

RAČUNOVODSTVENO PLANIRANJE (BUDŽETIRANJE) I KONTROLA TROŠKOVA PO SEGMENTIMA PREDUZEĆA

ACCOUNTING PLANNING (BUDGETING) AND COST CONTROL THROUGH COMPANY SEGMENTS

Dragana Bešlić¹

Ivana Bešlić²

Sažetak: Budžetiranje u užem smislu izjednačava se s računovodstvenim planiranjem, a u širem smislu s računovodstvenim planiranjem i kontrolom i kao takvo ono je u nadležnosti računovodstva odgovornosti. Analitičko planiranje i kontrola podrazumevaju pripremanje parcijalnih planova unutar kojih se precizno predviđa redosled aktivnosti u okviru različitih područja odgovornosti. Efikasna kontrola podrazumeva poređenje s planiranim veličinama.

Ključne reči: računovodstveno planiranje, troškovi

Abstract: Budgeting in the narrow sense is equated with accounting planning, and in the wider sense of the accounting planning and control, and as such it is the responsibility of accounting responsibilities. Analytic planning and control involve the preparation of partial plans within which precisely stipulates the order of activities in different areas of responsibility. Effective control involves a comparison with the planned sizes.

Key words: accounting planning, cost

Uvod

Planiranje predstavlja kontinuiranu upravljačku aktivnost u okviru koje se donose različite planske odluke na različitim upravljačkim i organizacionim nivoima sa krajnjim ciljem da se olakša i učini izvesnijim ostvarenje ciljeva preduzeća. Neposredan proizvod procesa planiranja (budžetiranja) jeste plan ili budžet. Budžet sadrži projekcije menadžmenta o tome šta preduzeće i njegovi delovi treba da rade u izabranom budžetskom periodu i procene finansijskih konsekvenci takvih aktivnosti.

Osnovno ishodište za pripremanje analitičkih planova ili budžeta jeste u prvom redu računovodstvo odgovornosti koje predstavlja institucionalni okvir unutar koga se realizuju plansko-kontrolne aktivnosti preduzeća. Menadžment preduzeća posmatra računovodstvo odgovornosti kao jedan metodološko-tehnički sistem koji treba da posluži planiranju, merenju i kontroli ostvarenja.

¹ Dragana Bešlić, dipl.ecc.-master, saradnik u nastavi, Visoka poslovna škola strukovnih studija, Novi Sad, Srbija

² Ivana Bešlić, dipl.ecc.-master, saradnik u nastavi, Visoka poslovna škola strukovnih studija, Novi Sad, Srbija

U kreiranju informacione ponude računovodstvo odgovornosti³ u središte svojih ciljeva postavlja: 1. determinisanje troškova i učinaka po organizacionim delovima preduzeća, poslovnim jedinicama, funkcijama, departmanima ili na drugačiji način definisanih područja odgovornosti; 2. kreiranje informacionim potrebama primerenih izveštaja i to kako *ex post*, u fazi merenja ostvarenja, tako i *ex ante*, u fazi projektovanja rezultata; 3. komparaciju planiranih i stvarno nastalih troškova učinaka i rezultata u vremenu i prostoru u cilju kontrole ostvarenja i izgradnje kvalitetnog motivacionog sistema i 4. interpretaciju pripremljenih informacija u cilju pružanja pomoći menadžmentu u procesu vođenja preduzeća.

Neophodan preduslov za merenje ostvarenja jeste konstituisanje računovodstvenih područja odgovornosti u preduzeću. Centri (područja) odgovornosti predstavljaju skupove aktivnosti dodeljene na upravljanje pojedinim menadžerima ili grupama menadžera. Osnovni kriterijum za formiranje nekog centra odgovornosti je da ima svoje inpute (materijal za rad) i da produkuje outpute (poluproizvodi, gotovi proizvodi). Ona ne moraju da se uvek poklapaju sa diferenciranim organizacionim segmentima. Ponekad je u okviru jednog organizacionog segmenta moguće identifikovati više centara odgovornosti (npr. u okviru proizvodnog sektora može postojati više centara troškova).

Kontrola ne podrazumeva samo prosto poređenje ostvarenja sa planovima. Smisao kontrole je u tome da pomogne da se dostignu postavljeni ciljevi, što podrazumeva preduzimanje odgovarajućih korektivnih akcija. Računovodstvo odgovornosti čini mogućom kontinuiranu kontrolu, odnosno kontinuirano upravljanje troškovima i učincima. Tako, na primer iskazana značajna odstupanja mogu se primarno odnositi samo na jedan centar troškova. Odgovornost se u tom slučaju primarno vezuje za menadžera područja gde su odstupanja nastala, koji mora da obrazloži razloge njihovog nastanka. Ona mogu da budu posledica prekomerne potrošnje, kada on mora da istraži razloge za takve događaje ili posledica oštih (nedostižnih) standarda, što podrazumeva korekcije na tom području. Međutim, odstupanja mogu da budu posledica povećanja cena materijala, što je izvan kontrole i odgovornosti ovog menadžera.

