



## BUDŽETIRANJE U PREDUZEĆIMA: DODATNI POSAO I IZDATAK ILI “KLJUČ” OPSTANKA PREDUZEĆA

Predrag Vukadinović, Goranka Knežević, Marija Kostić  
Poslovni fakultet u Beogradu, Univerzitet Singidunum, Beograd, Srbija

### Apstrakt:

Tradicionalno računovodstveno planiranje u preduzećima ustupa mesto novim konceptima planiranja. Najčešći koncept koji se koristi kao proces planiranja i instrument upravljanja poslovanjem preduzeća je budžetiranje u različitim oblicima. Važno je kontrolisati sprovođenje budžeta kao deo jedinstvenog procesa, ali isto tako je veoma značajno kako će menadžment koristiti ovaj način planiranja u upravljanju preduzećem, uzimajući u obzir motivaciju za izradu, sprovođenje i kontrolu budžeta od strane zaposlenih i menadžmenta.

### Ključne reči:

preduzeće,  
budžetiranje,  
kontrola,  
menadžment,  
zaposleni.

### 1. UVOD

Promene nastale u uslovima poslovanja, pre svega razvojem informacionih tehnologija, globalizacijom i drugim bitnim faktorima poslovnih aktivnosti preduzeća, nameću alternativne metode računovodstvenog planiranja. Polazeći od stava da tradicionalno računovodstveno planiranje nije više efikasno, u meri da se može suprotstaviti sve bržim i češćim promenama uslova poslovanja, nameće se potreba za primenom novih tehnika računovodstvenog planiranja. Najčešće primenjivani koncept, u tom smislu, je koncept budžetiranja koji se dinamično menja dobijajući nove alternative kao što su nulto budžetiranje, budžetiranje zasnovano na aktivnostima, kao i “*Forecast and Enterprise Risk Budgeting*”. Ovaj koncept predstavlja instrument kojim menadžment vodi poslovne aktivnosti u smeru ostvarivanja postavljenih strateških ciljeva. Kontrola sprovođenja budžeta je deo procesa budžetiranja koji je usmeren, ne samo na običnu komparaciju ostvarenog i planiranog, već pre svega na budućnost, kontrolu aktivnosti i troškova usmerenih ka budućim ciljevima. Motivacija za odgovornost prilikom sprovođenja budžeta treba da bude u skladu sa stepenom odgovornosti menadžera za centar troškova kome je nadležan. Takođe, motivacija zaposlenih treba da bude uslovljena stepenom učešća u procesu budžetiranja, ispoljavanjem određenog znanja, ambicija i odgovornosti.

### 2. RAZLIČITI PRISTUPI TRETIRANJU TRADICIONALNOG RAČUNOVODSTVENOG PLANIRANJA I BUDŽETIRANJA

U literaturi i praksi nisu jedinstvena mišljenja o primenljivosti i važnosti tradicionalnog računovodstvenog planiranja i budžetiranja u pogledu uspešnog vođenja poslovnih aktivnosti preduzeća. Pojmovna definisanja ova dva načina planiranja odražavaju razlike u shvatanju važnosti jednog ili drugog načina planiranja za uspešno poslovanje preduzeća, ali i za njegov opstanak.

Stevanović navodi da budžet, posmatran kao rezultat aktivnosti budžetiranja predstavlja instrument efektivnog kratkoročnog planiranja i kontrole. Istovremeno, svrha sastavljanja budžeta, koja se sastoji u doradi stratejskog plana, koordinaciji, delegiranju odgovornosti i stvaranju osnova za procenu ostvarenih performansi upućuje na poimanje poslovnog budžeta kao instrumenta za realizaciju stratejskih ciljeva preduzeća.

