

др Здравка Петковић
др Чедомир Глигорић

МЕНАџЕРСКО РАЧУНОВОДСТВО (13)

БУЏЕТИРАЊЕ И КОНТРОЛА

Буџетирање и контрола

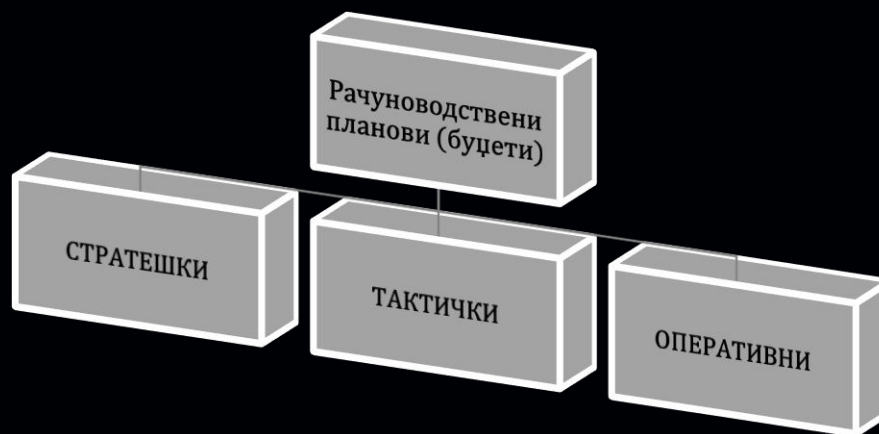
- Управљање предузећем је врло сложен процес и подразумева да све фазе управљања буду спроведене на темељит начин и да, између њих, постоји међусобна координација. Основне фазе процеса управљања (менаџмента) који је континуалан су:
 - планирање
 - организовање и
 - контрола.
- **Рачуноводствено планирање (буџетирање) односи се на израду планова за остварење пословно-финансијских циљева предузећа и ужих организационих делова. Планирање пословно-финансијских одлука односи се на планско комбиновање средстава, извора средстава, прихода, расхода и новчаних токова предузећа и центара одговорности како би се пронашла најадекватнија комбинација са становишта зацртаних циљева предузећа. Резултат ове фазе је израда планских биланса стања, успеха и планског биланса новчаних токова.**
- **Буџет као производ рачуноводственог планирања, дакле, представља темељ пословног планирања и менаџерске контроле.**
- **Буџет (рачуноводствени план) представља основни део пословног плана предузећа.**
- **Да би се постигли економски учинци предузећа и/или центара одговорности, нужно је осигурати инструментаријум за:**
 - дефинисање циљева перформанси предузећа и његових делова,
 - контролу текућих перформанси и
 - процену остварених резултата и лоцирање одговорности менаџера за постигнуте резултате различитих типова центара одговорности и предузећа као целине

Буџетирање и контрола

- **Рачуноводствено планирање (буџетирање) нераскидиво је повезано са следећим активностима предузећа:**
 - специфицирање и имплементирање општих и специфичних циљева предузећа;
 - идентификовање стратегије за реализацију постављених циљева;
 - развијање дугорочних финансијских (профитних) планова на нивоу предузећа и на нивоу стратегијских пословних јединица;
 - специфицирање краткорочних (оперативних) планова или буџета по идентификованим буџетским целинама;
 - утемељење система периодичног извештавања о остварењима по центрима одговорности;
 - контрола остварења постављених планова која укључује поређење остварења и планова, идентификовање одступања, њихово разјашњење (тумачење) и предузимање корективних акција које могу подразумевати и ревидирање постављених планова.
- **С аспекта рачуноводственог планирања, менаџерско рачуноводство, у средиште својих циљева, поставља:**
 1. детерминисање трошкова и учинака по организационим деловима предузећа, пословним јединицама, функцијама, департаментама или на другачији начин дефинисаних подручја одговорности;
 2. креирање информационим потребама примерених извештаја и то како *ex post*, у фази мерења остварења, тако и *ex ante*, у фази пројектовања резултата;
 3. компарацију планираних и стварно насталих трошкова учинака и резултата у времену и простору у циљу контроле остварења и изградње квалитетног мотивационог система и
 4. интерпретацију припремљених информација у циљу пружања помоћи менаџменту у процесу вођења предузећа.

