



MODEL ELIMINACJI ZJAWISKA ZANIŻANIA CELÓW W PROCESIE BUDŻETOWANIA

Krzysztof Kluza

Wprowadzenie

Proces formułowania celów oraz przyporządkowywania ich pracownikom poszczególnych szczebli przedsiębiorstwa stanowi istotny element zarządzania organizacją. Odbywa się on zazwyczaj cyklicznie, w okresach planowania rocznego i wieloletniego, zwanego potocznie budżetowaniem. Jego znaczenie rośnie wraz ze wzrostem wielkości organizacji oraz stopniem jej złożoności, na skutek rosnących dysproporcji w posiadanej wiedzy pomiędzy różnymi szczeblami zarządczymi i działami w organizacji. W niewłaściwy sposób opracowane cele bądź o nieadekwatnym poziomie ambitności zamiast wspierać rozwój organizacji, mogą bowiem stać się kontrproduktywne. Istotne dla właścicieli jest więc opracowanie mechanizmów, które wpływają na ujawnianie przez kadrę kierowniczą oraz pracowników niższego szczebla realistycznych poziomów celów w procesie budżetowania, a następnie umożliwiają wprowadzenie ich do systemów motywacyjnych (Locke, Latham 2002).

Niniejsze opracowanie poświęcone jest problematyce formułowania celów w przedsiębiorstwie w ramach procesu budżetowego, tak aby eliminować zjawisko określane jako *sandbagging*. Zjawisko to polega na tym, iż pracownicy ulegają pokusie negocjacji zaniżonych celów do swoich bu-

dżetów, aby później przy niższym wysiłku uzyskać ponadproporcjonalnie wysokie premie. W konsekwencji prowadzi ono do spadku efektywności całego przedsiębiorstwa.

W artykule zaproponowano autorski mechanizm, który zmniejsza podatność organizacji na przyjmowanie do systemów motywacyjnych przedsiębiorstwa (np. w ramach rocznego planu rzeczowo-finansowego) zaniżonych bądź nierealistycznych celów. Przedstawiona koncepcja została wypracowana w oparciu o przegląd literatury przedmiotu oraz wieloletnie doświadczenie zawodowe autora w zarządzaniu obszarami finansów i strategii w instytucjach finansowych i przedsiębiorstwach produkcyjnych. Przedstawiona koncepcja została zastosowana w praktyce w dużym przedsiębiorstwie.

Budżetowanie a proces formułowania celów

Organizacje uzyskują wymierne korzyści dzięki posiadaniu prawidłowo opracowanych budżetów, systemów motywacyjnych opartych o cele budżetowe, a także dzięki sprawnej realizacji samego procesu budżetowania.

Korzyści, jakie przedsiębiorstwo osiąga dzięki temu, że posiada właściwie opracowany budżet, są szeroko opisane w literaturze (Nowak, 2010; Libby, Lindsay, 2010; Uyar, Bilgin, 2011). Z perspektywy 'strategicznej' dzięki budżetowi realizowane są m.in. takie funkcje zarządcze, jak: zdefiniowanie priorytetów oraz określenie celów w ujęciu liczbowym, dokonanie alokacji zasobów organizacji zgodnie z ustalonymi priorytetami oraz zapewnienie koordynacji i spójnego kierunku działań pomiędzy bieżącą działalnością operacyjną i portfelem inicjatyw strategicznych. Z perspektywy 'operacyjnej' i rocznego horyzontu planowania budżet umożliwia prowadzenie kontroli wydatków i poprawę efektywności działań, pomaga w dekompozycji celów rocznych na krótkoterminowe plany, przyporządkowuje odpowiedzialność za cele do właścicieli poszczególnych części budżetu oraz umożliwia alokację zasobów operacyjnych. Budżet jest również użytecznym narzędziem w konstrukcji systemów motywacyjnych dla kadry menedżerskiej i podległych jej pracowników, a także służy do monitorowania i końcowej oceny wyników ich pracy.

Badania wskazują na występowanie korzyści również z samego przeprowadzania procesu budżetowania w przedsiębiorstwie. W szczególności dzięki niemu powstaje platforma służąca do komunikowania i konfrontowania oczekiwań, historycznych wyników i celów między wszystkimi szczeblami w organizacji oraz pomiędzy poszczególnymi jej działami. Dzięki temu zarówno zmniejszana jest asymetria informacji w danym podmiocie, jak i zwiększane jest zaangażowanie pracowników dzięki poprawie ich partycypacji i zrozumienia celów przedsiębiorstwa (Joshi i in., 2003).