Efikasno budžetiranje pretpostavlja implementiranje realno dostižnih ciljeva, koji bi ohrabivali menadžment i ostale zaposlene na napore u pravcu njihovog ostvarenja. U isto vreme računovodstveno planiranje po svojoj prirodi podrazumeva oslanjanje na neki od koncepata standardnih troškova. Pri tome, standardi mogu da budu statički, ako je okruženje stabilno, ali bi oni češće trebalo da budu fleksibilni, odnosno adaptibilni mogućim promenama uslova poslovanja (novi ciljevi, nova tehničko-tehnološka rešenja, usavršavanje procesa i sl.). Na ovom području mogu se javiti konflikti na dve relacije. Prvo, između onoga što je poželjno i onoga što je realno dostižno i drugo, realno dostižne standarde nije uvek lako odrediti.

Razvijeni obračun troškova, treba informaciono da podrži plansko-kontrolne zahteve u vidu pripremanja informacija za različite cost-benefit analize, raspoređivanje troškova po različitim područjima odgovornosti i naročito, informacije o ceni koštanja (kalkulaciji) koje omogućavaju planiranje i kontrolu uspeha po delovima preduzeća, proizvodno-prodajnim programima i pojedinačnim proizvodima.

³ Stevanović (2007: 458)

1. Osnove računovodstvenog planiranja (budžetiranja)

Računovodstveno planiranje (budžetiranje) kao sastavni deo sveukupnog procesa planiranja, predstavlja proces prevođenja opštih i specifičnih ciljeva, politika i strategija u formalno kvantitativne projekcije u cilju pružanja pomoći menadžmentu u procesu vođenja poslova preduzeća. Kao takvo ono je povezano sa sledećim aktivnostima⁴:

1. specificiranje i implementiranje opštih i specifičnih ciljeva preduzeća;
2. identifikovanje strategije za realizaciju postavljenih ciljeva;
3. razvijanje dugoročnih finansijskih (profitnih) planova na nivou preduzeća i na nivou strateških poslovnih jedinica;
4. specificiranje kratkoročnih (operativnih) planova ili budžeta po identifikovanim budžetskim celinama;
5. utemeljenje sistema periodičnog izveštavanja o ostvarenjima po centrima odgovornosti;
6. kontrola ostvarenja postavljenih planova koja uključuje poređenje ostvarenja i planova, identifikovanje odstupanja, njihovo razjašnjenje (tumačenje) i preduzimanje korektivnih akcija, koje mogu podrazumevati i revidiranje postavljenih planova.

Računovodstveno planiranje⁵ sa stanovišta dužine vremenskog perioda na koji se planovi odnose, deli se na: 1. strategijsko planiranje (više godina) – projekcija globalnih ciljeva na višim nivoima menadžmenta; 2. taktičko planiranje (1 godina) – razrada globalnih ciljeva na grupe proizvoda i proizvode; 3. operativno planiranje za kraće vremenske periode (kvartal, mesec, nedelja, dan).

Prevođenje ciljeva i izabranih strategija u formalno-kvantitativne projekcije odvija se u okvirima računovodstvenog planiranja u formi profitnih planova ili budžeta. Najdetaljnije poslovno planiranje odigrava se u okviru tzv. operativnog (kratkoročnog, godišnjeg) računovodstvenog planiranja, gde se do kraja operacionalizuju aktivnosti sadržane u dugoročnim planovima, bilo da su one predstavljene samo kao opis nameravanih strategija i poslovno finansijskih namera ili su formalizovane u vidu odgovarajućih računovodstvenih izveštaja.

Operativni poslovni planovi podrazumevaju detaljne finansijske projekcije tokova rentabiliteta, novčanih tokova i finansijsko-strukturne pozicije za preduzeće kao celinu, ali i relevantne finansijske tokove za delove preduzeća kao što su: profitni segmenti, poslovne funkcije, departmani, proizvodne linije i sl. Ovi planovi su detaljni, kratkoročni, kvantitativni i relevantni za sve nivoe u organizacionoj i upravljačkoj strukturi. Operativno (kratkoročno) planiranje obuhvata: parcijalne (podržavajuće) planove ili budžete: 1. budžet prodaje i prihoda od prodaje; 2. budžet proizvodnje; 3. budžet troškova proizvodnje (budžet troškova direktnog materijala, budžet troškova plata izrade, budžet opštih troškova proizvodnje); 4. budžet nabavke; 5. budžet troškova prodatih proizvoda; 6. budžet troškova marketinška; 7. budžet troškova opšteg upravljanja i administracije; 8. budžet troškova istraživanja i razvoja.

