



ВИСОКА ПОСЛОВНА ШКОЛА
СТРУКОВНИХ СТУДИЈА – БЛАЦЕ
Часопис из области економије, менаџмента и
информатике „БизИнфо“
Број 3/2011, стр. 35-46
Адреса: Краља Петра I, бр.70, 18420 Блаце

ДЕТЕРМИНАНТЕ РАЧУНОВОДСТВЕНОГ БУЏЕТИРАЊА У ПРЕДУЗЕЋУ

DETERMINANTS OF ACCOUNTING BUDGETING IN THE COMPANY

Радмила Тркља

Милан Тркља

Скупштина града Приштине, седиште Грачаница

Резиме: Буџетирање је сложени процес који укључује различите планске активности у зависности од карактера подручја одговорности и сасвим је разумљиво да развијање подржавајућих оперативних буџета буду у надлежности делова на које се односи, с тим у вези, рачуновође пружају стручну помоћ у припремању појединачних буџета како би их касније могли интегрисати у мастер буџет. Састављање буџета захтева уважавање организационог понашања запослених, јер се на тај начин креира заједничка свест свих запослених, усмерена на правилно формулисање и имплементацију циљева у том процесу. Основни задатак буџетирања јесте да менаџменту предузећа презентира свеобухватан и кординирани план активности предузећа и његових финансијских потреба. Буџет предузећа као целине јесте у ствари читав систем међусобно повезаних буџета.

Кључне речи: рачуноводствено буџетирање, буџет, предузеће.

Abstract: Budgeting is a complex process that involves various planned activities, depending on the character of areas of responsibility and it is understandable that the development of supporting the operating budget are the responsibility of parts referred to in this regard, accountants provide expert assistance in the preparation of individual budgets so that they can later integrate into

the master budget. The preparation of the budget requires recognition of the organizational behavior of employees, because in this way creates common awareness of all employees, focused on the formulation and implementation of goals in the process. The main task of budgeting is to present a comprehensive enterprise management and co-ordinated plan of activities of enterprises and their financial needs. The budget of the company as a whole is in fact a system of interconnected budget.

Key words: *accounting and budgeting, budget, company.*

1. УВОД

Буџетирање, као техника планирања менаџмента, доприноси повећању ефикасности, конкурентности и омогућава дугорочан опстанак предузећа на тржишту тј. у питању је техника која отвара пут предузећа ка жељеним циљевима. Резултат буџетског процеса је буџет. Буџет је формални израз плана будућих активности, који служи као комуникациони алат кроз који топ менаџмент дефинише своје циљеве за одређени период и на тај начин делегира задатке и прописује одговорности нижим нивоима менаџмента за остварење циљева. Буџетом предузећа се утврђују очекивања од сваког сектора појединачно и сваког запосленог за одређени временски период.

Имајући у виду да успех буџета у великој мери зависи од тога колико га прихватају запослени и менаџмент, предузеће тежи ка томе да сви они на које буџет утиче треба да га схвате као системску алатку за успостављање стандарда, за мерење резултата у оквиру сваког подручија одговорности и за пружање помоћи менаџменту за остварење циљева предузећа. На крају оперативног периода буџет служи као критеријум за процену остварења перформанси предузећа и његових делова и на тај начин буџет са рачуноводством одговорности пружа менаџменту feedback у вези са оствареним перформансама које су дефинисане у буџету, указујући на разлике између остварених резултата и планираних (буџетираних) износа.

Буџет је такође и мотивационо средство. Са очекиваним активностима и пословним резултатима, приказаних у буџету,

запослени се мотивишу на различите начине да остваре постављене циљеве.

2. ПОЈАМ, УЛОГА И ЗНАЧАЈ РАЧУНОВОДСТВЕНОГ БУЏЕТИРАЊА

Рачуноводствено буџетирање представља процес припреме података у циљу ефикасног усмеравања активности предузећа. Оно уствари представља усмеравање активности менаџера на пословне и финансијске проблеме у предузећу. Буџетирање односно рачуноводствено планирање данас се сматра незаобилазним инструментом у управљању предузећем. Без обзира на величину, правну форму и делатност, буџетирање поприма карактер рачуноводственог планирања. Јер без планирања нема ни ефикасног управљања. Буџетирање почива на теорији понашања, на теотији система и сродним концепцијама.⁸

Буџетирање се заснива на подели одговорности на поједине менаџере или групе менаџера, тако да свака активност у предузећу буду покривене нечијом управљачком надлежношћу.