Jednakże, w trakcie realizacji procesu budżetowego wystąpić może wiele błędów i nieefektywności, które mogą spowodować, że w końcowym rezultacie proces ten stanie się kontraproduktywny dla organizacji. Główne problemy wiążące się ze stosowaniem budżetów są przedstawione m.in. w pracach następujących autorów: A. Neely i in. (2001, s. 6–9), S.C. Hansen i in. (2003), T.R. Libby, M. Lindsay (2010), Ż. Pietrzak (2013, s. 260–262). W szczególności przygotowanie budżetu i raportowanie jego wykonania może być bardzo pracochłonne i czasochłonne, występuje manipulacja doborem i wysokością celów przez menedżerów, którzy maksymalizują własne korzyści, a nie korzyści organizacji oraz brak jest elastyczności w modyfikacji przydziału zasobów w zatwierdzonym budżecie, co utrudnia reakcję na zmiany w otoczeniu.

W ostatnich latach najbardziej znana krytyka stosowania tradycyjnych budżetów została przeprowadzona przez J. Hope i R. Fräsera (2003). Autorzy ci wskazują m.in. na problem ustalania sztywnych wartości celów w ramach budżetu (np. zysk, koszty, ROE), a następnie tworzenie systemów motywacyjnych z zachętami do przekroczenia tych celów. W efekcie takie systemy same dostarczają zachęt do manipulacji poziomami celów przez menedżerów (*corporate gaming*) bądź do zachowań niezgodnych z prawem (zob. przykłady w publikacji M.C. Jensena (2003, s. 383)).

Jako odpowiedź na te problemy J. Hope i R. Fraser (2003) proponują zastosowanie koncepcji *Beyond budgeting*, a jej aktualny opis prezentuje M. Kowalewski (2015). W skrócie,

koncepcja ta postuluje przejście na cele względne oparte np. o benchmarki i udziały rynkowe oraz ocenę wykonania celów w ramach uznaniowych przeglądów dokonywanych przez reprezentantów różnych części organizacji. Choć podejście proponowane przez J. Hope i R. Fräsera (2003) skutecznie eliminuje niepewność wynikającą ze zmian otoczenia rynkowego przy rozliczaniu celów, to w ograniczonym stopniu jest skuteczną odpowiedzią na problemy związane z asymetrią informacji pomiędzy wyższym kierownictwem a pozostałymi pracownikami.

Badania firmy Deloitte (Horton i in., 2014) potwierdzają, że proces budżetowy silnie absorbuje zasoby przedsiębiorstw oraz często nie przynosi pożądanych rezultatów w motywowaniu pracowników do rozwoju działalności. Pracownicy oceniani za realizację celów zapisanych w budżecie decydują się na negocjowanie dla siebie zaniżonych celów budżetowych, tak aby przy niezmiennym lub wręcz niższym wysiłku uzyskać ponadproporcjonalnie wysokie premie (tzw. *sandbagging*). Paradoksalnie, podmioty z wysoką kulturą negocjacji i otwartością na wymianę poglądów, co jest oceniane jako korzystny model przez zwolenników teorii partycypacji w budżetowaniu (Raghunandan i in., 2012; Locke, Latham, 2002) – popadają tu w pułapkę zaniżania planowanych przychodów lub zawiązania planowanych kosztów, co w efekcie hamuje rozwój tych podmiotów.

Na analogiczne ryzyko wskazuje firma IBM w opracowaniach dotyczących najlepszych praktyk budżetowych. Podkreślony jest tu dodatkowo wpływ na pracowników historycznych doświadczeń odnośnie do rozliczania celów budżetowych. Jeśli przeszłość nauczyła ich, że budżet zapewne ponownie dostarczy przy rozliczeniu powodów do wstydu i upokorzeń, to pracownicy proces jego tworzenia zaczynają traktować jako grę z pracodawcą i swoimi współpracownikami, której celem jest uzyskanie jak najniższych celów na nadchodzący rok. Silniejszy *sandbagging* daje gwarancję, iż w ciągu roku uda się ukryć nieefektywności w swym działaniu, a nawet uzyskać dodatkową premię (IBM, 2009).

