuju da su subordinirani menadžeri koji smatraju da budžetiranje koje se provodi u preduzeću nije pravično manje produktivni, manje zadovoljni i manje lojalni organizaciji (Wentzel, 2002; Libby, 1999; Maiga, 2006; Lau i Tan, 2006). Radi se o tome da uverenje da se proces izrade i usvajanja budžeta provodi na korektan, pošten način i da je raspodela resursa koja predstavlja rezultat tog procesa poštena dovodi do toga da menadžeri na nižim upravljačkim nivoima stiču poverenje u svoje nadređene. Stečeno poverenje podstiče njihovu kooperativnost i posvećenost ostvarenju organizacionih ciljeva. Rad na realizaciji ciljeva koje smatraju korektnim stvara osećaj zadovoljstva, povećava motivisanost i povećava produktivnost, što se neminovno odražava i na performanse preduzeća.

Možemo reći da su pozitivni efekti na ponašanje subordiniranih menadžera i performanse preduzeća, koje teorija upravljačkog računovodstva vezuje za primenu participativnog pristupa budžetiranju, zapravo posledica pozitivnog stava menadžera o korektnosti budžetiranja. Takav stav teorije upravljačkog računovodstva nije u potpunosti bez osnova, jer primena participativnog pristupa ima izuzetno važnu ulogu u formiranju percepcije korektnosti budžetiranja. Empirijska istraživanja pokazuju da se uticaj primene participativnog pristupa budžetiranju na ponašanje menadžera, i preko toga na performanse preduzeća, ostvaruje upravo preko percepcije korektnosti budžetiranja (Wentzel, 2002). Da bismo objasnili na koji način percepcija korektnosti budžetiranja prenosi taj uticaj, osvrnućemo se na dimenzije percepcije korektnosti budžetiranja i istovremeno na način na koji se ta percepcija formira.

Percepcija korektnosti budžetiranja obuhvata tri dimenzije, i to: korektnost rezultata procesa budžetiranja, koja se označava kao korektnost distribucije (distributive fairness), korektnost budžetskih procedura (procedural fairness) i korektnost ophođenja nadređenih prema podređenima u procesu budžetiranja (interactional fairness) (Byrne i Damon, 2008). Kada se procenjuje korektnost budžetiranja najpre se ocenjuje pravičnost rezultata procesa budžetiranja. Rezultat procesa budžetiranja je finalni budžet koji usvaja uprava. Njegova korektnost se posmatra kroz korektnost budžetskih ciljeva i korektnost raspodele sredstava. Subordinirani menadžeri će smatrati da je finalni budžet korektan ako su budžetski ciljevi koji su sadržani u njemu dostižni i ako je organizacionim segmentima na čijem čelu se nalaze tim budžetom dodeljen zadovoljavajući obim sredstava.

Prilikom procene korektnosti distribucije, subordinirani menadžeri porede finalni budžet sa odgovarajućim referentnim vrednostima. Kao referentne vrednosti najpre koriste vrednosti sadržane u budžetskim predlozima koje su dostavili upravi. Ako ne postoje odstupanja između finalnog budžeta i budžetskih predloga, tada subordinirani menadžeri donose zaključak da su rezultati budžetskog procesa pravični. Zadovoljstvo finalnim budžetom je dovoljno da na osnovu toga formiraju stav da je budžetiranje u potpunosti korektno, bez razmatranja korektnosti ostalih aspekata budžetiranja (Libby, 2001).

Odstupanje finalnog budžeta od budžetskih predloga može da ide nadole ili nagore. U slučaju kada subordinirani menadžeri dobiju povoljniji budžet od onoga što su tražili (veći obim sredstava i/ili manje zahtevne ciljeve), oni formiraju stav da je budžetiranje u potpunosti korektno. Takva odstupanja ih ne navode na zaključak da uprava nije razmatrala njihove predloge i da se primenjuje pseudoparticipativno budžetiranje, jer je u ljudskoj prirodi da zasluge za dobre rezultate pripisuje sebi, a krivicu za loše drugima (Francis-Gladney et al., 2008).