Наиме, сви трошкови, приходи, резултати и прибављени капитал предмет су одговорности неког у управљачкој структури предузећа. Резултат активности буџетирања је буџет⁹, који представља квантитативни израз предложеног плана акције менаџмента за будући временски период и помоћ у координацији и имплементацији примене плана.

Буџетирање као процес и буџет као резултат нису у потпуности прихваћени у пракси. Буџети су једно од најшире коришћених средстава за планирање и контролисање организација.

⁸ др Новићевић Б., др Антић Љ., *Управљачко рачуноводство*, Економски факултет, Ниш, 2009., стр. 216.

⁹ др Стевановић Н., *Обрачун трошкова*, Економски факултет, Београд, 1991., стр. 197.

Основна обележја буџетирања налазе се у следећем:¹⁰

- буџетирање приморава менаџере да мисле унапред кроз планско формализовање њихових обавеза и одговорности,
- буџетирање даје коначна очекивања, која су најбољи инструмент за оцену одређеног учинка,
- буџетирање помаже менаџерима да кординирају своје активности, тако да се циљеви организационих делова усклађују са циљевима организације као целине.

Буџетирање представља експлицитне задатке, одређује надлежности и одговорности свим нивоима менаџмента у предузећу. Тако менаџери познавајући све услове буџетирања требају предузети све надлежности и одговорности и уколико уоче, неке промене у одступању до којих је дошло, треба извршити њихово усклађивањем са предвиђеним или кориговати буџете према новонасталим околностима.

Менаџмент, односно менаџери који не познају буџетирање послују по принципу „од данас до сутра“¹¹ и немају поребу за размишљањем о сутрадашњим проблемима. Таквим менаџерима циљеви предузећа никада нису јасни, али без циљева они не могу имати одређене правце и активности. Постављањем буџетирања и буџета отклањају се одређени недостаци у управљању који се јављају у свакодневном раду. Буџетирање и буџети омогућавају да се избегне већина проблема која настаје у предузећу, или да се негативни ефекти смање.

Буџетирањем се унапред дају коначна очекивања, која су обично боља од претходних. Она се обично сматрају најбољим инструментом за оцену перформанси одређеног учинка. Ово из разлога што би коришћење претходних остварења за оцену перформанси учинка довело до укључивања учинка неефикасности рада, неискоришћености капацитета из ранијих периода. Међутим, занемарили би се ефекти будућих промена, економских услова привређивања, технологија, конкуренција,

¹⁰Horngner C., *Accounting for Management Control*, An Introduction, Prentice – Hall, INC, New Jersey, 1965, p. 144.

¹¹ Исто, као (1), оп. цит. стр. 217.

запосленост и сл.¹² Буџетирање представља начин упознавања менаџера са одређеним задацима које они морају обавити. Сваки од менаџера поред познавања својих задатака мора да се упозна и са задацима надређеног менаџера, као и са менаџерима истог управљачког нивоа и да се понаша у складу са њиховим захтевима, поред тога, он мора познавати и задатке менаџера нижег нивоа.

Координација је, такође, активност менаџмента која се не би могла остварити без буџета и буџетирања. Буџет је средство за хармонизацију циљева, делова и сегмената, а самим тим и циљевима предузећа у целини. Тако, на пример, набавка као целина, односно њени делови и појединци морају ускладити свој буџет са буџетом производње. Производња мора ускладити свој буџет са буџетом продаје, како би на основу тога одредили неопходан капитал и ангажовали неопходну радну снагу каја треба да доведе до остварења тих буџета. Буџетирање је процес који захтева јасно разграничење веза и односа свих делова, сегмената и појединаца како међусобно тако и у целокупној управљачкој структури предузећа. У овом односу главну улогу има менаџмент средњег нивоа, с тим да он мора уважити потребе топ менаџмента, а самим тим уважити и ставове нижег нивоа менаџмента уколико тежи максимизирању позитивних ефеката.