Corporate gaming nie zawsze jest następstwem nieetycznych postaw menedżerów. Czasem to efekt awersji do ryzyka u uczciwych menedżerów. Wyraża się ona z przekonaniem, iż odpowiedzialny menedżer nie obiecuje za wiele, żeby nie rozczarować później przełożonych. Zasada „*to underpromise and overdeliver*” pomimo dobrych intencji przynosi jednak negatywne skutki dla rozwoju przedsiębiorstwa, zbliżone do efektów *sandbaggingu*.

W wielu przypadkach kierownictwo bądź właściciel organizacji są świadomi ryzyka wystąpienia procesu zaniżania celów i starają się temu przeciwdziałać poprzez narzucanie ambitnych celów i ich twardą negocjację w trakcie procesu budżetowania. Zazwyczaj jednak kierownictwo nie ma wiedzy, jaka jest skala *sandbaggingu* w przedsiębiorstwie, co może doprowadzić do narzucania zbyt ambitnych celów. W dłuższym okresie stanowi to przeszkodę dla rozwoju przedsiębiorstwa, gdyż systematyczny brak możliwości realizacji celów i uzyskania premii przez rzetelnie pracujących pracowników skutkuje ich demotywacją i odejściami z pracy. Dotyczy to szczególnie najlepszych pracowników, którzy stosunkowo łatwo mogą znaleźć zatrudnienie w innym podmiocie.

Pomimo opisanych powyżej problemów związanych ze stosowaniem budżetów m.in. w procesie wyznaczania celów, żadna licząca się organizacja nie decyduje się na rezygnację z procesu budżetowego. Prowadzenie działalności bez ustrukturyzowanego planu rzeczowo-finansowego generuje zbyt wiele ryzyk m.in. związanych z niekontrolowanym wzrostem kosztów lub zatarciem się odpowiedzialności i obszarów kompetencji decyzyjnych u menedżerów. Badania potwierdzają, że budżetowanie jest tu powszechnie wykorzystywane, nawet jeśli ma status zła koniecznego (Libby, Lindsay, 2010; Rodríguez Rivero, 2013).

Eliminacja sandbaggingu

- podstawowa koncepcja

Poniżej przedstawiona jest logika proponowanej koncepcji na uproszczonym przykładzie organizacji wprowadzającej tylko jeden cel do systemu motywacyjnego szefów poszczególnych jednostek. Typowym celem do realizacji dla komórki, która jest centrum zysków, może być np. wielkość marży na sprzedaży, EBIT bądź zysk netto. Proponowany system premiowania oparty jest na iloczynnie trzech parametrów, określających oprócz poziomu realizacji planu i powiązanych z nim stawek wynagrodzenia, także skalę ambitności przyjętych do planu celów. Istotą postulowanego rozwiązania jest określenie *ex ante* poziomu ambitności celów, czyli już na etapie zatwierdzania planu. Formuła dla określania premii (np. rocznej) B ma wówczas postać:

$$B = a \cdot p \cdot g \quad (1)$$

gdzie:

a – miara ambitności planu,

p – poziom wykonania planu,

g – stawki wynagrodzenia przyznawane za określone wykonanie planu (*bonus grades*).

Wartości poszczególnych parametrów odczytywane są z przyporządkowanych im macierzy. Typowa macierz dla parametrów a i g jest dwuwymiarowa, a dla parametru p jednowymiarowa.

Parametr a , czyli miara ambitności planu, jest kluczowy, aby uniknąć problemu z zaniżaniem celów rocznych. Jego wprowadzenie pozwala na połączenie oczekiwań wyższego kierownictwa (podejście *top-down*) z bardzo precyzyjną ich oceną i subiektywną decyzją menedżerów, na jaki poziom celów chcą się zdecydować na nadchodzący okres (podejście *bottom-up*). Poprawnie określony zakres parametrów ambitności powinien wynikać z minimum dwuwymiarowej macierzy, tzn. różnicować ambitność w zależności od wielkości lub dojrzałości danego biznesu – przykładową ilustrację zawiera tabela 1. Jeżeli ambitność celów mierzona jest dynamiką zmian, to wówczas w sposób oczywisty wysokie dynamiki łatwo są osiągalne dla nowych jednostek, o historycznie małej skali działania, a trudnoosiągalne dla największych działów. W przypadku mierzenia ambitności przyrostami wielkości nominalnych jest zaś odwrotnie. Przykładowo dla działu, który generuje 100 mln zł przychodu ze sprzedaży, cel przyrostu o 2 mln zł zazwyczaj nie stanowi trudności, natomiast dla nowego działu ze sprzedażą np. 0,5 mln zł przyrost w ciągu roku o 2 mln zł może być zupełnie nieosiągalny.