Буџетирање и контрола

- **Важан аспект посматрања је дужина временског периода на који се планови (буџети) односе.**



- **Стратешки рачуноводствени планови** односе се на период од више година и везани су за пројекције глобалних циљева виших нивоа менаџмента.
- **Тактички планови** су краткорочни, обично обухватају краћи временски период (месец, квартал и сл.) и подразумевају разраду стратешких планова по производима, групама производа и слично.
- С аспекта рачуноводственог планирања (буџетирања) најважнији су, свакако, **оперативни рачуноводствени планови** који се односе на операционализацију активности садржаних у стратешким плановима.

Буџетирање и контрола

- **Главни (мастер) буџет представља** свеобухватни, квантитативни израз планова менаџмента за будућност. Он представља потврду улоге менаџерског рачуноводства као главне базе информација квантитативних аспеката пословног плана. **Најзначајнији део главног (мастер) буџета су оперативни планови** који обухватају планирање производње, продаје, трошкова и прихода



- **Основни елементи главног (мастер) плана су:**
 - буџет пословног резултата (плански биланс успеха),
 - буџет финансијске структуре (плански биланс успеха),
 - буџет новчаних токова и
 - буџет капиталних улагања.
- **Први део главног (мастер) плана настаје на основу оперативног планирања, следећа два на основу финансијског планирања, а последњи је производ планирања капиталних улагања.**

Буџетирање и контрола

- **Оперативни планови подразумевају** детаљне финансијске пројекције токова рентабилитета, новчаних токова и финансијско-структурне позиције за предузеће као целину, али и релевантне финансијске токове за делове предузећа као што су: профитни сегменти, пословне функције, департмани, производне линије и слично. Ови планови су детаљни, краткорочни, квантитативни и релевантни за све нивое у организационој и управљачкој структури.
- **Оперативно (краткорочно) планирање обухвата парцијалне (подржавајуће) планове или буџете:**
 1. буџет продаје и прихода од продаје;
 2. буџет производње;
 3. буџет трошкова по природним врстама трошкова;
 4. буџет трошкова производње (трошкова директног материјала, директног рада и општих трошкова производње);
 5. буџет набавке;
 6. буџет трошкова продаје (маркетинга);
 7. буџет трошкова општег управљања и администрације;
 8. буџет трошкова истраживања и развоја.

Буџетирање и контрола

- **Финансијски буџет** односи се на израду буџета новчаних токова и планског биланса стања. Ови буџети базирају се на планираном билансу успеха који је настао на основу сагледавања и анализе свих оперативних планова. Буџет новчаних токова односи се на прогнозу прилива и одлива новчаних средстава за буџетирани период (година или краће временско раздобље). Планирани приливи базирани су на плану продаје и плану наплата, по динамици и врстама плаћања, у смислу кредитних услова које нуди предузеће и процене могуће наплате од купаца. Планирани одливи базирају се на оперативним плановима производних трошкова, висини залиха, капиталним издацима и кредитним условима добављача.
- **Капитални буџет** односи се на буџетирање већих инвестиција у дугорочну имовину предузећа (зграде, постројења, опрема, дугорочне ХОВ и сл.). Овај буџет обухвата дужи временски период – обично између пет и десет година. С обзиром на дужину пројектног периода и већ поменути однос времена и ризика, израда капиталног буџета под највећим је степеном ризика остварења. Међутим, ради се о буџету који се односи на перспективу пословања и будуће финансијско здравље предузећа, па се изради овог буџета поклања велики ниво пажње
- Уколико су организациони делови зависни једни од других, онда се, приликом израде буџета центара одговорности, ови планови изводе из главног мастер плана предузећа. Ова техника буџетирања назива се **'одозго према доле'** (**top down planning**). Уколико се израђују планови профитних и инвестиционих центара између којих нема трансакција, буџетирање се спроводи применом технике **'одоздо према горе'** (**bottom up planning**). То значи да се главни (мастер) **буџет предузећа саставља на основу буџета његових центара одговорности.**