Stavljanje u prvi plan ostvarenje stratejskih ciljeva budžetiranjem kao instrumentom predstavlja širi pogled na suštinu budžetiranja. Međutim, šire poimanje budžetiranja u prvi plan ističe da planiranje postaje ključ za dobar menadžment, odnosno, da bez disciplinovanog profesionalnog planiranja preduzeće odlazi u nepovrat. Planiranje profita je proces budžetiranja [4]. Ovakav pristup praktično daje maksimalni značaj budžetiranju kao procesu za koji se vezuje sudbina preduzeća. Naglašavajući razliku između budžetiranja u užem i širem smislu, Bešlić ističe da se budžetiranje u užem smislu, može posmatrati kao računovodstveno planiranje. Međutim, budžetiranje u širem smislu podrazumeva računovodstveno planiranje i kontrolu, pri čemu je budžetiranje u nadležnosti računovodstvene odgovornosti. Kontrola u ovom sagledavanju podrazumeva komparaciju sa planiranim veličinama, što i jeste suština kontrole, ali budžetiranje ipak predstavlja više od računovodstvenog planiranja i kontrole obzirom da je suština budžetiranja izražena fleksibilnošću u odnosu na kratkoročne promene. Milinović u prvi plan stavlja budžetiranje sa stanovišta primene budžetske kontrole i obračuna po standardnim troškovima. Suština ovog pristupa je u tome da budžet predstavlja plan aktivnosti kojim se kvantifikuje projekcija prihoda, rashoda i novčanih tokova za budžet. Ovakav pristup, nezavisno od toga što u prvi plan stavlja obračun po standardnim troškovima, zanemaruje činjenicu fleksibilnosti budžetiranja u kraćim vremenskim periodima i prilagodljivost promenama u okruženju koje su u savremenim uslovima veoma dinamične.

Promene izazvane informacionom revolucijom, razvojem tehnologije postavljaju nove izazove pred tradicionalno računovodstveno planiranje, a proces budžetiranja čine kompleksnijim imajući u vidu da su to veoma značajne promene koje se dešavaju u okruženju preduzeća. Pri tome, treba imati u vidu da su novi uslovi poslovanja karakteristični, između ostalog, i po porastu mase opštih troškova koji nisu izazvani povećanim obimom proizvodnje. Pristup budžetiranju koji ne uzima u obzir ovu činjenicu ispoljava slabost koja može imati negativne efekte po poslovanje preduzeća i ostvarenje strateških ciljeva. U tom smislu, tradicionalno računovodstveno planiranje funkcioniše dobro kod aktivnosti koje iskazuju jasnu vezu između inputa i outputa, dok u suprotnom, tradicionalno budžetiranje služi samo kao odobrenje određenog nivoa potrošnje za svaku stavku troškova [1].



Kontradiktornosti u shvatanju tradicionalnog računovodstvenog planiranja i budžetiranja izražene, pre svega, kroz kritiku tradicionalnog računovodstvenog planiranja postaju sve dominantnije. Kritike na račun tradicionalnog računovodstvenog planiranja odnose se pre svega na navodnu nesposobnost ovog načina planiranja da na adekvatan način odgovori na situacije koje karakterišu visoka neizvesnost poslovanja, stalno rastuće i kontinuirane promene u tehnologiji i globalnim tržištima, državna regulacija, konkurencija kao i porast novih znanja [3]. Pozivajući se na suprotne kritičke argumente drugih autora, *Ekhholm* i *Wallin* ističu da za razliku od tradicionalnog računovodstvenog planiranja, ovaj način planiranja treba zameniti projekcijama ili budžetom, tako što će se na postojeći budžet dodavati novi mesec ili kvartal.

Sumirajući istraživanja oba suprotstavljena mišljenja, autori iznose stav da se obe vrste planiranja ipak ne doživljavaju kao suprotnosti već kao komplementi [3]. Ovaj stav potkrepljuje istraživanje da mnoge kompanije koriste "hibrid" ova dva načina planiranja.

Govoreći o kritikama koncepta korporativnog budžetiranja Šljivić ističe da se kritike ovog načina planiranja mogu sagledati tokom poslednje dve decenije. Međutim, uprkos kritikama koncepta korporativnog budžeta, on se može unaprediti u koristan instrument za poboljšanje srpske privrede. Autor zaključuje da "*Activiti Based Budgeting*" treba da postane alternativa tradicionalnom korporativnom budžetiranju [11]. On naglašava "*Forecast and Enterprise Risk Budgeting*" kao veoma koristan instrument merenja performansi preduzeća i zaštite od rizika sa krajnjim ciljem poboljšanja konkurentnosti srpske privrede.