Поред до сада изложеног, буџетирање поседује механизме утврђивања међуљудских односа у предузећу и то:¹³

- преко расподеле задатака, надлежности и одговорности,
- мерења перформанси и извршених задатака и
- детерминисања учешћа у оствареној добити у складу са изграђеним системом мотивисања и награђивања.

Постоје различита схватања о буџетирању, а једно од схватања је да буџетирање није најпопуларнији метод рада за менаџере. Овим схватањем се уноси сумња, како при расподели задатака, тако и при мерењу перформанси њиховог остварења, а превасходно при одређивању ућешћа и добити предузећа. Функционисање буџетирања и буџета мора се схватити на правилан начин како би се елиминисао негативни однос према њему. Морамо нагласити

¹² Исто, као (1) стр. 218.

¹³ Исто, као (1) стр. 218.

да буџет није инструмент „шिकанирања“ запослених у предузећу. Буџет представља средство за усмеравање менаџера ка остваривању одређених циљева он је инструмент који је у рукама менаџера. Буџетски систем упућују менаџере да иду напред. Перспектива гледања унапред омогућава менаџерима да буду на бољим местима и тиме истраже боље могућности. Добро састављен буџет од стране менаџера који користи добар информациони систему предузећу, решиће све проблеме у најкраћем року.

3. БУЏЕТИРАЊЕ И РАЧУНОВОДСТВО

Рачуноводствене информације највише доприносе процесу буџетирања, из рачуноводствених извештаја добијају се подаци о приходима, ценама и трошковима. Ови подаци су од важности за формулисање будућих циљева пословања.

Нормално, рачуноводство омогућава да се буџети изразе у финансијским терминима. У овој улози, они преносе менаџмент планове и комуницирају између буџета и запослених кроз целу компанију. Периодични буџетирани извештаји су припремљени да обезбеде базу за мерење и упоређивање актуелних резултата са планираним. Сам буџет и његова припрема у потпуној су одговорности менаџмента.

Примарне користи буџетирања су:¹⁴

- оно захтева да сви ступњеви менаџмента **планирају унапред** и да формализују циљеве на повратној основи,
- оно обезбеђује **одређене циљеве** за процену могућности извршења на сваком степену одговорности,
- оно креира **систем за рано упозоравање** за потенцијалне проблеме тако да менаџмент може да направи промене пре него се ствари измакну контроли.
- обезбеђује **координацију активности** унутар бизниса. Повезивањем циљева сваког сегмента са свеукупним циљевима компаније, што резултира у повећању свести **менаџмента** о свеукупним ентитетским операцијама и

¹⁴ мр Тркља Р., *Улога рачуноводственог буџетирања и контроле у изградњи система мотивисања и награђивања у предузећу*, Магистарска теза, Економски факултет, Ниш, 2010, оп. цит. стр.56

утицају операција спољних фактора, као што су економски трендови,

- оно **мотивише персонал** да се кроз организацију сусретне са планираним циљевима.

Треба нагласити да је буџет помоћ менаџменту и није замена за менаџмент. Буџет не може функционисати или се спроводити сам од себе. Предности и добробит од буџетирања могу се остварити само ако он буде прихваћен од менаџмента предузећа.

4. ОСНОВЕ ЕФЕКТИВНОГ БУЏЕТИРАЊА

Ефективно буџетирање зависи од здраве и чврсте организационе структуре. У таквој структури, ауторитети и одговорности су за све фазе рада јасно дефинисане. Буџети базирани на испитивањима и анализама требало би да резултирају у реалистичним циљевима који ће допринети расту и профитабилности компаније. И ефективност буџетског програма је директно повезано његовим прихватањем од свих степена, структура и нивоа менаџмента.

Једном када је буџет усвојен, требало би да буде важно средство за процењивање могућности извршења. Варијације између садашњих и очекиваних резултата требало би систематски и периодично утврђивати и прегледати да би се узроци њиховог настанка, појединци, наравно, не би требало да се осећају одговорним за варијације које су ван њихове контроле.