Буџетирање и контрола

- **Рачуноводствена контрола (контрола буџета)** подразумева контролу извршења главног (мастер) буџета предузећа. Суштински посматрано, процес рачуноводствене контроле директно се наслања на процес буџетирања.
- Контрола буџета представља један од основних елемената менаџерске контроле. Обично се **спроводи на три начина**:
 1. буџетска контрола будућих активности,
 2. буџетска контрола текућих активности и
 3. буџетска контрола остварених резултата и повратна буџетска контрола.
- **Буџетска контрола будућих активности** представља „контролу унапред”. Наиме, ова контрола спроводи се већ у фази израде главног (мастер) буџета за наредни плански период. Базира се на избору оне планске алтернативе која ће дати најбоље (оптималне) резултате.
- **Буџетска контрола текућих активности** представља врсту текуће контроле. Наиме, ова контрола базира се на континуираном праћењу остварења планираног буџета и предузимања тренутних корективних активности. Ова врста буџетске контроле повезује буџетску контролу будућих активности и буџетску контролу остварених резултата
- **Буџетска контрола остварених резултата** представља врсту накнадне контроле. Након завршетка буџетског периода пореди се оно што је остварено са оним што је планирано. Предмет анализе ове врсте контроле је утврђивање позитивних и негативних одступања и тражење разлога тих одступања. На основу тога предузимају се корективне мера за уклањање негативних одступања и, у исто време, лоцира одговорност менаџера за дата одступања

Буџетирање и контрола

- **Контрола извршења оперативних буџета односи се на буџетску контролу остварених резултата и повратну буџетску контролу.** Наиме, остварење оперативних планова директно је повезано са обрачуном трошкова и учинака који, као део менаџерског рачуноводства, даје основне информације за спровођење поменуте контроле.
- Дакле, **овом контролом утврђујемо да ли је у потпуности реализован план производње и продаје, да ли је дошло до одступања између буџетираних производних трошкова и стварног износа, који су разлози тих одступања, на који начин се решава питање одступања и слично.**
- Важно је нагласити да **оперативни планови могу бити статички**, што значи да се односе на тачно утврђени обим активности и не прилагођавају се евентуалним променама, и флексибилни, који се прилагођавају свакој промени обима активности
- **Флексибилни буџети** настају тако што се статички буџети коригују тако да сваки пораст обима продаје директно утиче на пораст висине прихода од продаје и варијабилних трошкова. Статички буџети могу бити основ за поређење са остварењима ако није долазило до значајних промена у нивоу обима производње и продаје. Услед тога, флексибилни буџети који настају ребалансом појединих ставки имају већу вредност као основа за поређење са оствареним резултатима.

Буџетирање и контрола

- Пример:

Планирани елементи Н.Д.	Планирани износи:
Продаја	100 ком. × 100 дин. = 10.000
Трошкови директног материјала	100 ком. × (5 кг × 10 дин.) = 5.000
Трошкови директног рада	100 ком. (2 сата × 5 дин.) = 1000
Општи ВТ производње	100 ком. (2 маш. часа × 4 дин.) = 800
Општи ФТ производње	100 ком. (2 маш. часа × 8 дин.) = 1.600
ОТ. администрације и маркетинга	600
Нето добит:	1.000

Стварни елементи Н.Д.	Стварни износи:
Продаја	110 ком. × 92 дин. = 10120
Трошкови директног материјала	110 ком. × (5,5 кг × 9 дин.) = 5.445
Трошкови директног рада	110 ком. (2,5 сата × 4,5 дин.) = 1.237,5
Општи ВТ производње	110 ком. (2 маш. часа × 5 дин.) = 1100
Општи ФТ производње	110 ком. (2 маш. часа × 4 дин.) = 880
Општи трошкови администрације и маркетинга	500,5
Нето добит:	957

Буџетирање и контрола

- **Контрола извршења буџета продаје и прихода од продаје даје одговор на два питања:**
 1. да ли постоје одступања и у којој мери од буџетираног обима продаје и
 2. да ли постоје одступања и у којој мери од планираних продајних цена.
- **Одступање од планираних количина продаје**
 - $= (\text{буџетиране количине} - \text{продате количине}) \times \text{ПЦ}$
 - $\text{Одступ. кол.} = (100 - 110) \times 100 = 1000 \text{ дин.}$
 - **Пораст обима продаје од 10 јединица, под претпоставком да остали фактори резултата мирују, довео је до повећања нето резултата за 1.000 динара.**
- **Одступање од планираних продајних цена**
 - $= (\text{План. ПЦ прод. кол.} - \text{стварна ПЦ}) \times \text{Прод. кол.}$
 - $\text{Одступање од планираних продајних цена}$
 - $= (100 - 92) \times 110 = 880 \text{ дин.}$
- **У овом случају, у питању је негативно одступање у износу од 880 динара. Наиме, уколико сви остали фактори мирују, промена продајне цене доводи до смањења нето добитка у износу од 880 динара.**
- **Према томе, укупно позитивно одступање од 120 динара добијено је као разлика позитивног одступања по основу пораста обима продаје у износу од 1.000 динара и негативног одступања услед пада продајних цена у износу од 880 динара.**

