

## PROCES BUDŽETIRANJA I BUDŽETI KAO NJEGOV FORMALNO-KVANTITATIVAN IZRAZ

Dragan Božić\*

*Sažetak:* Budžetiranje, odnosno računovodstveno planiranje i kontrola, čini konstitutivni deo upravljačkog računovodstva, gde računovodstvo predstavlja metodološku, izveštajnu i informacionu podršku procesu budžetiranja. Proces budžetiranja kao upravljačka aktivnost u preduzeću može se u potpunosti sagledati samo u kontekstu celokupnog plansko-kontrolnog procesa. Budžetiranje kao kratkoročno (operativno) planiranje obuhvata parcijalne (podržavajuće) budžete i master (opšti) budžet. U radu je učinjen napor da se ukaže na višestruka područja primene budžetiranja, pogotovo u složenim i velikim preduzećima, ali i na praktična iskustva u njegovoj primeni koja su dovela u pitanje efikasnost samog procesa.

*Ključne reči:* budžetiranje, plansko-kontrolni proces, kratkoročni profitni plan, planiranje, upravljačko računovodstvo.

*Abstract:* Budgeting, or accounting planning and control, makes a constituent part of management accounting, where accounting stands for methodological, executive and informational support to the process of budgeting. The process of budgeting as a management activity in a company can be fully observed only within a context of the entirety of the planning and controlling process. Budgeting as tactical (operational) planning encompasses partial (supporting) budgets and the master (general) budget. The paper made an effort to highlight the wide array of application of budgeting especially in large complex companies but also the practical experiences of its application which question the very efficiency of the given process.

*Key words:* budgeting, profit planning and control process, tactical profit plan, planning, management accounting.

### Budžetiranje kao sastavni deo upravljačkog računovodstva

Budžetiranje treba posmatrati kao sastavni deo kratkoročnog (operativnog) planiranja i kao takvo ono predstavlja sastavni deo sistema upravljačke kontrole preduzeća i otuda je predmet proučavanja u okvirima upravljačkog računovodstva. Drugim rečima, budžetiranje predstavlja konstitutivni element upravljačkog računovodstva.

Upravljačko ili menadžersko računovodstvo različito se definiše i bez širih razmatranja samih definicija, a za potrebe ovog spisa, ukazuje se na razlike između finansijskog i upravljačkog računovodstva i aktivnosti koje upravljačko računovodstvo obuhvata.

Razlike između finansijskog i upravljačkog računovodstva mogu se uočiti iz sledećeg tabelarnog pregleda.

---

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

Tabela 1.

Dimenzija	Informacije računovodstva finansijskog	Informacije računovodstva upravljačkog
1	2	3
Obaveznost	Obavezno po zakonu	Neobavezno i menadžment odlučuje po slobodnom izboru o uspostavljanju upravljačkog računovodstva
Celishodnost	Preduzeća odlučuju da li će vođenje računovodstva poveriti drugome	Menadžment ocenjuje da li je za prikupljanje i obradu informacija potrebno uvesti upravljačko računovodstvo
Formalizovanost	Formalizovano	Neformalizovano
Dokumentaciona osnova	Zasnovano na knjigovodstvenoj dokumentaciji	Zasnovano na podacima i izveštajima iz finansijskog računovodstva, ali i na procenama i informacijama koje ne treba da budu dokumentovane
Vremenska usmerenost	Ne uključuje buduće događaje	Uključuje buduće događaje
Forma prezentacije	Jednoobrazno	Po slobodnom izboru
Korisnici	Namenjeno korisnicima izvan preduzeća	Usmereno prema menadžmentu i najčešće nije dostupno korisnicima izvan preduzeća
Rokovi izveštavanja	Propisano zakonom, odnosno ugovoreno	Po potrebi

Izvor: Lucey, T., *Management Information Systems*, DP Publications, London, 1989.

Minimalnu sadržinu upravljačkog računovodstva čine:

- korišćenje, adaptacija i interpretacija finansijskih izveštaja za potrebe menadžmenta u ostvarivanju njegovih upravljačkih aktivnosti;
- obračun troškova i učinaka sa kalkulacijom;
- računovodstveno planiranje i kontrola (budžetiranje),
- *cost benefit* analiza za potrebe donošenja poslovnih odluka.

### Područja primene i problem efikasnosti budžetskog procesa

Budžetiranje je složen proces koji je najčvršće povezan sa upravljačkim računovodstvom, ali je reč o jednom multifunkcionalnom problemu koji je se tiče svih poslovnih funkcija u preduzeću koje obezbeđuju budžetski materijal.