Należy podkreślić, że w przedstawionym w tabeli 1 przykładzie wielkości parametru a nie zmieniają się w sposób liniowy. W przeciwieństwie do przedstawionych przez M.C. Jensena (2003) postulatów stosowania systemów motywacyjnych wyłącznie o charakterze liniowym i ciągłym, autor niniejszej publikacji uważa, iż w wielu sytuacjach nieliniowy sposób ustalania i rozliczania celów jest pożądany. Przykładowo cele związane z dyscypliną kosztową powinny być premiowane w sposób asymetryczny, tzn. silniej karać za przekroczenie kosztów niż nagradzać za ich ograniczenie, aby uniknąć sytuacji silnych cięć kosztów szkodliwych dla rozwoju działalności w długim okresie, a maksymalizujących premię danego menedżera w rocznym horyzoncie czasu.

Drugim komponentem proponowanego systemu jest parametr oceny realizacji celów przyjętych do planu (p). Obliczany jest on po zakończeniu okresu, na który zostały wyznaczone cele. Jest to typowy komponent wszystkich systemów motywacyjnych. Projektując system motywacyjny, należy zauważyć, że prosta liniowa ocena wykonania planu zazwyczaj nie jest właściwa (np. 40% realizacji planu = oce-

Tabela 1. Macierz określająca wysokość współczynnika ambitności planu (a)

dynamika planu zysku na sprzedaży (na okres t): zysk na sprzedaży w okresie $t-1$:	poniżej 5%	<-5%; 0%)	<0%; 5%)	<5%; 15%)	<15%; 30%)	od 30%
poniżej 5 mln zł	0	0	0	0,1 → 0,2	0,4 → 0,6	0,8
<5; 10)	0	0	0,1 → 0,2	0,4 → 0,6	0,7 → 0,9	1,0
<10; 20)	0	0	0,2 → 0,4	0,6 → 0,8	1,0 → 1,2	1,3
<20; 50)	0	0,2 → 0,4	0,5 → 0,7	0,8 → 1,0	1,2 → 1,4	1,5
od 50 mln zł	0,1 → 0,2	0,3 → 0,5	0,6 → 0,9	1,0 → 1,2	1,4 → 1,6	1,7

Uwaga: przykładowo zapis '0,1 → 0,2' dla drugiego wiersza i trzeciej kolumny macierzy oznacza, że jeśli menedżer zadeklaruje 0% dynamikę wzrostu, to otrzyma współczynnik ambitności $a = 0,1$, jeśli zadeklaruje 5% dynamikę wzrostu, to uzyska $a = 0,2$ natomiast dla wartości pośrednich pomiędzy 0% i 5% wartość współczynnika a zostanie wyliczona proporcjonalnie w przedziale między 0,1 i 0,2

Źródło: opracowanie własne

na na 40%; 160% realizacji planu = ocena na 160%), gdyż wówczas, biorąc pod uwagę korzystniejsze współczynniki ambitości dla agresywnych planów, zachęcałoby to do konstrukcji bardzo optymistycznych, wręcz nierealistycznych planów. Generalnie wskazana jest ocena skokowo-liniowa posiadająca dwie cechy:

- wprowadzenie obszaru niepremiowanego za niską realizację planu – eliminuje to nierealistyczne planowanie w celu uzyskania wysokich współczynników ambitości,
- wprowadzenie stałego, maksymalnego współczynnika premii dla realizacji planu przekraczającej określony poziom (np. 150%), tak aby zniechęcić do asekuracyjnego planowania, które w skrajnych przypadkach dużych przekroczeń mogłoby dać wyższe premie, pomimo niskiego współczynnika ambitości.

