

## PLANSKO KONTROLNI PROCES U PREDUZEĆU, KORISNOST I MOGUĆI PROBLEMI (PRETNJE) PRILIKOM NJEGOVE PROMENE

Dragan Božić\*

*Sažetak:* Uloga planiranja (budžetiranja) kao upravljačke aktivnosti u preduzeću može se u potpunosti sagledati samo u kontekstu celokupnog plansko-kontrolnog procesa (PKP). U radu je učinjen napor da se identifikuju koristi od primene i razvijanja plansko-kontrolnog procesa i prepoznaju osnovni problemi (upravljački izazovi) sa kojima se suočavaju preduzeća u zemljama tržišne privrede.

*Ključne reči:* plansko-kontrolni proces, budžetiranje, profitni plan, kontrola, upravljačke funkcije.

*Abstract:* The role of planning (budgeting) as a company managing activity can only be seen, in its totality, in the context of the whole planning and control process (PCP). The article deals with the identification of the benefits of the application and development of the planning and control process and the recognition of the main problems (management challenges) faced by companies in the countries with market economy.

*Key words:* profit planning and control process, budgeting, profit plan, controlling, management function.

### Plansko-kontrolni proces u preduzeću

Planiranje kao upravljačka aktivnost obezbeđuje da preduzeće bude ciljno orijentisana poslovna celina sa krajnjim ciljem da se olakša i učini izvesnijim ostvarivanje ciljeva preduzeća. Planiranje (budžetiranje) kao upravljačka aktivnost razmatra se kao upravljačko-računovodstveni instrument, gde upravljačko računovodstvo predstavlja metodološku, informacionu i infrastrukturnu osnovu za njegovo sprovođenje. Uobičajeno se pravi razlika između kratkoročnog planiranja, koje se vezuje za period do godinu dana, i dugoročnog planiranja, koje obuhvata period duži od godinu dana, najčešće period od tri do pet godina. Kratkoročno planiranje poistovećuje se sa operativnim, a dugoročno sa strateškim planiranjem. Proces dugoročnog (strateškog) i kratkoročnog (operativnog) planiranja mora se posmatrati kao sastavni deo plansko-kontrolnog procesa u preduzeću (PKP).

Celovit plansko-kontrolni proces u preduzeću može se prikazati na sledeći način:

1. Identifikacija i razvoj spoljnih varijabli
2. Definisavanje opštih ciljeva
3. Postavljanje specifičnih ciljeva
4. Razvijanje i izbor strategijskih opcija
5. Razvijanje i procena profitnih planova
6. Strateški (dugoročni) profitni plan (budžet)
7. Operativni (kratkoročni) profitni plan (budžet)
8. Implementacija profitnih planova
9. Merenje performansi
10. Izveštavanje o ostvarenjima
11. Poređenje planiranog sa ostvarenim
12. Korektivne akcije, feedback i replaniranje.

Aktivnosti od rednog broja 1 do 7 predstavljaju proces (fazu) dugoročnog i kratkoročnog planiranja, aktivnost implementacija profitnih planova (redni broj 8) predstavlja proces sprovođenja, dok aktivnosti od rednog broja 9 do 12 predstavljaju proces merenja i kontrole ostvarenja.

---

\* dr Dragan Božić, predavač, Visoka poslovna škola strukovnih studija, Novi Sad

Navedeni plansko–kontrolni proces tipično se ponavlja svake budžetske godine tj. ponavlja se na godišnjem nivou. Na taj način, svi osnovni koraci u plansko–kontrolnom procesu bili bi revidirani i procenjavani godišnje. Svrha je unaprediti svaku komponentu na bazi ocene menadžmenta i realnih očekivanja. Može se desiti da u određenoj budžetskoj godini, neke komponente, kao što su opšti ciljevi preduzeća, ne budu značajno promenjene, dok druge komponente mogu biti kompletno revidirane za predstojeću godinu. U svakom slučaju mora se prihvatiti (anticipirati) da bi korake od 3 do 7 trebalo ukupno iznova ustanoviti svake godine.