Буџетирање и контрола

- **Контрола извршења оперативног буџета трошкова директног материјала**
- **Одступање од планираних цена утрошеног материјала**
- **=**
Стварна количина утрошеног материјала по стварној цени –
Стварна количина утрошеног материјала по планској цени
- **Одступање од планираних цена утрошеног материјала =**
- **$5445 - 605 \times 10 = 605$ дин.**
- **У питању је позитивно одступање јер су стварни трошкови материјала за израду нижи у односу на исте трошкове вредноване по планској цени.**
- **Изоловани ефекат промене количине утрошеног материјала добијамо на следећи начин:**
- **Одступање од планираних количина утрошеног материјала**
- **=**
Стварна количина утрошеног материјала по планској цени –
Планирана количина утрошеног материјала по планској цени
- **Одступање од планираних количина**
- **$= 5.5 \text{ кг} \times 110 \text{ ком} \times 10 - 5 \text{ кг} \times 100 \times 10 = 1050$ дин.**
- **У овом случају, у питању је негативно одступање, јер изоловани ефекат промене утрошака материјала ствара трошкове у износу од 1.050 динара.**
- **Збрајањем два претходна ефекта добијамо негативно одступање у износу од 445 динара.**

Буџетирање и контрола

- Када менаџери утврде сва позитивна и негативна одступања настала у току планског периода, састављају коначни извештај који представља конкретан преглед утврђених разлика.

Елементи биланса успеха	План. износи	Стварни износи:	Одсту - пања:	Знак:
Продаја (приходи)	10.000	10.120	120	+
Трошкови дир. материјала	5.000	5.445	445	-
Трошкови дир. рада	1.000	1.237,5	237,5	-
Општи ВТ произв.	800	1.100	300	-
Општи ФТ произв.	1.600	880	800	+
ОТ администр. и маркетинг.	600	500,5	99,5	+
Нето добит:	1.000	957	43	-

- На основу овог прегледа, јасно је да су позитивна одступања по основу мањих општих фиксних трошкова производње, општих трошкова администрације и маркетинга и прихода од продаје у односу на планиране величине, значајна и износе збирно 1019,5 динара. Међутим, структура одступања јасно указује да је дошло до значајних негативних одступања у директним трошковима рада и општим варијабилним трошковима. Збирно посматрано, остварена нето добит нижа је у односу на нето добит флексибилног буџета за 43 динара.
- Приликом одлучивања о мерама за решавање питања негативних одступања не узимају се у обзир сва одступања, већ она која прелазе дозвољену границу одступања. На пример, уколико је менаџмент предузећа одлучио да одступања која не прелазе 3% у односу на износе позиција флексибилног буџета не сматра значајним, онда ће мере бити сужене само на већа одступања у односу на постављени репер.
- Као репер за анализу одступања може послужити и степен понављања одређених одступања кроз историју пословања предузећа.

Буџетирање и контрола

ОПЕРАТИВНИ ПЛАНОВИ	РАЗЛОЗИ ОДСТУПАЊА
ПЛАН ПРОДАЈЕ И ПРИХОДА ОД ПРОДАЈЕ	Већи успех рекламне кампање од очекиваног Побољшана ефикасност и ефективност продајног особља Неуспешна конкуренција Улазак нових конкурената Губитак продајног особља или позитивног духа и мотивације код особља Снижавање цена ради повећања обима Снижавање цена као одговор на нову конкуренцију Повећање цена да би се искористио излазак конкурената Модни трендови.
ПЛАН ТРОШКОВА ДИРЕКТНОГ МАТЕРИЈАЛА	Успешни преговори о нижим ценама Попусти на велике набавке Варијације у квалитету материјала Запошљавање лошије или боље обучених радника Број провера квалитета Лоше функционисање машина
ПЛАН ТРОШКОВА ДИРЕКТНОГ РАДА	Радна снага се разликује од планиране Повећање стопе зарада Бољи или лошији квалитет материјала од очекиваног Запошљавање лошије или боље обучених радника Број провера квалитета Лоше функционисање машина
ПЛАН ОПШТИХ ТРОШКОВА	Промене цена које је немогуће контролисати због привредних промена Лош менаџмент контроле над трошковима Побољшан менаџмент контроле над трошковима