Przedziały oceny realizacji planu zależą od charakteru celu, który jest oceniany. W przypadku działającego już i względnie stabilnego biznesu poziom przyznania premii zaczyna się od minimum 75% realizacji planu. Znaczenie ma tu wiele czynników. Przykładowo, jeśli dany biznes składa się z transakcji wieloletnich, to wówczas plan powinien być nałożony np. na uzyskanie wyniku wyłącznie z nowych klientów lub na przyrost wyniku pomiędzy latami.

Trzecim komponentem proponowanego systemu są stawki przyznawane za realizację określonego poziomu planu (g). Co do zasady komponent ten może przybrać jedną z dwóch form – przyznania konkretnych kwot pieniężnych za osiągnięcie danych celów (wariant przedstawiony w tabeli 2) lub powiązanie kwot jako odsetka rocznego wynagrodzenia stałego danego pracownika. Jeśli g jest wyrażone w sposób względny, jako odsetek wynagrodzenia menedżera, to prawa strona formuły (1) powinna zostać dodatkowo pomnożona przez indywidualny poziom wynagrodzenia danego menedżera.

Przy parametrze g można również wprowadzić dodatkowe rozróżnienie na wielkość zarządzanego biznesu, powiązać wysokość premii z wartością wytworzoną dla przedsiębiorstwa (odpowiednik udziału w zyskach), a także premiovac za przyrosty marży lub wyniku, a nie ich poziom absolutny. Przykład macierzy stawek wynagrodzenia zawiera tabela 2.

Należy zauważyć, iż zbyt niskie przyjęcie maksymalnej wartości dla parametru g powoduje zachętę do przesuwania transakcji na późniejszy okres przez tych, którzy już osiągnęli maksymalny pułap swojego celu. Z tego powodu należy albo zaprojektować szeroki zakres na przekroczenie celów dla parametru p , albo dla parametru g . Analogicznie, w przypadku menedżerów zagrożonych niską realizacją planu nielinio-wość systemu oceny zachęca ich do przekwalifikowywania transakcji na wcześniejszy okres (tzw. *backdating*).

Dopasowanie parametrów modelu do specyfiki przedsiębiorstwa

Szereg czynników w organizacji ma wpływ na to, jaką wysokość parametrów a , p i g należy przyjąć do przedstawionego w niniejszym artykule systemu. Zależą one m.in. od:

- skali zaniżania celów

W sytuacji gdy istnieją historyczne dowody na występowanie *sandbaggingu* (np. plany są stosunkowo mało ambitne, a przy tym systematycznie przekraczane), należy odpowiednio zmodyfikować parametr a . W szczególności należy podnieść korzyść z ambitnego planowania oraz przypisać niskie wartości współczynnika za zachowawcze planowanie. Można również wprowadzić niską tolerancję na odchylenia parametru wykonania planu p – zarówno w przypadku jego przekroczeń, jak i zbyt niskiej realizacji.

- agresywności planów i oczekiwań właścicieli

Poziom agresywności oczekiwań stanowi istotne uwarunkowanie systemów motywacyjnych. Niniejszy model z łatwością jest do niego dostosowywalny, przede wszystkim poprzez zmniejszanie zróżnicowania parametru a przy niskim poziomie agresywności oczekiwań lub poprzez jego zwiększanie w przeciwnej sytuacji.

- upowszechnienia kultury silnego wynagradzania za wyniki

Niezależnie od poziomu agresywności oczekiwań organizacja może mieć różną skłonność do stosowania zmiennych komponentów wynagrodzenia. Dopasowanie modelu odbywa się przede wszystkim poprzez modyfikację parametru g , który będzie przyjmował niskie wartości w przypadku

Tabela 2. Przykładowe stawki wynagrodzenia (g) przyznawane za osiągnięcie określonych poziomów celu z budżetu; wartości w tys. zł

przyrost zysku na sprzedaży w okresie t : zysk na sprzedaży w okresie $t-1$:	poniżej - 2,0 mln zł	<-2,0; 0) mln zł	<0; 2,0) mln zł	<2,0; 4,0) mln zł	<4,0; 6,0) mln zł	od 6 mln zł
poniżej 5 mln zł	0	0	20 → 40	50 → 80	100 → 125	150
<5; 10)	0	0	20 → 40	50 → 80	100 → 125	150
<10; 20)	0	0	20 → 40	50 → 80	100 → 125	150
<20; 50)	0	0 → 15	15 → 30	40 → 60	80 → 100	150
od 50 mln zł	0	0 → 15	15 → 30	40 → 60	80 → 100	150