U celokupnom procesu budžetiranja plan prodaje se uobičajeno označava kao ishodište ili startna osnova za pripremanje drugih planova. Ovo zbog toga što aktivnosti drugih delova preduzeća mogu da budu značajno određene sadržinom plana prodaje. U zavisnosti od kretanja prodaje planiraju se: oprema, zalihe sirovina i materijala, upošljavanje radne snage i sl.

⁴ Stevanović (2007: 466)

⁵ Dmitrović-Šaponja (2006: 52)

Master budžet je sveobuhvatni, kvantitativni izraz planova menadžmenta za budućnost i u svojoj osnovi ima pojedinačne operativne planove za proizvodnju, prodaju, troškove i prihode. Master budžet potvrđuje računovodstvenu neprikosновенost za kvantitativne aspekte poslovnog plana. Master budžet se definiše kao finalni proizvod procesa operativnog planiranja tačnije budžetiranja kao sastavnog dela tog procesa.

Master (glavni) budžet podrazumeva redovnu pripremu i donošenje sledećih planova (budžeta): 1. budžet rezultata ili projektovani bilans uspeha; 2. budžet finansijske strukture ili projektovani bilans stanja; 3. budžet novčanih tokova ili projektovani izveštaj o novčanim tokovima; 4. budžet kapitalnih ulaganja.

Dakle, proces budžetiranja treba da pokriva celo preduzeće, svaki njegov deo, poslovnu funkciju, pogon, odeljenje ili na drugačiji način definisan organizacioni segment i da razvija budžetske izveštaje na različitim nivoima organizacione i upravljačke strukture. Sistem budžetiranja obuhvata glavne planove (budžete) koji čine master budžet i pojedinačne operativne planove (podržavajuće planove ili budžete) koji omogućavaju stvaranje master budžeta. Planirani bilans uspeha je kruna poslovnog plana. On se konstruiše uključivanjem prihoda i rashoda iz pojedinih planova.

2. Organizaciono-tehnička podrška računovodstvenog planiranja (budžetiranja)

Organizaciono-tehnička podrška budžetskom procesu podrazumeva propisivanje procedure i postupaka, određivanje nosilaca budžetskog procesa, kao i načina pripreme, usklađivanja, revidiranja i odobravanja budžeta. U manjim preduzećima sa jednostavnom organizacionom strukturom ove aktivnosti ne moraju da budu formalizovane u smislu postavljanja određenih organizacionih rešenja i pisanih postupaka. Međutim, u većim i složenijim preduzećima u cilju efikasnijeg upravljanja budžetskim procesom najčešće se formiraju: 1. Odeljenja za budžet i 2. Odbor za budžet.

Po pravilu, odgovornost za upravljanje i realizaciju procesa budžetiranja menadžment preduzeća prenosi na nosioce budžetskog procesa. U manjim preduzećima koordiniranje budžetskim aktivnostima može da bude povereno jednom licu, dok se u većim preduzećima koja imaju kompleksan budžetski proces formira Odeljenje za budžet, tzv. Plansko odeljenje.

Rezultat računovodstvenog planiranja⁶ je planski bilans za dati naredni period. Računovodstveno planiranje treba da ispuni sledeće zahteve: 1. metodologija računovodstvenog planiranja mora da bude kompatibilna sa knjigovodstvenim načinom sačinjavanja bilansa da bi na kraju planskog perioda bilo uporedivo ostvareno i očekivano; 2. računovodstveno planiranje mora da maksimalno doprinese politički bilansa u smislu oblikovanja bilansa u skladu sa željama i potrebama uprave preduzeća.

Da bi se maksimalno približilo moguće potrebnom, planer mora eksplicitno izraziti potrebno, a potom zajedno sa menadžmentom preduzeća tražiti moguće koje će, uz maksimalne napore, pri datim resursima preduzeća i ograničenjima iz okruženja, dovesti do što većeg približavanja stvarnog potrebnom bilansu sa stanovišta rasta i razvoja preduzeća.

Iz takvog računovodstvenog planiranja proizilaze konkretni zadaci za svako funkcionalno područje preduzeća i samim tim dolazi i do odgovornosti rukovodilaca funkcionalnih područja za izvršenje zadatka, a time i za stanje i uspeh preduzeća.

⁶ Rodić (2003: 156)

3. Pretpostavke (načela) računovodstvenog planiranja (budžetiranja)

Pored infrastrukturnih pretpostavki koje obezbeđuju da budžetski proces u organizacionom smislu bude prohodan i efikasan, na kvalitet budžetskog procesa i njegovu efikasnost dodatno utiču i neke radne pretpostavke koje se javljaju kao bitno ishodište u samom procesu razvijanja budžeta.