Identifikacija i razvoj spoljnih varijabli u okviru PKP procesa fokusira se na a) identifikaciju i b) razvoj efekata spoljnih varijabli. Identifikacija takođe uključuje odvojeno razmatranje varijabli koje se mogu kontrolisati, od onih koje se ne mogu kontrolisati. Računovodstveno planiranje mora se fokusirati na to kako upravljati varijablama koje se mogu kontrolisati, ali ono isto tako mora delovati i na varijable koje se ne mogu kontrolisati. Pri tome treba posebnu pažnju obratiti na relevantne varijable, pod kojima se podrazumevaju one koje će imati direktan i značajan uticaj na preduzeće. Za veliko preduzeće sa nacionalnim tržištem, relevantne varijable bi bile u širokom opsegu, dok bi se kod malih preduzeća one odnosile na regionalne i lokalne varijable koje deluju u okviru uskog okruženja preduzeća. Analiza i razvoj varijabli okruženja mora biti trajna aktivnost menadžmenta, koja mora uključiti sve izvršne menadžere.

Naročit značaj u okviru ove faze ima razmatranje trenutnih jačih i slabijih strana preduzeća. Neophodno je da planiranje počne sa realističnim razmatranjem trenutnog statusa proizvoda, usluga, prinosa na investicije, profita, novčanih tokova, raspoloživog kapitala, proizvodnih mogućnosti i kompetencija menadžera i radnika. Ova aktivnost u okviru PKP je uglavnom težak zadatak za mnoge menadžere, jer je nedostatke i neefikasnost teško identifikovati i objektivno proceniti od strane onih koji su uključeni u PKP. Opsežan PKP pristup bazira se na očekivanjima da će se ovi aspekti funkcionisanja preduzeća kritički analizirati i periodično procenjivati.

Svrha „faze ciljeva“ PKP je da prikaz širokih ciljeva dovede u fokus i da se pomeri iz polja opštih informacija na polje određenih informacija planiranja. Ona treba da obezbedi kako opisne, tako i kvantitativne ciljeve koji su određeni i merljivi. Najveći broj preduzeća, naročito velikih, svoje ciljeve postavlja u dva nivoa. Strategijski (opšti) ciljevi su pre opisni nego brojčani i imaju attribute „maksimalni“ „vodeći“ i sl. Razvoj opštih ciljeva preduzeća je u nadležnosti vodećeg menadžmenta. U sledećoj fazi dolazi do izoštravanja opštih u posebne (kratkoročne) ciljeve, što znači uvođenje vremenske dimenzije, njihovo kvantitativno izražavanje i definisanje subdifikovane odgovornosti.

Svrha razvijanja i izbora strategijskih opcija je da se pronađu najpovoljnije alternative za postizanje planiranih opštih i posebnih ciljeva. U razvoju osnovnih strategija za preduzeće, vodeći menadžment mora da se fokusira na identifikovanje kritičnih oblasti koje utiču na dugoročni uspeh preduzeća.

Prevođenje ciljeva i izabranih strategija odvija se u formi profitnih planova (budžeta). Strategijski (dugoročni) i taktični (kratkoročni) profitni planovi uglavnom se razvijaju istovremeno. Strategijski planovi su dugoročni, globalni, kvantitativni i pripremaju se na višim nivoima menadžmenta. Neretko, naročito u većim i složenijim preduzećima, strateško planiranje rezultira dugoročnim planovima, koji predstavljaju globalne projekcije očekivanih finansijskih performansi preduzeća. Ovakvi planovi sastavljaju se na nivou preduzeća i strateških poslovnih jedinica (SBU). U okviru taktičnog (kratkoročnog) planiranja operacionalizuju se aktivnosti sadržane u strategijskim planovima.