Ako odstupanja finalnog budžeta od budžetskih predloga podrazumevaju da subordinirani menadžeri dobijaju nepovoljniji budžet, tada će oni usvojeni budžet svoje organizacione jedinice porediti sa usvojenim budžetima drugih organizacionih segmenata. Ako smatraju da je raspodela sredstava između organizacionih delova korektna, npr. svim organizacionim segmentima je srazmerno smanjen budžet, oni će i u tom slučaju formirati stav da su finalni budžet i ukupno budžetiranje korektni. Ako smatraju da su neopravdano dobili manje sredstava u odnosu na druge menadžere i organizacione delove, tada će oni zaključiti da su rezultati budžetiranja nepravični.² Postoji rizik da će takav zaključak dovesti do njihovog nezadovoljstva i negativnih posledica po performanse preduzeća. Međutim, pre nego što formiraju stav o korektnosti ukupnog budžetiranja, oni će proceniti korektnost ostalih aspekata budžetiranja.

Nezadovoljstvo finalnim budžetom vodi ka proceni korektnosti budžetskih procedura. To podrazumeva razmatranje da li je proces donošenja budžetskih odluka korektan odnosno da li su procedure putem kojih se izrađuje i usvaja budžet pravične. Subordinirani menadžeri pridaju veliki značaj korektnosti ovog aspekta budžetiranja jer veruju da je u slučaju kada su budžetske procedure korektnije veća verovatnoća da će i rezultati budžetiranja biti korektni. Istraživanja pokazuju da subordinirani menadžeri ostvaruju najbolje performanse u uslovima kada smatraju da je korektni finalni budžet rezultat primene korektnih budžetskih procedura i da njihove performanse ne odstupaju znatnije od toga ni u uslovima kada je, po njihovom mišljenju, nekorektni finalni budžet pripremljen i usvojen primenom korektnih budžetskih procedura, ali da ostvaruju znatno lošije perfor-

manse onda kada smatraju da su i budžetske procedure i rezultati primene tih procedura nekorektni (Libby, 2001). To pokazuje da je pozitivan stav subordiniranih menadžera o korektnosti budžetskih procedura dovoljan da bi oni prihvatili usvojene budžete i angažovali se na njihovoj realizaciji, bez obzira na to da li finalni budžet smatraju pravednim ili ne.

Istraživanja pokazuju da je za formiranje pozitivnog stava o korektnosti budžetskih procedura ključna uključenost subordiniranih menadžera u ovaj proces (Wentzel, 2002; Lau i Tan, 2006). Subordinirani menadžeri smatraju da je korektno da se u budžetski proces uključe oni koji će neposredno realizovati usvojene budžete, koji su odgovorni za njihovu realizaciju, koji najbolje poznaju interne mogućnosti i uslove poslovanja organizacionih segmenata za koje se pripremaju budžeti i koji poseduju informacije koje su korisne za sačinjavanje pouzdanih projekcija. Što je stepen njihove uključenosti u budžetski proces veći, oni će smatrati da su budžetske procedure korektnije. Oni bi bili najzadovoljniji budžetskim procesom onda kada bi imali punu kontrolu nad njim, tj. kada bi se primenio pristup budžetiranju od dna ka vrhu.

Budžetske procedure koje su zasnovane na primeni centralističkog pristupa budžetiranju smatraju se nekorektnim. To ne znači da u uslovima kada su subordinirani menadžeri isključeni iz procesa izrade budžeta nije moguće ostvariti pozitivan uticaj na njihovo ponašanje. Moguće je, ali samo pod uslovom da uprava nametne budžet koji će subordinirani menadžeri smatrati korektnim. U tom slučaju je sasvim svejedno da li su budžetske procedure korektnije ili ne. Međutim, upravi je izuzetno teško da koncipira takav budžet kojim će biti zadovoljni svi u preduzeću, imajući u vidu konfliktnost interesa različitih organizacionih delova, ograničenost resursa kojima preduzeće raspolaže, potrebu za kontinuiranim smanjenjem troškova koju tržište nameće, ali i to da ona obično nije dovoljno upoznata sa uslovima poslovanja, internim mogućnostima i profitnim potencijalom organizacionih segmenata za koje treba da pripremi budžet. Upravo zbog toga, ona ne može da računa sa tim da će u svakom budžetskom periodu i kod svakog subordiniranog menadžera putem pozitivne percepcije korektnosti distribucije osigurati željene efekte na ponašanje i na performanse preduzeća. Ona mora da osigura pozitivnu percepciju korektnosti budžetskih procedura, a to podrazumeva primenu participativnog pristupa budžetiranju.