Буџетски период није неопходно дугачак читаву годину. Буџет може бити припремљен за било који део године. Различити фактори утичу на дужину буџетског периода. Ови фактори укључују тип буџета, природу организације и потребу за периодичним вредновањем и проценом бизнис услова. На пример, кеш се буџетира месечно, где буџет фабричке експанзије може обухватити период од 10 година.¹⁵

¹⁵ Blocker E., Stout D., Cokins G., Chen K., *Cost Management*, McGraw – Hill / Irwin, New York, 2008, p. 255.

Развој буџета за следећу годину генерално почиње неколико месеци пре краја текуће године. Процес буџетирања обично почиње са сакупљањем података из сваке организационе јединице предузећа. Прошли учинак је почетна тачка на којој се формулишу будући буџетски циљеви. Исходиште процеса буџетирања чини буџет продаје. Прогнозе потенцијале продаје за индустрију и очекивани удео компаније у таквим продајама.

Предвиђање продаје у таквим укључује бригу о различитим факторима:¹⁶

- општим економским условима,
- индустријски трендови ,
- студије истраживања тржишта,
- унапред предвиђено рекламирање и промоцију,
- предходни удео на тржишту,
- промене у ценама,
- технолошки развој итд.

Довођење продајног особља у сардњу са топ менаџментом су есенцијални за предвиђање и прогнозу продаје. У малим компанијама процес буџетирања је често неформалан. У великим компанијама, одговорност за координисање припремања буџета је додељен буџетском комитету. Комитет обично укључује председника, благајника и главног рачуновођу (контролора) као и особље менаџмента из сваке од главних подручја компаније, као што је продаја, производња и истраживање и развој. Буџетски комитет служи као прегледни одбор где менаџери могу да одбране своје буџетске циљеве и захтеве, уколико постоје разлике неопходно их је модификовати и ускладити како би се буџет сврстао у завршну форму од стране буџетског комитета био одобрен и дистрибуиран.

5. ЦИЉЕВИ РАЧУНОВОДСТВЕНОГ БУЏЕТИРАЊА

Рачуноводствено буџетирање представља континуирани процес процењивања будућих пословних и новчаних токова у циљу

¹⁶ Antony R., Govindarajan V., *Management Control Systems*, McGraw – Hill, Introduction edition, 2007, p. 331.

остварења одређеног нивоа рентабилности, очувања пожељног степена ликвидности и достизања жељене структуре.

Циљеви рачуноводственог буџетирања могу се поделити на следећи начин:¹⁷

- предвиђање обима и структуре улагања,
- предвиђање могућих извора финансирања улагања,
- постављање критеријума и мерила ради контроле извршења,
- усмеравање понашања запослених
- координација рада запослених.

Предвиђање обима и структуре улагања представља у ствари утврђивање потребних износа и структуре средстава која треба уложити у предузеће. Предвиђање прихода, расхода и резултата пословања указује на могућу ефикасност укупног обима улагања и појединих облика тих улагања. Овим су унапред избегнути промашаји који могу настати услед сувишног и недовољног улагања у укупна пословна средства, као и усклађивање односа улагања у поједине облике тих укупних улагања стварају се услови за избегавање и превазилажење највећег броја пословних и финансијских тршкоћа у предузећима, а нарочито у оним која су лоше организована.

Предвиђање могућих извора финансирања улагања зависи од потреба од укупног улагања као и од структуре тих улагања. Извори финансирања се могу поделити на дугорочне и краткорочне. Избор између различитих могућих извора финансирања за једну исту потребу врше менаџери. Предвиђање потреба за финансијским средствима као и извора за њихово финансирање готовине ставља на централно место у систему управљања предузећем. С тим у вези треба нагласити да предузеће које није пажљиво преценило потребе за улагањима у изворе за њихово финансирање излаже двоструком ризику. Тако да, с једне стране, уколико су поребе за финансијским средствима веће од могућих извора њиховог финансирања, доћи ће у ситуацију да буде неликвидно или да смањи обим њихове пословне активности, док са друге стране, уколико предузеће располаже вишком финансијских средстава изнад потребних

¹⁷ Исто, као (1) оп. цит. стр. 220.

улагања, тада оно поседује веће резерве готовине него што су оне објективно потребне, што негативно утиче на рентабилност.