Operativno (kratkoročno) planiranje obuhvata:

1. Parcijane (podržavajuće) budžete (budžet prodaje, budžet proizvodnje, budžet nabavke, budžet troškova direktnog materijala, budžet troškova direktnog rada, budžet opštih troškova proizvodnje, budžet troškova prodatih proizvoda, budžet troškova prodaje, budžet troškova administracije, budžet troškova istraživanja i razvoja, budžet troškova finansiranja i operacionalizaciju kapitalnog budžeta) i
2. Master (glavni, svodni) budžet (projektovani bilans uspeha, projektovani bilans stanja, projektovani bilans novčanih tokova i projektovani izveštaj o tokovima kapitala).

Sprovođenje planova koji su razvijeni i odobreni u procesu planiranja uključuje menadžerske funkcije od vodećih do subordiniranih. Na taj način efikasno rukovođenje zahteva komunikaciju između nivoa upravljanja i razumevanje ciljeva, strategije i politike preduzeća od strane podređenih.

Na kraju, PKP završava se procesom merenja i kontrole performansi, koji obuhvata sledeće aktivnosti: merenje ostvarenja, izveštavanje o ostvarenjima, poređenje planiranog i ostvarenog, identifikovanje odstupanja od plana, prepoznavanje uzroka odstupanja i korektivne akcije, feedback i replaniranje. Konačno treba da postoji „follow-up predhodnih follow-up akcija“. Ova aktivnost mora se osmisliti tako da: 1. utvrdi efekte predhodnih korektivnih akcija i 2. obezbedi osnovu za unapređenje budućih procedura planiranja i kontrole.

### Argumenti u korist primene plansko–kontrolnog procesa

Glavni argumenti koji se iznose u cilju isticanja korisnosti opsežnog plansko–kontrolnog procesa su:

- Nameće pravovremeno razmatranje osnovne poslovne politike.
- Zahteva temeljnu i adekvatnu organizacionu strukturu preduzeća.
- Zahteva od menadžera na svim nivoima, od vrha na dole, da učestvuju u utvrđivanju ciljeva i profitnih planova.
- Zahteva od menadžera odeljenja da usaglašavaju planove sa planovima drugih odeljenja i na nivou celog preduzeća.
- Menadžment mora, pre svega, numerički da izrazi šta je neophodno za zadovoljavajući rezultat.
- Zahteva adekvatne i odgovarajuće računovodstvene podatke iz predhodnog perioda.
- Zahteva od menadžmenta da planira najekonomičniju upotrebu sirovina, kapitala i angažovanje radnika.
- Stvara na svim nivoima upravljanja naviku pravovremenog, opreznog i adekvatnog razmatranja svih relevantnih faktora pre nego što se donesu odluke.
- Smanjuje troškove putem povećanog obima kontrole, jer je potrebno manje supervizora.
- Oslobađa izvršne menadžere od mnogih svakodnevnih internih problema. Na taj način se obezbeđuje više vremena za planiranje i kreativno razmišljanje.
- Otklanja u mnogome dozu neizvesnosti koja postoji naročito među nižim nivoom menadžmenta, s obzirom na definisanu osnovnu politiku i ciljeve preduzeća.
- Jasno ukazuje na efikasnost i neefikasnost.
- Promoviše razumevanje problema među članovima menadžmenta preduzeća.
- Menadžment je prisiljen da obrati adekvatnu pažnju na efekat ukupnih uslova poslovanja.
- Zahteva i omogućuje periodičnu samostalnu analizu poslovanja preduzeća.
- Omogućuje i pomaže u dobijanju kredita od banaka, odnosno utvrđivanju kreditne sposobnosti.
- Bankarske institucije obično zahtevaju projekciju budućih novčanih priliva i odliva da bi odobrile veće zajmove.
- Proverava napredovanje ili pak nedovoljno napredovanje ka definisanim ciljevima preduzeća.
- Zahteva prepoznavanje i korektivne akcije (uključujući i nagrađivanje).
- Nagrađuje visoka ostvarenja (performanse) i nastoji da koriguje nepovoljna ostvarenja.
- Primorava menadžment da razmatra buduće trendove i uslove poslovanja.