Između primene participativnog pristupa budžetiranju i pozitivne percepcije korektnosti budžetskih procedura ne treba stavljati znak jednakosti. Primena participativnog pristupa budžetiranju jeste preduslov za formiranje pozitivne percepcije korektnosti budžetskih procedura, ali nije nužno i dovoljan uslov. Već smo pomenuli da u uslovima postojanja znatnih odstupanja finalnog budžeta od budžetskih predloga postoji rizik da će subordinirani menadžeri doći do zaključka da uprava primenjuje pseudoparticipativno budžetiranje. Takav zaključak će dovesti do formiranja stava da su budžetske procedure nekorektnije. Uprava mora da pronađe način da taj rizik eliminiše ili barem minimizira i s tim u vezi važno je da uveri subordinirane menadžere da se nadređeni korektno ophode prema njima. Ovde dolazimo do treće dimenzije percepcije korektnosti budžetiranja, mada neki smatraju da je percepcija korektnosti ophođenja nadređenih prema podređenima u budžetskom procesu sastavni deo percepcije korektnosti budžetskih procedura, jer ona ne utiče direktno na percepciju korektnosti ukupnog budžetiranja već se taj uticaj ostvaruje upravo preko percepcije korektnosti budžetskih procedura.

² Ovde treba napomenuti da će subordinirani menadžeri imati stav o korektnosti finalnog budžeta i u uslovima primene centralističkog pristupa budžetiranju i da će se rukovoditi istim principima prilikom formiranja tog stava, s tim da će kao referentne vrednosti koristiti budžet svoje organizacione jedinice za prethodnu godinu i budžete drugih organizacionih jedinica za tekuću odnosno narednu godinu.

Izrada budžetskih predloga zahteva dosta vremena i napora u pogledu analize stanja u okruženju i internih mogućnosti, definisanja mogućih scenarija budućnosti, izbora najverovatnijeg scenarija budućnosti, definisanja aktivnosti koje organizacioni deo za koji se priprema predlog budžeta treba da realizuje i projektovanja finansijskih efekata tih aktivnosti. Imajući to u vidu, subordinirani menadžeri s pravom očekuju da njihovi nadređeni pomno analiziraju dostavljene predloge i uključe ih u finalni budžet. Na taj način oni dobijaju potvrdu svojih kompetencija, što kod njih stvara zadovoljstvo. Ako dostavljeni inputi nisu sastavni deo finalnog budžeta, subordinirani menadžeri očekuju da uprava da iskreno, razumno i logično obrazloženje zašto nije uvažila predloge koje je sama tražila. Takvo obrazloženje može da spreči formiranje stava da uprava primenjuje pseudoparticipativno budžetiranje i ono je ključno za formiranje pozitivne percepcije korektnosti ophođenja nadređenih prema podređenima. Pod adekvatnim obrazloženjem neprihvatanja budžetskih predloga podrazumeva se davanje takvog obrazloženja kojim će se subordinirani menadžeri uveriti da je uprava donela najbolju moguću odluku i da bi svako u takvoj situaciji doneo istu odluku. Izostanak obrazloženja budi sumnju u iskrene namere uprave.