Budžetiranje se u užem smislu poistovećuje sa računovodstvenim planiranjem, dok u širem smislu ono uključuje računovodstveno planiranje i kontrolu.

Budžetiranje podrazumeva propisivanje procedure i postupaka, određivanje nosilaca budžetskog procesa, kao i pripreme, usklađivanja, revidiranja i odobravanja budžeta. Nosilac budžetskog procesa u manjim

preduzećima je jedno lice, a u većim preduzećima sa složenijom vlasničkom, upravljačkom i organizacionom strukturom to je Odeljenje za budžet (plansko odeljenje).

Budžetiranje predstavlja sastavni deo plansko-kontrolnog procesa kroz koji se vrši prevođenje ciljeva i izabranih strategija u formu profitnih planova (budžeta). Strategijski (dugoročni) i taktični (kratkoročni) profitni planovi uglavnom se razvijaju istovremeno. Strategijski planovi su dugoročni, globalni, 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 stratejskim planovima.

Operativno (kratkoročno) budžetiranje obuhvata:

- 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 opšteg upravljanja i administracije, budžet troškova istraživanja i razvoja, budžet troškova finansiranja i operacionalizaciju kapitalnog budžeta).
- Master (glavni, svodni) budžet (projektovani bilans uspeha, projektovani bilans stanja, projektovani bilans novčanih tokova i projektovani izveštaj o tokovima kapitala).

Uloga budžeta je višestruka i brojna su područja upotrebe na kojima oni dolaze do izražaja.

Planiranje – sastavni deo plansko-kontrolnog procesa, gde je budžet formalno kvantitativni izraz.

Koordiniranje – brojne aktivnosti na različitim organizacionim nivoima i njihovo povezivanje u opšti (master) budžet. Aktivnosti delova se usklađuju na taj način da parcijalni interesi budu stavljeni u funkciju ostvarivanja celine.

Komuniciranje – podesno sredstvo za prenošenje informacija horizontalno (sredstvo sagledavanje mesta i uloge drugih delova preduzeća i sagledavanja mesta i uloge delova u ostvarivanju ciljeva preduzeća kao celine) i vertikalno (odozgo nadole i obrnuto).

Kontrola – budžeti su benčmark (kriterijum, oslonac, polazište) za procenu (kontrolu) ostvarenja. Ona se ostvaruje kroz kontrolu područja (centra) odgovornosti i kontrolu menadžmenata. Budžeti su osnova za poređenje planiranog sa ostvarenim, identifikovanje odgovornosti i preduzimanje korektivnih akcija tzv. povratna (*feedback*) kontrola. Sem nje moguća je i tzv. prethodna kontrola (*feedforward*) kontrola.

Alokacija resursa – racionalno usmeravanje i korišćenje resursa ka najprofitabilnijim delovima preduzeća.

Eksterno finansiranje – putem sučeljavanja primanja i izdavanja gotovine otkrivaju se i utvrđuju potrebe za eksternim finansiranjem.

Motivisanje – budžeti su sredstvo za procenu ostvarenja menadžera i sredstvo kojim se može uticati na ponašanje menadžera i zaposlenih.

Sredstvo komuniciranja sa eksternim grupama – master plan je potvrda sposobnosti menadžera u budućnosti.

Iz napred navedene uloge procesa budžetiranja može se uočiti da se on nametnuo kao popularan i široko korišćen upravljački instrument i da je danas veoma teško i zamisliti neko veće i složenije preduzeće čiji se

menadžment ne oslanja na sistem budžetiranja. Master budžet priprema u USA 91% preduzeća, u Japanu 93%, u Australiji 95%, u UK i Holandiji 100%.

S druge strane, nesumnjivo je da postoje određeni problemi, odnosno izazovi koji stoje pred menadžmentom u toku sprovođenja budžetiranja kao jednog sveobuhvatnog, složenog i veoma zahtevnog procesa. Kao glavna ograničenja (izazovi) prilikom njegovog sprovođenja, a koji su u direktoj vezi sa njegovom efikasnošću (u smislu odnosa koristi i troškova) najčešće se ističu:

- budžetiranje traje i do 12 nedelja godišnje i traži veliko angažovanje nosilaca budžetskog procesa;
- zahteva integrisanje opštih i posebnih ciljeva, preko strateških i operativnih budžeta (prema jednom istraživanju samo 27% kompanija ima integrisani sistem);
- traži se brz pristup informacijama i brzo preuređenje budžetskih izveštaja;
- zamka ogromnih informacionih mogućnosti i preglomazni budžeti;
- problem kod divizionálnih preduzeća, traži se standardizovanje informacija i korišćenje iste terminologije i izveštaja;
- primena novih sofisticiranih tehnika planiranja i merenja ostvarenja (JIT, target cost, ABC koncept, ABM koncept).