Česte i kontinuirane promene u okruženju nameću nove pristupe budžetiranju kako bi privredni subjekti bili u stanju da odgovore na te promene, da razvijaju svoje performanse u cilju jačanja konkurentne sposobnosti i efikasnijeg poslovanja. Izdvajaju se tri nova pristupa: budžetiranje na nultoj osnovi, budžetiranje zasnovano na aktivnostima i koncept kontinuiranog budžeta i planiranja - "*Rolling Budgets and Forecasts*".

Koncept nultog planiranja postaje snažno oruđe menadžmenta. Suština ovog pristupa je u tome, da se ignorišu svi budžeti prethodnih godina. Ovaj pristup ne uzima u obzir rezultate ostvarene u prethodnoj godini, već budžetiranje formira od nultog nivoa, odnosno, ne polazi se od analiza prethodnog perioda, već se troškovi planiraju kao da se aktivnost izvodi prvi put [1, 9]. Nedostatak ovog pristupa je u tome što se prekida kontinuitet budžetiranja, te zbog toga ovakav princip može biti veoma kompleksan za menadžment, jer za razliku od tradicionalnog budžetiranja koje u prvi plan stavlja funkcije, budžetiranje na nultoj osnovi u prvi plan ističe aktivnosti i programe koji se odvijaju u preduzeću. To su pre svega aktivnosti, povezane sa ciljevima preduzeća, pa se tek nakon toga izračunavaju vrednosti koje ostvaruju identifikovane aktivnosti. Stoga je ovakav pristup značajan sa stanovišta planiranja i kontrole troškova [1].

Koncept budžetiranja zasnovan na aktivnostima, kao alternativni pristup tradicionalnom računovodstvenom planiranju vezuje troškove za one aktivnosti koje su neophodne u proizvodnji i pružanju usluga, odnosno, potrebno je planirati potrošnju resursa koji su neophodni za proizvodnju i prodaju [1, 9].

Koncept kontinuiranog budžeta je fleksibilan na promene okruženja, tj. njegova suština jeste u tome da kontinuiranim promenama u određenim kraćim vremenskim periodima predvidi aktivnosti i resurse koji će ići u susret tim promenama. Kako ističe Milinović "*Rolling Budgets and Forecasts*" je koncept kontinuiranog budžeta i predviđanja, prema kome budžeti nisu fiksirani za jednogodišnje periode, već se po isteku prvog planiranog perioda (mesec ili kvartal), dodaje novi plan istog budućeg razdoblja.

Budžetiranje kao proces planiranja, instrument upravljanja poslovanjem i performansama preduzeća, uprkos novim kriti-

kama zauzima dominantno mesto u planiranju. Kao potvrdu ovog stava Milinović navodi da istraživanje u Britaniji i Novom Zelandu pokazuju da 95% britanskih i 98% novozelandskih kompanija koristi ovaj način, odnosno pristup planiranju budžeta i budžetske kontrole.

### 3. MENADŽMENT I KONTROLA BUDŽETIRANJA

Nijedan koncept budžetiranja nema svrhu ukoliko ne posluži kao instrument menadžmentu za vođenje poslovnih aktivnosti privrednog subjekta i poslovanja u celini. Isto tako, budžetiranje mora da prati kontrola ostvarivanja planiranih aktivnosti i troškova u funkciji ostvarenja postavljenih strateških ciljeva. Samo primena i jedne i druge aktivnosti (budžetiranje i kontrola) ima efekta na uspešno upravljanje. U suprotnom, ako se ove dve aktivnosti ne primenjuju sukcesivno i istovremeno neće imati efekta. Naprotiv, doći će do distorzije aktivnosti koja će proizvesti neefikasnost upravljanja a time i neefikasnost u ostvarivanju postavljenih strateških ciljeva.