У сваком предузећу треба да постоје **стандардни критеријуми и мерила** који се текућа остварења упоређују и контролишу. Крајњи циљ контролисања је „маскимизирање стопе приносана укупна улагања и сопствени капитал“.¹⁸

Усмеравање понашања запослених – овај циљ утиче на одговорне у предузећу да преко буџета унапред мисле, како би у одговарајућем периоду уочили могућа одступања од буџетираних вредности и благовремено се припремали за измењене услове пословања и да би након истека буџетског периода могли упоређивати своје стварне учинке са предвиђањем, што им представља основу за будуће акције, али и право на партиципацију у добити предузећа.

Координација рада запослених – сви запослени требају бити усмерени ка остваривању постављених циљева. Делотворност буџетирања зависи од тога колико су уважени мотиви и амбиције појединаца, група и делова, чије се активности предвиђају и контролишу. Међутим, најпре се требају остварити посебни циљеви који се морају усклађивати са циљевима виших нивоа у организационој структури предузећа до нивоа предузећа као целине.

6. ЗАКЉУЧАК

Буџетирање је процес у коме припремљени планови добијају свој обавезујући формално-квантитативни израз у форми пројектовања рачуноводствених извештаја. Дескрипције у пословним плановима исказане су у облику очекиваног тржишног учешћа, повећања упослености капацитета, захтеваног приноса на инвестиције и сл., у оквиру буџетског процеса се конвертују на количине продаје, асортиман, цене и приходе, на количинске и вредносне пројекције производње које надаље имплицирају физичке и монетарне захтеве за материјалом, радом и другим производним чиниоцима итд., да би се на крају тог процеса сагледале финансијске последице пројектованих

¹⁸ Исто, као (1) оп. цит. стр. 222.

активности и проценила оправданост њиховог преузимања. Буџетирање је, између осталог, процес у коме се дефинишу овлашћења али и прихватају одговорности у процесу остварења постављених циљева. При свему овоме основна сврха буџетирања огледа се у пружању помоћи менаџменту у вођењу послова предузећа.

Као производ буџетирања јавља се буџет који представља управљачки инструменат о будућности предузећа и његових делова. Приликом израде буџета запосленима и менаџерима треба доделити одговорност само за приходе, трошкове и инвестиције које могу да контролишу. Предузеће треба да тежи ка томе да сви запослени схвате буџет као позитивно средство, како би се обезбедило праведно вредновање перформанси. Као такав, буџет се показао као динамичан и проактиван инструменат стимулисања дискусије о стратегијама и тактикама предузећа међу менаџерима на свим организационим нивоима у току израде буџета и у току његове реализације. Такође, буџет представља важан инструменат на подручју управљања предузећем. Код увођења система мерења и контроле оствареним перформанси, одклањања одступања и оцене резултата менаџера и запослених. Међутим, како је буџет само прогноза нетреба га слепо следити, већ га треба контролисати и уколико је потребно поправити га узимајући у обзир промењене околности на којима се прво темељио буџет.

На крају треба истаћи да буџетски процес још увек представља велики управљачки изазов. На ово указују бројни проблеми са којима се данас суочавају предузећа у тржишно развијеним привредама. Указивање на ове проблеме важно је због чињенице да њихово уважавање може у великој мери унапредити буџетски процес и свести трошкове израде буџета на минимум.

ЛИТЕРАТУРА

1. Antony R., Govindarajan V., *Management Control Systems*, McGraw – Hill, Introduction edition, 2007.
2. Blocker E., Stout D., Cokins G., Chen K., *Cost Management*, McGraw – Hill / Irwin, New York, 2008.
3. Новићевић Б., Антић Љ., *Управљачко рачуноводство*, Економски факултет, Ниш, 2009.

4. Стевановић Н., *Обрачун трошкова*, Економски факултет, Београд, 1993.
5. Тркља Р., *Улога рачуноводственог буџетирања и контроле у изградњи система мотивисања и награђивања у предузећу*, Магистарска теза, Економски факултет, Ниш, 2010.
6. Horngren С., *Accounting for Management Control, An Introduction*, Prentice – Hall, INC, New Jersey, 1965.