### Metodološki algoritam za izradu master plana preduzeća

U procesu budžetiranja nastaju parcijalni ili podržavajući budžeti (planovi) koji omogućavaju razvijanje master budžeta. Prema tome, parcijalni budžeti su u funkciji razvijanja master budžeta što podrazumeva maksimalnu usklađenost između budžeta različitih organizacionih delova preduzeća i njihovo integrisanje u master budžet.

Metodologija izrade budžeta (kratkoročnih, taktičkih planova), bez pretenzije da prikaže međusobne odnose planova, data je u sledećem algoritmu:

PLAN PRODAJE: Planirana prodajna količina x planirana prodajna cena

PLAN PROIZVODNJE: Plan prodaje + planirane zalihe gotovih proizvoda - početne zalihe gotovih proizvoda

PLAN TROŠKOVA DIREKTOG MATERIJALA: Planirani obim proizvodnje x planirana potrošnja po jedinici proizvoda x očekivana nabavna cena

PLAN TROŠKOVA DIREKTOG RADA: Planirani obim proizvodnje x planirani časovi direktog rada x cena rada po času

PLAN OPŠTIH TROŠKOVA PROIZVODNJE: Planirani OTP + planirani ukupni časovi direktnog rada x procenjeni opšti troškovi proizvodnje po času direktog rada

PLAN NABAVKE: Plan troškova direktnog materijala + planirane konačne zalihe direktnog materijala - početne zalihe direktnog materijala

PLAN TROŠKOVA PRODATIH PROIZVODA: Planirani ukupni troškovi proizvodnje gotovih proizvoda + početne zalihe gotovih proizvoda - planirane konačne zalihe gotovih proizvoda

PLAN PRODAJE (MARKETINGA)

PLAN OPŠTIH TROŠKOVA UPRAVLJANJA I ADMINISTRACIJE

PLAN TROŠKOVA ISTRAŽIVANJA I RAZVOJA

PLAN KAPITALNIH ULAGANJA (koji se nekada svrstava i u master budžet)

MASTER BUDŽET: Projektovani bilans stanja, projektovani bilans uspeh i projektovani bilans novčanih tokova

## Zaključak

Budžetiranje predstavlja široko korišćeno i moćno upravljačko sredstvo koje se izučava u okviru upravljačkog računovodstva. Ono je sastavni deo plansko-kontrolnog procesa putem koga se vrši prevođenje opštih i posebnih ciljeva preduzeća u profitne planove (budžete). Računovodstvo, odnosno računovodstvene informacije predstavljaju metodološku, izveštajnu i informativnu osnovu (podršku) budžetskom procesu. Proces budžetiranja obuhvata izradu parcijalnih (podržavajućih) budžeta i njihovo usaglašavanje u jedan opšti plan na nivou preduzeća, koji se u ekonomskoj literaturi naziva „master plan“.

Proces budžetiranja i budžeti kao njegov formalno-kvantitativni izraz imaju široka područja primene u preduzeću, kao što je: planiranje, motivisanje, koordiniranje, komuniciranje, kontrola, alokacija resursa, sredstvo komuniciranja sa eksternim grupama i dr. Međutim, i pored široke primene praktična istraživanja, pogotovo u zemljama tržišne privrede, ukazuju da proces budžetiranja nije imun na određene probleme (upravljačke izazove) koji često dovode u pitanje njegovu efikasnost u smislu odnosa korisnosti i troškova.

## Literatura

- [1] Anthony R., Govindarajan V., (2001) *Management Control Sistem*, McGraw-Hill Co., International Editions
- [2] Petrović Z. (2006) *Upravljačko računovodstvo*, Informativno poslovni centar, Beograd
- [3] „Računovodstvo, časopis za računovodstvo, reviziju i poslovne finansije“, Beograd

- [4] Stevanović N., Malinić D., Milićević V., (2006) *Upravaljčko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd
- [5] Welsch G., Hilton R., Gordon P. (1988) *Budgeting: Profit Planning and Control*, Prentice Hall Inc. Englewood Cliffs, New Jersey