Kao glavne pretpostavke računovodstvenog planiranja (budžetiranja)⁷ navode se:

1. *zasnovanost procesa budžetiranja na utvrđenoj poslovnoj politici preduzeća, opštim i specifičnim ciljevima preduzeća i odgovarajućim upravljačkim odlukama* što bi se moglo razumeti kao opravdan zahtev da budžetiranje bude sastavni deo jednog integralnog upravljačkog procesa koji bi povezivao aktivnosti vezane za postavljanje ciljeva, formulisanje strategija, razvijanje strategijskih i operativnih profitnih planova, merenje, izveštavanje, kontrolu ostvarenja i motivaciju;
2. *podudarnost budžetiranja sa upravljačkim stilom* kao prirodni zahtev koji proizilazi iz potrebe stavljanja budžetiranja u kontekst integrisanog upravljačkog procesa, što čini da konceptu centralističkog upravljanja više odgovara direktivni ili centralistički koncept računovodstvenog planiranja, odnosno da je filozofiji decentralističkog upravljanja primerenija primena participativnog pristupa u razvijanju budžeta;
3. *zasnovanost budžetiranja na organizacionoj strukturi preduzeća* što je bitna pretpostavka lakšeg agregiranja parcijalnih funkcionalnih budžeta u master budžet u funkcionalno organizovanim preduzećima i višestepeno agregiranje u divizionarno strukturiranim preduzećima, prvo funkcionalnih budžeta u profitni plan na nivou profitnih centara, zatim povezivanje projektovanih bilansa uspeha profitnih centara na nivou investicionog centra i konačno objedinjavanje projektovanih računovodstvenih izveštaja investicionih centara u master budžet;
4. *metodološka podudarnost budžetiranja sa računovodstvenim izveštavanjem o ostvarenjima* što podrazumeva emitovanje izveštaja po računovodstvenim područjima odgovornosti (centrima troškova, centrima budžetiranih rashoda, profitnim centrima, investicionim centrima i za preduzeće kao celinu).

4. Planiranje proizvodnih i neproizvodnih troškova

Projektovana proizvodnja, prethodno usaglašena sa projektovanom prodajom, otvara mogućnost planiranja troškova proizvodnje. Značaj planiranja ovih troškova određen je činjenicom da je njihovo učešće u ukupnim prihodima najčešće toliko visoko da primarno određuje uspešnost preduzeća. Zahtevi kontrole, koji u značajnoj meri utiču na tok i sadržinu budžetskog procesa, nalažu analitičko planiranje troškova proizvodnje po užim centrima odgovornosti unutar funkcije proizvodnje (pogonima, proizvodnim linijama i sl.), proizvodima i izabranim vremenskim intervalima. Polazeći od plansko-kontrolnih zahteva koji nameću potrebu vezivanja ovih troškova za pojedinačne proizvode, u okviru troškova proizvodnje uobičajeno se pravi razlika između direktnih troškova materijala, direktnih troškova plata i opštih troškova proizvodnje. U budžetskom procesu za svaku od ovih kategorija troškova priprema se poseban budžet.

4.1. Planiranje proizvodnih troškova

Pod direktnim (pojedinačnim) troškovima proizvoda podrazumevaju se oni troškovi koji su neposredno (bez upotrebe ikakve uslovne baze, ključa) zaračunljivi pojedinim proizvodima odnosno uslugama

⁷ Stevanović (2007: 487–488)

preduzeća. To je onaj deo troškova koji se predmetno alocira, odnosno vezuje za nosioce troškova, čineći njihovu bilansnu vrednost do momenta prodaje proizvoda kada postaju rashodi. Tu spadaju: 1. direktni troškovi materijala i 2. direktni troškovi plata. Ovi troškovi su proporcionalni, tj. menjaju se proporcionalno sa promenama u obimu proizvodnje, pa se njihovo planiranje može zasnovati na kalkulaciji troškova po jedinici proizvoda. Sadržinu kalkulacije⁸ pri tome čine očekivani troškovi, kao zbir normativnih troškova sadržanih u tehnološkom procesu i očekivanih normalnih odstupanja od takvih troškova (ako ova odstupanja nisu već ukalkulisana u normativne troškove) i planiranih cena u dolazećem budžetskom periodu.

Plan troškova direktnog materijala sadrži planirane količine i vrednosti direktnog materijala, koje se unutar njega obično sistematizuju po proizvodima (za svaki proizvod specifikacija potrebnog materijala), po vrstama materijala za svaki centar odgovornosti unutar proizvodne funkcije i za proizvodnju u celini i po kraćim plansko-kontrolnim potrebama odnosno vremenskim intervalima (najčešće kvartalima i mesecima).