Upravljanje funkcijama preduzeća Malinić zahteva upotrebu i korišćenje različitih tehnika upravljanja, pri čemu je jedna od često korišćenih budžetiranje. Ova tehnika ima za cilj da menadžmentu omogući bolje preduslove za vođenje poslova i poslovne funkcije preduzeća, odnosno kvaitetno upravljanje performansama preduzeća. Menadžment koristi budžetiranje kao veoma čestu tehniku za uspešno vođenje poslovanja preduzeća [8]. U konceptu budžetiranja menadžment mora biti okrenut budućnosti, odnosno budućim aktivnostima kako bi njihovim praćenjem, realizacijom i kontrolom ostvario postavljene ciljeve. Budžetiranje, stoga predstavlja upravljačko-računovodstveni proces, koji zahteva od menadžmenta da misli unapred kroz plansko formalizovanje njihovih obaveza i odgovornosti [6]. Isti autor, ističe vezu između aktivnosti zaposlenih koji rade na procesu budžetiranja i menadžmenta, naglašavajući da ovaj proces zahteva međusobnu koordinaciju uz uvažavanje organizacionog ponašanja i jednih i drugih.

Brojna istraživanja pokazuju da je budžetiranje, kao upravljačko-računovodstveni instrument našao široku primenu u praksi, naročito u većim i složenijim preduzećima [7]. Takođe, i u našoj zemlji, sve veći broj preduzeća pokazuje interes za procese sistema efikasnog budžetiranja, koji predstavlja značajan oslonac menadžmentu u procesu vođenja poslovanja preduzeća.

Motivacija zaposlenih i menadžmenta u procesu budžetiranja se postiže zajedničkim učešćem u ovom procesu. Studije koje su rađene pokazale su da učešće nižeg nivoa menadžmenta implicira pozitivne efekte na motivaciju menadžera u prihvatanju ciljeva, što je uzrokovano shvatanjem o mogućnosti kontrole, a ne nametanja ciljeva, što bi u konačnom bilo destimulativno [10]. Ovaj stav je proširen tako što se naglašava, da bi bilo koji sistem budžeta bio efektivan menadžment mora učestvovati u reviziji u usvajanju budžeta. Govoreći o značaju motivacije zaposlenih u pogledu budžetiranja, Gajić navodi da delotvornost budžetiranja zavisi od toga koliko se prihvataju i uvažavaju ambicije i motivi zaposlenih čije se aktivnosti predviđaju i koje su podložne kontroli.

Budžetiranje bez budžetske kontrole ne bi imalo svrhu, iz razloga, što je budžet fleksibilan plan koji se prilagođava nastalim ili budućim promenama u poslovanju preduzeća. U tom smislu, Stevanović iznosi da budžetska kontrola predstavlja proces budžetiranja ili računovodstvenog planiranja i kontrolu zasnovanu na budžetima. Proširujući ovaj stav može se reći da budžetska kontrola ne predstavlja samo običnu komparaciju ostvarenih i planiranih veličina, već je suština kontrole da se dostignu određeni ciljevi [10]. Za ovu aktivnost potrebne su i korektivne aktivnosti. Drugi značajan element budžetske kontrole jeste vezivanje značajnih odstupanja za odgovornosti nadležnih menadžera za centar troškova, ali u stepenu u kome menadžer ima uticaj na kontrolu troškova.



#### 4. ZAKLJUČAK

Tradicionalno računovodstveno planiranje orijentisano je pre svega na efekte, a ne na uzroke troškova, što znači da u prvi plan stavlja input i redukciju troškova. Ovaj koncept nije fleksibilan i nema odgovor na kratkoročne promene okruženja. Budžetiranje je fleksibilniji način planiranja i orijentisan je na kratkoročne promene u određenim planiranim vremenskim intervalima. Orijetisan je, pre svega na buduće aktivnosti što inicira i nove pristupe ovom konceptu, a pre svega nulto budžetiranje, budžetiranje na osnovu aktivnosti i "Rolling Budgets and Forecasts". Praksa i istraživanja ukazuju na to da je koncept budžetiranja dominantan u odnosu na tradicionalno računovodstveno planiranje i da predstavlja značajan instrument menadžmentu u upravljanju poslovanjem preduzeća i ostvarenju postavljenih ciljeva. Motivacija zaposlenih i menadžmenta u procesu budžetiranja zavisi od uvažavanja motiva, ambicija i odgovornosti menadžera za sprovođenje budžeta, posebno u segmentima gde kontrola troškova zavisi od menadžera odgovornog za određeni centar troška. Kontrola budžeta je sastavni deo procesa budžetiranja i ne može se posmatrati nezavisno, imajući u vidu da u samom procesu učestvuju svi koji su odgovorni za koncept budžetiranja, kontroli sprovedenja budžeta i ostvarenja postavljenih ciljeva. U konačnom sagledavanju, budžetiranje se nikako ne može tretirati kao nepotreban postupak, već naprotiv kao ključ uspeha.