Uwaga: przykładowo zapis '50 → 80' dla drugiego wiersza i czwartej kolumny macierzy oznacza, że jeśli menedżer uzyska przyrost zysku na sprzedaży o 2 mln zł w roku t , to jego współczynnik g wyniesie 50 tys. zł, jeśli uzyska przyrost 4 mln zł, to $g = 80$ tys. zł, natomiast dla wartości pośrednich pomiędzy 2 mln zł i 4 mln zł wartość współczynnika g zostanie wyliczona proporcjonalnie w przedziale między 50 i 80 tys. zł

Źródło: opracowanie własne



jednostek, gdzie wynagrodzenie zmienne stanowi niewielką część całkowitego wynagrodzenia oraz wysokie wartości w jednostkach, gdzie wynagrodzenie zmienne dominuje w całkowitym wynagrodzeniu.

- potrzeby eliminacji niepożądanych zachowań lub budżetów

Właściwie opracowany system motywacyjny to również taki, który wspiera już sam proces budżetowy. Po przez wprowadzenie macierzy dla parametru a oraz dla parametru g w proponowanym modelu można bez trudu określić menedżerom, jakiego rodzaju propozycje celów są niepożądane. Zawiera je zazwyczaj lewa kolumna macierzy, gdzie dla określonych wartości z planu i/lub jego wykonania parametr a i/lub g ma przyporządkowaną wartość 0.

- etapu rozwoju przedsiębiorstwa lub jego wybranego działu

Proponowany system jest w pełni dostosowany do tego zagadnienia poprzez wprowadzenie wielowymiarowości ocen dla parametrów a i g – każda z tabel może posiadać kilka wierszy, zawierających różne wartości parametrów w zależności od poziomu rozwoju bądź wielkości danej jednostki w przedsiębiorstwie.

Wartości dla poszczególnych parametrów z tabel 1 i 2 należy systematycznie monitorować w cyklu rocznym lub kwartalnym (jeśli cele są kwartalne), czy nie są zbyt agresywne lub łagodne i odpowiednio je modyfikować. Dzięki temu system stopniowo konverguje do optymalnych wartości parametrów. Przykładowo, jeśli po starcie systemu menedżerowie decydują się zawsze na warianty bezpieczne i potem je przekraczają, to należy zwiększyć kary ze niewybranie wariantów agresywniejszych lub poprawić wysokość nagród za nie. Jeśli wyniki pokazują natomiast, że menedżerowie zdecydowali się w dużym stopniu na warianty agresywne, a następnie ich nie realizują, to oznacza to, iż system może zbyt mocno zachęcać do ambitnego planowania i to w dwojaki sposób – poprzez zbyt małe kary, jeśli się pomyli, lub zbyt wysoką wartość oczekiwaną przyszłych nagród (ważoną ryzykiem niepowodzenia), która zachęca do ryzykowania wysokich celów, nawet jeśli jest niska szansa ich realizacji.

Proponowany system ma więc zdolność do samouczenia się. Co istotne, jego dostosowania wynikają nie ze zmiany oczekiwań kierownictwa organizacji, tylko z obserwacji zachowań i osiąganych wyników przez pracowników niższego szczebla.

Konstrukcja modelu w przypadku występowaniu wielu celów

Przestawione powyżej rozwiązanie można dostosować do bardziej złożonego procesu budżetowania i okoliczności strategicznych. W szczególności dotyczy to typowej sytuacji, gdy dany menedżer lub dział otrzymują więcej niż jeden cel roczny. Zazwyczaj celów finansowych i efektywnościowych jest kilka – należą do nich między innymi: wielkość EBIT, marża na sprzedaży, przepływy pieniężne z działalności operacyjnej, zysk netto oraz wskaźniki, jak np. koszty do dochodów, jakość portfela należności itp. Wówczas formuła wyliczenia premii dla danego menedżera przyjmuje poniższą postać:

$$B = \sum_{i=1}^n w_i a_i p_i g_i \quad (2)$$

gdzie:

i = indeks kolejnego celu; łącznie jest od 1 do n celów,
 w = waga przypisana do i -tego celu.

Pozostałe parametry zgodnie z opisem przy wzorze (1).

Typowa wartość dla n nie przekracza 10. Suma wag w_i powinna wynosić 1 dla czytelności systemu motywacyjnego, choć nie jest to warunek niezbędny.