Odgovornost za sadržinu plana troškova direktnog materijala je podeljena između nosilaca budžetskog procesa u proizvodnji, koji odgovaraju za količine i vrste, i nosilaca budžetskog procesa u nabavci, koji odgovaraju za cene i kvalitet materijala.

Operativno pripremanje plana troškova direktnog materijala podrazumeva poznavanje tri ključna informaciona imputa⁹ : 1. planirani obim proizvodnje u budžetskom periodu; 2. planirana potrošnja materijala po jedinici; 3. očekivane nabavne cene materijala, odnosno cenovne komponente troškova materijala.

Informacije o planiranim količinama koje treba proizvesti u dolazećem budžetskom periodu sadržane su u planu proizvodnje i kao takve u celini se iz njega preuzimaju. Standardna potrošnja može da bude zasnovana na: 1. iskustvenim sagledavanjima potrošnje materijala u prethodnim periodima; 2. tekućim procenama stručnih lica ili 3. razvijenom tehnološkom postupku koji zahteva precizne inženjerske proračune. Za nosioce budžetskog procesa je najjednostavnija treća situacija, kada su standardi već razvijeni, stručno utemeljeni i u praksi već potvrđeni. Tada se kao pitanje postavlja samo da li su standardi razvijeni kao realistični i da li kao takvi uključuju i očekivana odstupanja pri normalnim uslovima poslovanja, kada u budžetskom procesu treba da budu neposredno preuzeti, ili su oni postavljeni kao ideali (teorijski), kada ih treba korigovati za pomenuta odstupanja. Informacije o nabavnim cenama dobijaju se iz nabavne službe.

Plan (budžet) troškova plata izrade treba pripremati po proizvodima, kako bi bila moguća kontrola troškova plata i kontrola troškova proizvodnje svakog proizvoda, po užim centrima odgovornosti u okviru funkcije proizvodnje i kraćim vremenskim intervalima (najčešće kvartalima i mesecima), kako bi bila moguća kontrola proizvodnih područja odgovornosti i njihovih menadžera.

Operativno pripremanje plana troškova direktnog rada (plana troškova plate izrade) podrazumeva poznavanje tri ključna informaciona imputa¹⁰: 1. planirani obim proizvodnje u budžetskom periodu; 2. standardno vreme izrade po jedinici proizvoda i 3. planiranu cenu rada po času.

⁸ Stevanović (2007: 503)

⁹ Stevanović (2007: 503)

¹⁰ Stevanović (2007: 506)

Informacije o planiranom obimu proizvodnje sadržane su u planu proizvodnje i kao takve u celini se iz njega preuzimaju. Pogonski inženjeri neposrednim testiranjem na mašinama gde se proizvodi izrađuju treba da determinišu standardno vreme za različite operacije i proizvode. Drugi način utvrđivanja standardnog vremena za proizvodnju jedne jedinice proizvoda zasnovan je na informacijama iz nekoliko uzastopnih perioda ili na standardima koji su razvijeni u okviru računovodstva troškova ili procenama tehničkog osoblja. Planirana cena rada po času predstavlja sastavni deo ukupne politike plata, u koju može da bude inkorporirana podesna politika bonusa, i ona je predmet dogovaranja na relaciji menadžment proizvodnje – menadžment preduzeća.

Plan opštih troškova proizvodnje sadrži sve one troškove koji su vezani za funkciju proizvodnje, a ne mogu se direktno vezati za pojedinačne proizvode. U opšte varijabilne troškove proizvodnje spadaju: troškovi energije, vode, goriva, troškovi ostalog (indirektnog) materijala, troškovi indirektnog rada, troškovi održavanja. U opšte fiksne troškove proizvodnje spadaju: porez, amortizacija, troškovi osiguranja. Neki od njih nastaju u samom procesu proizvodnje, dok drugi nastaju izvan proizvodnje (porez, osiguranje) i na njihov iznos menadžeri ne mogu uticati.

Opšti troškovi proizvodnje uobičajeno se planiraju u ukupnom iznosu na nivou užih područja odgovornosti, pogona ili za proizvodnu funkciju u celini, pri čemu se kao osnova za planiranje najčešće koriste mašinski časovi i direktni časovi rada. Najjednostavniji način planiranja ovih troškova je njihovo zasnivanje na istorijskim troškovima, uz korekcije za iznos očekivanih promena u dolazećem budžetskom periodu.

Bolji pristup od prethodnog podrazumeva podelu opštih troškova proizvodnje na njihovu varijabilnu i fiksnu komponentu. Nakon njihovog raščlanjavanja, varijabilni troškovi se vezuju za obim aktivnosti, dok se fiksni troškovi utvrđuju u ukupnom iznosu po užim centrima odgovornosti unutar funkcije proizvodnje, a onda standardizuju po jedinici proizvoda uz pomoć praktičnog kapaciteta.