Istraživanja pokazuju da davanje adekvatnog obrazloženja dovodi do pozitivne percepcije korektnosti ophođenja naređenih prema podređenima u budžetskom procesu i pozitivne percepcije korektnosti budžetskih procedura, što dalje utiče na percepciju korektnosti ukupnog budžetiranja i na ponašanje subordiniranih menadžera, pa samim tim i na performanse preduzeća (Bies i Shapiro, 1988; Byrne i Damon, 2008). Međutim, pomenuta istraživanja su fokusirana na jedan ciklus budžetiranja. Treba imati u vidu da je budžetiranje iterativan proces. Preduzeća izrađuju budžet za svaku godinu, ili čak uže vremenske intervale. To znači da se najmanje jednom godišnje od subordiniranih menadžera zahteva da pripreme budžetske predloge. Ako u jednom budžetskom periodu uprava odbije njihove predloge odnosno izvrši znatne korekcije, u smislu znatnog podizanja budžetskih ciljeva na viši nivo ili smanjenja obima budžetskih sredstava, davanjem adekvatnog obrazloženja moguće ih je uveriti da uprava postupa na ispravan način i da su budžetske procedure korektne. Možda je moguće to postići i u nekoliko uzastopnih budžetskih perioda, ali ako subordinirani menadžeri kontinuirano pripremaju predloge budžeta da bi oni od strane uprave bili odbijeni, nikakvo obrazloženje ne može dovesti do njihovog zadovoljstva budžetskim procesom. Oni radije ne bi bili deo budžetskog procesa, nego da godinama troše vreme i ulažu napore u izradu budžetskih predloga koji za upravu nisu dovoljno dobri (Byrne i Damon, 2008). To znači da se pozitivni efekti na ponašanje menadžera i performanse preduzeća u dužem periodu mogu ostvarivati samo ako primena participativnog pristupa budžetiranju podrazumeva njihov stvarni uticaj na budžetske ciljeve i raspodelu sredstava. Povremene nemogućnosti uprave da uvaži budžetske predloge subordiniranih menadžera, zbog nepovoljnih tržišnih dešavanja, promene organizacione politike i sl., mogu da prođu bez štetnih posledica na ponašanje menadžera, i performanse preduzeća, ako se primene korektne budžetske procedure i ako se menadžerima ponude razumna obrazloženja takvog postupanja uprave.

Treba imati u vidu i to da će subordinirani menadžeri lakše prihvatiti obrazloženja uprave i činjenicu da njihovi budžetski predlozi nisu uvaženi ako su oni uključeni u proces usklađivanja budžetskih predloga i koncipiranja finalnog budžeta. Tada imaju priliku da se sami uvere da određene objektivne okolnosti onemogućavaju uvažavanje svih budžetskih predloga. Činjenica da su, pored izrade predloga budžeta, uključeni i u proces njihovog usklađivanja, povećava stepen njihove participativnosti u budžetskom procesu, što samo po sebi ima pozitivan uticaj na percepciju korektnosti budžetskih procedura. Međutim, njihovo angažovanje i na aktivnostima uskla-

đivanja budžetskih predloga može da uspori i u određenoj meri usloži budžetski proces.

ZAKLJUČAK

Budžet utiče na ponašanje subordiniranih menadžera svojim sadržajem i načinom na koji se priprema. S obzirom na to da nije uvek moguće zadovoljiti očekivanja menadžera u pogledu sadržine budžeta, za mnoga preduzeća ključno postaje pitanje na koji način uključenost ovih menadžera u proces pripreme budžeta utiče na njihovo ponašanje. Efekti koje preduzeće želi da postigne njihovim uključivanjem u budžetski proces tiču se povećanja njihove posvećenosti realizaciji budžetskih ciljeva, povećanja njihovog zadovoljstva poslom, njihove motivisanosti, privrženosti organizaciji, spremnosti da rade u interesu organizacije i izgradnje poverenja između nadređenih i podređenih. Postizanje takvih efekata dovodi do povećanja efektivnosti i efikasnosti menadžera odnosno organizacionih segmenata na čijem čelu se nalaze, što za rezultat ima poboljšanje performansi preduzeća. Angažovanje subordiniranih menadžera na pripremi budžeta obično se vrši kroz primenu participativnog pristupa budžetiranju. Primena ovog pristupa budžetiranju podrazumeva da subordinirani menadžeri pripremaju budžetske predloge koje uprava zatim koriguje, usklađuje, prihvata ili ne prihvata.

Veza između primene participativnog pristupa budžetiranju i pozitivnih efekata na ponašanje subordiniranih menadžera nije direktna. Ona se ostvaruje preko percepcije korektnosti budžetiranja, tj. percepcije korektnosti budžetskih procedura, i to tako što primena participativnog pristupa budžetiranju doprinosi formiranju pozitivnog stava o korektnosti budžetskih procedura, i ukupnog budžetiranja, koji zatim dovodi do ispoljavanja pozitivnih oblika ponašanja subordiniranih menadžera. Kada uprava usvoji budžet koji subordinirani menadžeri smatraju korektnim, tada je sasvim svejedno na koji način je taj budžet pripremljen i usvojen, ali ako oni nisu u potpunosti zadovoljni finalnim budžetom, za ispoljavanje pozitivnih oblika njihovog ponašanja postaje presudno da li su oni učestvovali u pripremanju tog budžeta. Budžet koji subordinirani menadžeri percipiraju kao nekorektan, a koji je pripremljen kroz primenu participativnog pristupa budžetiranju, može da dovede do pozitivnog ponašanja menadžera i poboljšanja performansi preduzeća, dok se to ne može desiti u slučaju kada je nekorektni finalni budžet rezultat primene centralističkog pristupa budžetiranju.