### Mogući problemi (upravljački izazovi) kod primene plansko–kontrolnog procesa

Argumenti u korist plansko–kontrolnog procesa, navedeni u prethodnim diskusijama, ne znače da isti ne treba da bude razmatran sa gledišta njegove efikasnosti i ne treba smatrati da je koncept potpuno siguran ili da je oslobođen problema. U tom kontekstu može se prepoznati nekoliko problema sa kojima se suočavaju preduzeća.

- Teško je, ako ne i nemoguće, realno proceniti prihode i rashode preduzeća.
- Menadžeri nemaju interesa da se uključuju u sve projekcije i planove. Neformalni sistem komunikacija je bolji i on dobro funkcioniše.

- Ne mogu se realno napisati i razdeliti ciljevi, politika i smernice pre luzeća svim supervizorima.
- Budžetiranje zahteva od menadžmenta angažovanje previše vremena i konstantno revidiranje budžeta. Budžetiranje zahteva mnogo komunikacije i angažovanje sredstava.
- Na ovaj način menadžmentu se oduzima fleksibilnost.
- Stvaraju se sve vrste problema u ponašanju.
- Menadžment se dovodi u situaciju da su mu „vezane ruke“ i do sve veće kompleksnosti koja nije potrebna.
- PKP je suviše skup s obzirom na vreme koje stoji na raspolaganju menadžmentu.
- Menadžeri, supervizori i ostali zaposleni mrze budžete.

## Zaključak

Planiranje (budžetiranje) kao upravljačka aktivnost razmatra se kao upravljačko–računovodstveni instrument, gde upravljačko računovodstvo predstavlja metodološku, informacionu i infrastrukturnu osnovu za njegovo sprovođenje. Proces planiranja, kako dugoročnog (strateškog) tako i kratkoročnog (operativnog), mora se posmatrati kao sastavni deo plansko kontrolnog procesa u preduzeću (PKP). U okviru PKP treba definisati segmentirane faze (proces) koje on obuhvata, a sa tim u vezi upravljačke aktivnosti (planiranje, implementacija, kontrola) i primarnu odgovornost za sprovođenje svake od njih.

Planiranje (budžetiranje) kao upravljačka aktivnost u okviru PKP i opsežan PKP afirmisali su se kao moćno upravljačko sredstvo i s tim u vezi ističe se niz preimućstava (argumentata) u korist njegove primene.

Međutim, najšira primena PKP ne znači da je on oslobođen od određenih problema (upravljačkih izazova), koje treba identifikovati i razrešavati, a sve u cilju povećanja efikasnosti PKP. Na punu ozbiljnost u ovom smislu ukazuju brojni problemi, navedeni u ovom radu, sa kojima se danas suočavaju preduzeća u zemljama tržišne privrede.

## Literatura

- [1] Anthony, R., Govindarajan V. (2001) *Management Control Sistem*, McGraw-Hill Co., International Editions.
- [2] *Računovodstvo*, časopis za računovodstvo, reviziju i poslovne finansije, Beograd.
- [3] Stevanović, N., Malinić, D., Milićević, V. (2006) *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet Beograd, Beograd.
- [4] Welsch, G., Hilton, R., Gordon, P. (1988) *Budgeting: Profit Planning and Control*, Prentice Hall Inc. Englewood Cliffs, New Jersey.