Zaleca się, aby w systemie motywacyjnym oddzielić cele finansowe i efektywnościowe od celów wynikających z realizacji portfela projektów i innych inicjatyw strategicznych. Te drugie powinny być definiowane głównie w oparciu o kamienie milowe przeprowadzanej zmiany lub pokrewne praktyki zarządzania projektami i nie powinny zależeć od ambitności lub innych aspiracji zespołu projektowego bądź kierownictwa organizacji. Zazwyczaj cele te są oceniane oddzielnie w ramach zarządzania przez cele. Stosowana jest też czasem praktyka, szczególnie w przypadku menedżerów, którzy głównie posiadają zadania projektowe, że realizacja tych celów może stanowić warunek konieczny do uruchomienia premii związanej z celami finansowymi.

Podsumowanie

Organizacje biznesowe mierzą się nieustannie z problemem mocodawcy i podwładnego (*principal and agent*). Występuje on również w ramach procesów budżetowych w przedsiębiorstwie, kiedy to pojawiają się zachęty dla pracowników do ukrywania informacji o faktycznych możliwościach rozwoju biznesu i do negocjowania jak najniższych celów (*sandbagging*), tak aby maksymalizować poziom uzyskiwanych przez nich premii przy możliwie niskim włożonym wysiłku. Zarazem w procesie budżetowym występuje też zachęta dla kierownictwa przedsiębiorstwa do narzucania pracownikom bardzo ambitnych celów, trudności osiągalnych nawet jeśli teoretycznie wysoko nagradzanych w systemie premiowym w przypadku ich realizacji. Oba te zjawiska są szkodliwe i skutkują w kilkuletnim horyzoncie czasu wolniejszym rozwojem organizacji oraz wyższymi zmiennymi kosztami wynagrodzeń lub frustracją pracowników i ich zwiększoną rotacją. Problem ten narasta wraz ze wzrostem wielkości i złożoności organizacji ze względu na rosnącą asymetrię w posiadanej wiedzy i utrudnioną komunikację pomiędzy poszczególnymi szczeblami zarządzania.

Niniejszy tekst przedstawia konstrukcję systemu motywacyjnego, która wprowadza mechanizm neutralizujący, na początkowym etapie wdrożenia, wspomniane wyżej negatywne zjawiska. Jego istotą jest wprowadzenie do mechanizmu premiowania parametru ambitności i powiązanie wypłacanych premii nie tylko od osiągniętych wyników, ale też od *ex ante* zadeklarowanych aspiracji menedżera. W oparciu o ogólną macierz z wytycznymi najwyższego kierownictwa menedżer ustala, na jaki poziom celów się zdecyduje, mając świadomość, że zbyt duża zachowawczość zmniejsza wysokość jego premii lub całkowicie go jej pozbawia. Optymalną strategią, jaką powinien przyjąć menedżer, jest zgłaszanie celu na poziomie zgodnym z jego prawdziwymi możliwościami, o ile oczywiście współczynniki macierzy ambitności nie premiują

dotatkowo agresywności lub, odwrotnie, zachowawczości przy ustalaniu celów.

Niniejszy system, po wprowadzeniu w przedsiębiorstwie, należy regularnie przeglądać pod kątem jego parametrów, tak aby uniknąć sytuacji, iż jego uczestnicy regularnie uzyskują zbyt niskie lub zbyt wysokie poziomy realizacji planu. Jego dodatkową zaletą jest to, iż zachęca menedżerów do ujawniania ich prawdziwych preferencji, przez co prowadzi również do samouczenia się jego wszystkich uczestników. W przypadku gdy dany menedżer widzi, że wciąż zbyt zaniża swoje cele (np. z wrodzonej zachowawczości), to docelowo sam wyeliminuje takie zachowanie, gdyż racjonalność nakaze mu maksymalizować swą korzyść. W najgorszym razie, jeśli *sandbagging* będzie się utrzymywał oraz zarówno pracownicy, jak i wyższe kierownictwo będą z uporem (nieracjonalnym) obstawać przy niezmiennych parametrach systemu, to poskutkuje on zmniejszeniem kosztów w przedsiębiorstwie – nastąpią oszczędności w wypłacanych premiach w stosunku do wariantu bez wprowadzenia tego systemu.