Primena participativnog pristupa neće uvek dovesti do pozitivne percepcije korektnosti budžetiranja, zbog mogućnosti da, usled znatnih odstupanja finalnog budžeta od budžetskih predloga, subordinirani menadžeri donesu zaključak da uprava primenjuje pseudoparticipativno budžetiranje i da su, samim tim, budžetske procedure nekorektne. Kako bi se izbeglo formiranje takvog stava, neophodno je uveriti menadžere na nižim upravljačkim nivoima da se uprava odnosi korektno prema njima i to tako što će im se pružiti adekvatno obrazloženje neprihvatanja ili znatnog korigovanja njihovih budžetskih predloga. Ako se primene korektne budžetske procedure i ako se menadžerima ponude razumna obrazloženja neprihvatanja odnosno znatnog korigovanja njihovih budžetskih predloga, objektivno uslovljene nemogućnosti uprave da uvaži budžetske predloge mogu da prođu bez štetnih posledica na ponašanje subordiniranih menadžera i performanse preduzeća. Uprava ne može da računa s tim da će u uslovima kada iz godine u godinu traži od subordiniranih menadžera da dostave predloge budžeta koje zatim ne prihvata, davanjem određenih obrazloženja takvog postupanja eliminisati moguće negativne posledice. U osnovi

primene participativnog pristupa budžetiranju treba da bude stvarni uticaj subordiniranih menadžera na budžetske ciljeve i raspodelu sredstava.

IZVORI

- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., Young, S. M. (2012). *Management accounting: Information for decision-making and strategy execution*. Boston: Pearson Education.
- Bies, R. J., Shapiro, D. L. (1988). Voice and justification: Their influence on procedural fairness judgments. *Academy of Management Journal*, 31(3), 676–685.
- Byrne, S., Damon, F. (2008). To participate or not to participate? Voice and explanation effects on performance in a multi-period budget setting. *The British Accounting Review*, 40(3), 207–227.
- Derfuss, K. (2016). Reconsidering the participative budgeting–performance relation: A meta-analysis regarding the impact of level of analysis, sample selection, measurement, and industry influences. *The British Accounting Review*, 48(1), 17–37.
- Francis-Gladney, L., Welker, R. B., Magner, N. (2008). An experimental study of the effect of budget favorability on the formation of pseudo-participation perceptions. *Advances in Management Accounting*, 17, 217–245.
- Greenberg, P. S., Greenberg, R. H., Nouri, H. (1994). Participative budgeting: a meta-analytic examination of methodological moderators. *Journal of Accounting Literature*, 13, 117–141.
- Lau, C. M., Tan, S. L. C. (2006). The effect of procedural fairness and interpersonal trust on job tension in budgeting. *Management accounting research*, 17, 171–186.
- Libby, T. (1999). The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting. *Accounting, Organizations and Society*, 24(2), 125–137.
- Libby, T. (2001). Referent cognitions and budgetary fairness: A research note. *Journal of Management Accounting Research*, 13(1), 91–105.
- Maiga, A. S. (2005). Antecedents and consequences of budget participation. *Advances in management accounting*, 14, 211–231.
- Maiga, A. S. (2006). Fairness, budget satisfaction and budget performance: A path analytic model of their relationships. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 9, 87–111.
- Malinić, D. (2011). Ključne neuralgične tačke efektivnosti sistema budžetiranja u novom poslovnom okruženju, u: *Refleksije međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja na računovodstvo, reviziju i poslovne finansije*, Banja Luka: Savez računovođa i revizora Republike Srpske, 407–430.
- Malinić, D., Milićević, V., Stevanović, N. (2016). *Upravljačko računovodstvo*. Beograd: Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu.
- Sholihin, M., Pike, R., Mangena, M., Li, J. (2011). Goal-setting participation and goal commitment: Examining the mediating roles of procedural fairness and interpersonal trust in a UK financial services organisation. *The British Accounting Review*, 43(2), 135–146.
- Wentzel, K. (2002). The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in a budget setting. *Behavioral Research in Accounting*, 14, 247–271.