## MATERIJALNOST I REVIZIJSKI RIZIK

Dejan Živkov\*

**Sažetak:** U poslovnom svetu revizija predstavlja preko potrebnu, a ponekad i neophodnu aktivnost. Na osnovu izveštaja revizora korisnici tog izveštaja donose odluke koje su bitne za buduće poslovanje i buduće poslovne odnose sa klijentom. Pitanje o dovoljnosti i adekvatnosti revizijskih dokaza nameće pitanje koje je suština revizorskog rada. Ovo pitanje se tiče mogućnosti razumnog uveravanja revizora da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne greške, odnosno u kojoj meri revizor može da garantuje da su finansijski izveštaji tačni i istiniti. Materijalnost i rizik revizije predstavljaju značajne smernice revizoru u toku vršenja procesa revizije. Oni predstavljaju najvažnija načela koja određuju revizoru obim potrebnih testova i količine vremena koje treba utrošiti da bi se finansijski izveštaji adekvatno pregledali. Da nema ocene materijalnosti i rizika, revizorov rad bi bio u značajnoj meri neodređen i konfuzan.

**Ključne reči:** razumno uveravanje, materijalnost, revizorski rizik

**Abstract:** In business world, auditing represent much needed, and sometimes even necessary activity. Based on auditor report users of that report bring their decisions, which are important for the future business and business relationship with client. The question about sufficiency and adequacy of audit proof impose issue, which is essential in auditor work. This issue concerns the possibility of reasonable assurance that finance reports don't contain materially significant mistakes, in other word that mean how auditor can guarantee that finance reports are correct. Materiality and auditor risk represent significant guidelines for auditor in process of audit. They represent the most important principals which determinate volume of test and amount of time which need to be spent in order to survey finance reports. Without materiality and risk, auditor work would be in significant measure indeterminate and confused.

**Key words:** reasonable assurance, materiality, auditor risk

### Uvod

Revizija predstavlja intelektualnu aktivnost koju može da obavlja samo ovlašćeno lice, odnosno revizor. Prema Zakonu o reviziji računovodstvenih iskaza revizija podrazumeva "ispitivanje i ocenu računovodstvenih izveštaja, kao i podataka i metoda u njihovom sastavljanju, i na toj osnovi davanje stručnog mišljenja o tome da li računovodstveni iskazi realno i objektivno odražavaju stanje sredstava kapitala i obaveza i rezultate poslovanja pravnog lica, odnosno da li su finansijski izveštaji sastavljeni u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima".<sup>1</sup>

"Drugim rečima revizija je sredstvo pomoću kojeg se jedno lice (najčešće akcionari) uverava od strane drugog lica u kvalitet, stanje i status nekog predmetnog stanja koje je ovo lice ispitivalo. Potreba za revizijom nastaje zbog toga što je prvo pomenuto lice u nedoumici ili sumnja u kvalitet relevantnog predmetnog stanja, a nije u mogućnosti da lično ukloni tu sumnju ili nedoumicu".<sup>2</sup> Menadžeri kompanija su osobe zadužene da prave finansijske izveštaje (bilans stanja, bilans uspeha, bilans tokova gotovine), a revizori su lica zadužena da daju nezavisnu i stručnu ocenu o ispravnosti pomenutih izveštaja.

Predmet revizije su informacije o poslovnim transakcijama i događajima koje su se desile u određenom vremenskom periodu, odnosno u tekućoj poslovnoj godini. Informacije koje su kvantifikovane mogu se verifikovati, dok informacije koje se ne mogu verifikovati nisu u domenu revizije.

U svojoj suštini revizija se sastoji od prikupljanja i vrednovanja dokaza koji revizoru omogućuju da proceni da li finansijski izveštaji odgovaraju ustanovljenim kriterijumima i međunarodnim standardima. Dokazi predstavljaju osnovu za izražavanje mišljenja revizora. Dokaze o stepenu saglasnosti između tvrdnji u finansijskom izveštaju i računovodstvenih standarda revizori nalaze u računovodstvenim dokumentima klijenta (fakture, ugovori, popisi, otpremnice, nalozi za plaćanje, prijemnice itd).

\* Dejan Živkov, saradnik u nastavi, Visoka poslovna škola strukovnih studija, Novi Sad

<sup>1</sup> Zakon o reviziji računovodstvenih iskaza, službeni list SRJ br.30/96

<sup>2</sup> Zakon o reviziji računovodstvenih iskaza, Službeni list SRJ br.30/96