Zaletą opisanego rozwiązania jest jego uniwersalność. Może mieć ono zastosowanie do różnego rodzaju działań przedsiębiorstwa i zawierać nie tylko cele finansowe, ale również rynkowe, mierniki efektywnościowe itp. Model może być stosowany zarówno do celów kwartalnych, rocznych, jak i planowania wieloletniego. W przypadku komórek o charakterze centrów zysku stosowanie tego systemu warto połączyć z rozliczaniem celów na bazie wpływu gotówki, a nie fakturowanej sprzedaży. Umożliwi to uniknięcie większości problemów i nieprawidłowości, jakie występują w dużych organizacjach przy ustalaniu i rozliczaniu celów budżetowych.

dr Krzysztof Kluza
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
Kolegium Analiz Ekonomicznych
 e-mail: kkluzasgh.waw.pl

Bibliografia

- [1] Hansen S.C., Otley D.T., Van der Stede W.A. (2003), *Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective*, „Journal of Management Accounting Research” Vol. 15, No. 1, pp. 95–116.
- [2] Hope J., Fraser R. (2003), *Who Needs Budgets?* „Harvard Business Review”, Vol. 81, No. 2, pp. 108–115.
- [3] Horton R., Searles P., Stone K. (2014), *Integrated Performance Management*, Deloitte LLP.
- [4] IBM (2009), *Best-practice Budgeting*, IBM White Paper, IBM Canada, July.
- [5] Jensen M.C. (2003), *Paying People to Lie: The Truth about the Budgeting Process*, „European Financial Management”, Vol. 9, No. 3, pp. 379–406.
- [6] Joshi P.L., Al-Mudhaki J., Bremser W. (2003), *Corporate Budget Planning, Control and Performance Evaluation in Bahrain*, „Managerial Auditing Journal”, Vol. 18, No. 9, pp. 737–750.
- [7] Kowalewski M. (2015), *Koncepcja beyond budgeting jako alternatywa dla tradycyjnego budżetowania*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Nr 854, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, Nr 73, s. 113–121.
- [8] Libby T.R., Lindsay M. (2010), *Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice*, „Management Accounting Research”, Vol. 21, No. 1, pp. 56–75.
- [9] Locke E.A., Latham G.P. (2002), *Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation*, „American Psychologist”, Vol. 57, No. 9, pp. 705–717.
- [10] Neely A., Sutcliffe M.R., Heyns H.R. (2001), *Driving Value through Strategic Planning and Budgeting*, Accenture, New York.
- [11] Nowak E. (2010), *Podstawy budżetowania w przedsiębiorstwie*, [w]: E. Nowak, B. Nita (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Organizacja, procedury, zastosowanie*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa, s. 33–57.
- [12] Pietrzak Ż. (2013), *Wykorzystanie budżetowania do zarządzania przedsiębiorstwami w świetle dylematów ich funkcjonowania i rozwoju*, „Zarządzanie i Finanse”, Vol. 11, Nr 1, cz. 2, s. 253–268.
- [13] Raghunandan M., Ramgulum 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”, Vol. 3, No. 14, pp. 110–117.
- [14] Rodríguez Rivero E.J. (2013), *In which Direction is Budgeting Moving? A Report in Large Firms of Spain*, „Contaduría y Administración”, No. 58(4), pp. 59–93.
- [15] Uyar A., Bilgin N. (2011), *Budgeting Practices in the Turkish Hospitality Industry: An Exploratory Survey in the Antalya Region*, „International Journal of Hospitality Management”, No. 30, pp. 398–408.

A Model for the Elimination of Goal Understating in the Budgeting Process

Summary

Several inefficiencies emerge during the budgeting process in companies. Their negative impact grows along with the size of the company. One of the common phenomenon is the hiding by the employees information regarding the real possibilities of business development in order to negotiate the lowest possible goals for their incentive systems. This directly hinders the development of the company or increases its operating costs. In this paper, we present a model which prevents the occurrence of understating goals in the planning process due to introduction of the *ex ante* determined ambitiousness parameter. An accurate choice of parameters regarding the ambitiousness factor, the evaluation of plan execution and the bonus grades for variable remuneration mean that the best strategy for employees is to report for the budget goals that are accordant with their actual ability to put them in practice.

Keywords

budgeting process, goal setting, motivation systems, understating goals