#### LITERATURA

- [1] Antić Lj., Novičević B., "Budžetiranje na nultoj osnovi i budžetiranje zasnovano na aktivnostima kao alternativni sistemi računovodstvenog planiranja", *Ekonomске teme*, vol. XLIX, no. 3, 2011, pp. 379-396
- [2] Bešlić D., Bešlić I., "Računovodstveno planiranje (Budžetiranje) i kontrola troškova po segmentima preduzeća", *Škola biznisa*, no. 1, 2012.

- [3] Bo – Göran Ekholm and Jan Wallin, "The impact of Uncertainty of Fixed and Flexible Budgets", *Journal of Business & Accounting*, no. (1-2), 2011, pp. 145-164
- [4] Đorđević B., Janjić S., "Pitanja i problem vezani za rast i odgovornost", Međunarodna naučna konferencija Menadžment 2012, Mladenovac, Srbija, 20-21. april 2012, pp. 177-183
- [5] Gajić Lj., "Decentralizovano računovodstveno izveštavanje u funkciji motivacije", *Privredna izgradnja*, XLVI, no (3-4), 2003, pp. 195-206
- [6] Janjić V., Jovanović D., "Bihevioristički aspekti procesa budžetiranja u preduzeću", *Računovodstvo*, vol 57, no 55, 2011, pp. 57-67
- [7] Malinić D., "Budžetiranje i budžeti preduzeća: process, područje primene, i problem efikasnosti", *Računovodstvo*, vol 57, no 48, 2003, pp. 89-99
- [8] Malinić D., "Strateško budžetiranje u funkciji upravljanja performansama preduzeća", *Računovodstvo*, vol 57, no 49, 2005, pp. 38-54
- [9] Milinović M., "Primjena budžetske kontrole i obračuna po standardnim troškovima u suvremenom poslovnom okruženju", 13 međunarodna znanstvena i stručna konferencija Računovodstvo i menadžment, Zagreb, Hrvatska, 14-16. lipnja 2013, pp. 32-42
- [10] Stevanović T., "Poslovni budžet – instrument za realizaciju strategijskih ciljeva preduzeća", *Ekonomске teme*, vol. 51, no 2, 2013, pp. 377-392
- [11] Šljivić S., "Korporativno budžetiranje: važnost za konkurentnost srpskih preduzeća", *International Review*, no (3-4), 2013, pp. 71-85
- [12] Turney P., "The State of 21-st Century Cost Management", *Journal of Cost Management*, no 5, 2000, pp. 45-47

#### BUDGETING IN COMPANIES: EXTRA WORK AND EXPENSE , OR "KEY" SURVIVAL OF THE COMPANY

Predrag Vukadinović<sup>1</sup>, Goranka Knežević<sup>2</sup>, Marija Kostić<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Faculty of Business in Belgrade, Singidunum University, Danijelova 32, Belgrade, Serbia, pvukadinovic@singidunum.ac.rs

<sup>2</sup> Faculty of Business in Belgrade, Singidunum University, Danijelova 32, Belgrade, Serbia, gknezevic@singidunum.ac.rs

<sup>3</sup> Faculty of Business in Belgrade, Singidunum University, Danijelova 32, Belgrade, Serbia, mkostic@singidunum.ac.rs

#### Abstract:

Traditional accounting planning in the business entities gives place to new, contemporary concepts of planning. The most common concept of planning and management instrument is budgeting. It is important to control the budgetary variances or the execution of budget as an integral part of budgeting process. It is also of primary importance for the managers to use this type of planning when managing the business, taking into consideration the motivation for the preparation, execution and control of the budget.

#### Key words:

company (entity), budgeting, control, management, employees.