Odgovornost za pripremanje plana opštih troškova podeljena je između nosilaca budžetskog procesa u proizvodnji, u delu troškova koji su pod njihovom kontrolom, i planske službe, koja kompletira ovaj plan sa troškovima koji pripadaju proizvodnji, ali su izvan kontrole menadžera proizvodnje i koja koordinira ceo proces.

Za razliku od direktnih ili pojedinačnih troškova proizvoda (direktni troškovi materijala, direktni troškovi plata), indirektni ili opšti troškovi (opšti troškovi proizvodnje) najčešće se prvo planiraju u ukupnom iznosu za odgovarajući centar odgovornosti u proizvodnji ili za celo proizvodno funkcionalno područje, a onda uz pomoć odgovarajućih ključeva, alociraju po proizvodima.

4.2. Planiranje neproizvodnih troškova

Neproizvodni troškovi su: 1. troškovi marketinga; 2. troškovi opšteg upravljanja i administracije i 3. troškovi istraživanja i razvoja. Ovi troškovi se uobičajeno tretiraju kao troškovi perioda, odnosno tekući rashodi. Troškovi perioda ne podležu predmetnoj alokaciji u fazi proizvodnje pa su otuda, rashodi perioda njihovog nastanka. Zajedničko za troškove marketinga i opšteg upravljanja i administracije¹¹ je da se se na proizvode alociraju tek u fazi prodaje, kada kompletiraju njihovu punu (komercijalnu) cenu koštanja.

¹¹ Stevanović (2000: 293)

U procesu budžetiranja fiksnih troškova marketinga (troškovi zakupnine, troškovi plata administrativnog osoblja u marketingu i sl.) koji su uslovljeni organizacionim postavljanjem funkcije prodaje nivo rashoda (istorijski trošak) iz prethodnog perioda se uzima kao startna tačka uz korekcije za iznos inflatornih efekata odnosno promene cenovne komponente troškova i za očekivane promene u dolazećem budžetskom periodu. Utvrđuju se u ukupnom iznosu za ceo godišnji period i onda se raspoređuju po užim vremenskim intervalima. Varijabilni troškovi marketinga (troškovi transporta, troškovi materijala za pakovanje, troškovi plata i sl.) u planu troškova marketinga se istovremeno prikazuju po jedinici proizvoda i u ukupnom iznosu, po užim centrima odgovornosti i za celu marketing funkciju.

Pripremanje plana ili budžeta troškova opšteg upravljanja i administracije podrazumeva analitičko planiranje po pojedinim područjima odgovornosti i po pojedinim vrstama troškova (troškovi kancelarijskog materijala, troškovi plata administrativnog osoblja, troškovi službenih putovanja, troškovi reprezentacije i sl.).

Najveći deo ovih troškova ima fiksni karakter i nivo rashoda (istorijski trošak) iz prethodnog perioda se uzima kao startna tačka u procesu njihovog budžetiranja, uz korekcije za iznos inflatornih efekata odnosno promene cenovne komponente troškova i za očekivane promene u dolazećem budžetskom periodu.

Eventualna pojava varijabilnih troškova među troškovima opšteg upravljanja i administracije u procesu planiranja bi podrazumevala njihovo vezivanje za jedinicu učinka.

Troškovi opšteg upravljanja i administracije se planiraju po vrstama, prvo na godišnjem nivou, a onda se u jednakim iznosima raspoređuju po kvartalima. Na taj način je moguće utvrditi u kom kvartalu je došlo do prekoračenja, a u kom do sniženja opštih fiksnih troškova dotičnog neproizvodnog mesta troškova.

Troškovi istraživanja i razvoja su prevashodno usmereni na buduće, a delimično na tekuće učinke. Uz to budući učinci (efekti) po osnovu ovih troškova uglavnom su dugoročnog karaktera, što je relevantno i za obračunski tretman, tj planiranje i kontrolu troškova istraživanja i razvoja. Ako su beznačajne dugoročno orijentisane istraživačko razvojne aktivnosti, ovi troškovi se mešaju sa troškovima proizvodnje u širem smislu ili sa troškovima opšteg upravljanja i administracije. Sazdani su samo jednim delom od fiksnih troškova, što ih u pogledu planiranja čini uporedivim sa troškovima opšteg upravljanja i administracije. Njihovo budžetiranje se ne može osloniti samo na istorijske troškove, jer ovi troškovi su zavisni od novih upravljačkih odluka iniciranih dugoročnim prodajnim predviđanjima.

5. Planiranje troškova po vrstama i po mestima troškova

Planiranje troškova pojedinih mesta troškova sprovodi se tek nakon planiranja njihovih zadataka. To je i logično, jer su troškovi u funkciji zadataka, a ne obrnuto. Smisao planiranja troškova je da se za svaki organizacioni deo utvrdi realna veličina troškova u vezi sa izvršenjem zadataka. Ti troškovi moraju biti realne veličine, jer su osnov za merenje stvarnih troškova i osnov za vrednovanje ostvarenog učinka mesta troškova. Troškovi se planiraju po vrstama i po mestima troškova, pri čemu se grupišu u dve skupine: 1. primarni troškovi i 2. sekundarni troškovi. Svakom proizvodnom i neproizvodnom mestu troškova najpre se planiraju primarne, a potom i sekundarne vrste troškova (ako primaju interne usluge).

Primarni troškovi¹² su troškovi koji nastaju iz odnosa sa okruženjem, a sekundarni troškovi su troškovi transferisanih učinaka u okviru preduzeća i alocirani troškovi zajedničkih mesta troškova. Primarni troškovi preduzeća po vrstama – prema kriterijumu predmeta potrošnje mogu biti: 1. troškovi materijala; 2. troškovi goriva i energije; 3. troškovi zarada i naknada zarada; 4. troškovi usluga; 5. troškovi amortizacije ili troškovi otpisa osnovnih sredstava; 6. troškovi poreza i ostali troškovi.

Najpre se planiraju primarni troškovi tako da se za svaki organizacioni deo preduzeća posebno, u funkciji planiranih zadataka (uzimajući u obzir planirani fizički obim proizvodnje, planirani broj zaposlenih, osnovna sredstva, stope amortizacije i sl.), utvrdi realna visina pojedinih vrsta primarnih troškova, za period na koji se troškovi planiraju.

Pod mestom troškova podrazumevamo uži organizacioni deo preduzeća u okviru koga se obavljaju određeni srodni odnosno homogeni poslovi. Pod glavnim mestima troškova podrazumevaju se ona čiji se učinci alociraju na nosioce troškova bilo u fazi proizvodnje ili u fazi njihove prodaje. Ostala mesta troškova često se nazivaju uslužnim ili sekundarnim mestima i njihovi učinci, dakle troškovi sadržani u tim učincima, realociraju se na druga mesta troškova ili uključuju u rashode preduzeća kao celine (rashode firme) za period u kome su učinci odnosno troškovi tih mesta nastali. Realokacija troškova određenih uslužnih mesta troškova na druga mesta troškova, koja troše odnosno interne usluge, upliće kategoriju sekundarnih troškova¹³. Oni predstavljaju novčani izraz internih učinaka stvorenih i potrošenih u istom periodu. Njihova pojava ne menja ukupne troškove preduzeća, već samo konačni raspored troškova po mestima troškova, odnosno povećava ukupne troškove glavnih mesta troškova.

Za rešavanje problema planiranja sekundarnih troškova¹⁴ naročito u uslovima ukrštenih međusobnih odnosa, u sistemu obračuna po organizacionim jedinicama u preduzeću u svojstvu troškovnih centara, zbog svojih prednosti u teoriji i praksi ističu se: 1. metod linearnih jednačina i 2. metod dodataka.

Polaznu osnovu za utvrđivanje planskih sekundarnih troškova metodom linearnih jednačina predstavljaju poznati planski primarni troškovi po organizacionim jedinicama i utvrđeni planski kvantitet međusobnih odnosa primanja i davanja učinaka između organizacionih jedinica. Izračunavanje ukupnih planiranih troškova međusobno uslovljenih organizacionih jedinica, kao organizacionih delova preduzeća, metodom dodataka odnosno metodom distribucije, sastoji se u sukcesivnom „pražnjenju” poznatih troškova organizacionih jedinica koje daju učinke, i postepenom „punjenju” troškova organizacionih jedinica, koje učinke primaju u skladu sa planskim učešćem u potrošnji internih učinaka. Taj postupak se ponavlja kroz odgovarajući broj ciklusa raspodele, distribucije, odnosno sve do konačnog pražnjenja organizacionih jedinica, čiji se troškovi dele. U svrhu planskog rasporeda troškova između međusobno uslovljenih organizacionih jedinica, teorija i praksa koriste, iz praktičnih razloga tabelarne preglede koji mogu biti postavljeni horizontalno i vertikalno.

Poznavanje ukupnih planiranih troškova po organizacionim jedinicama omogućuje utvrđivanje i iskazivanje rezultata poslovanja po organizacionim jedinicama kao troškovnih centara. Uvođenje planiranja u obračun troškova predstavlja preduslov za obračun uspeha poslovanja po organizacionim jedinicama. Ako su manji ostvareni troškovi (SCK) od planiranih troškova (PCK), znači došlo je do sniženja cene koštanja – pozitivno odstupanje, tj. organizaciona jedinica ostvaruje pozitivan finansijski rezultat. Suprotno, ako su veći ostvareni troškovi (SCK) od planiranih troškova (PCK), znači da

¹² Rodić (2003: 158)

¹³ Stevanović (2007: 68)

¹⁴ Gajić (2000: 43)

je došlo do probijanja cene koštanja – negativno odstupanje, tj organizaciona jedinica ostvaruje negativan finansijski rezultat. Utvrđeni planski troškovi po organizacionim jedinicama i definisana planska cena koštanja učinaka po organizacionim jedinicama predstavljaju osnov za međusobni obračun između organizacionih jedinica i merilo kontrole ostvarenih troškova.

Međunarodni računovodstveni standard 14 (MRS 14 – Izveštavanje po segmentima preduzeća) koji je u našoj zemlji u primeni od 1. jula 1998. godine, razlikuje izraze „poslovni” i „geografski segment”¹⁵. Poslovni segment je jasno razlučiv sastavni deo preduzeća, koji se bavi obezbeđivanjem jednog proizvoda ili usluge ili grupe srodnih proizvoda ili usluga i koji je podložan rizicima i prinosima koji se razlikuju od onih u drugim poslovnim segmentima. Geografski segment je jasno razlučiv sastavni deo preduzeća koji se bavi obezbeđivanjem proizvoda ili usluga u posebnom ekonomskom okruženju i koji je podložan rizicima i prinosima koji su različiti od onih u sastavnim delovima koji posluju u drugim ekonomskim okruženjima.

Poslovni i geografski segment preduzeća za potrebe spoljnog izveštavanja su one organizacione jedinice za koje se informacije podnose upravnom odboru i generalnom direktoru radi ocenjivanja uspešnosti jedinice u prethodnom periodu i donošenja odluka o budućoj dodeli resursa. Rashod po segmentu je rashod koji proizilazi iz poslovnih aktivnosti segmenta koji se direktno može pripisati tom segmentu i odgovarajući deo rashoda koji može biti dodeljen tom segmentu na razumnoj osnovi, uključujući i rashode koji se odnose na transakcije sa drugim segmentima istog preduzeća.

Zaključna razmatranja

Jedna od najbitnijih menadžerskih funkcija jeste planiranje, koje je zapravo spona između onoga gde smo sada i onoga gde želimo biti. To je zahtevan intelektualni posao koji traži da se odrede smerovi delovanja i da se odluke temelje na svrsi, znanju i procenama. Planiranje uključuje izbor misija, ciljeva i akcija za njihovo ostvarenje i zahteva odlučivanje, odnosno izbor između alternativnih pravaca buduće akcije.

Operativno poslovno planiranje jeste izraz nastojanja da se izvrši operacionalizacija onoga što je zamišljeno na vrhu i što je svoj izraz dobilo u strategijskom planu (budžetu). Kratkoročni planovi moraju biti koordinirani sa dugoročnim planovima. Planiranje unapred putem budžeta u velikoj meri isključuje mogućnost da troškovi (proizvodni i neproizvodni) izmaknu kontroli.

Da bi se utvrdili ukupni planirani troškovi po organizacionim jedinicama preduzeća kao troškovnim centrima, neophodno je objediniti planirane primarne i planirane sekundarne troškove za svaku organizacionu jedinicu. Objedinjavanje primarnih i sekundarnih troškova po organizacionim jedinicama ima za cilj utvrđivanje planske kalkulacije ukupnih troškova po organizacionim jedinicama – troškovnim centrima i planske cene koštanja učinaka po organizacionim jedinicama. MRS 14 – Izveštavanje po segmentima preduzeća, razlikuje poslovni i geografski segment kao organizacione jedinice preduzeća.

¹⁵ www.privsav.rs/kratkeInformacije/.../MRS_u_PDF/MRS%2014.pdf (Datum pristupa: 29. 11. 2009)

Literatura:

- [1] Dmitrović-Šaponja, LJ., Petković Đ., Jakšić D., (2006) *Računovodstvo*, Subotica, Ekonomski fakultet
- [2] Gajić, Lj., (2000) *Upravljačko računovodstvo – zbirka zadataka (deo obračun troškova)*, Subotica, Čikoš Holding
- [3] Rodić, J., Filipović, M., (2003), *Primena MRS 14 – Izveštavanje po segmentima preduzeća*, Beograd, SRRS
- [4] Stevanović, N., Malinić, D., Milićević, V., (2007) *Upravljačko računovodstvo*, Beograd, Ekonomski fakultet
- [5] www.privsav.rs/kratkeInformacije/.../MRS_u_PDF/MRS%2014.pdf (Datum pristupa: 29. 11. 2009)