

# Predgovor

Jedan pogled na kompanije koje čine preko 8.000 članica ICV, odgovarajuća analiza i empirijske studije dokazuju da su planiranje i budžetiranje i dalje najvažnija pitanja i instrumenti u controllingu. Uprkos njihovom značaju, i dalje traju rasprave oko efikasnosti i delotvornosti budžetiranja. Rezultujuća kritika procesa kako planiranja tako i budžetiranja postala je intenzivnija zbog stalnih promena poslovnih okruženja, pre svega pod uticajem sve dinamičnijih tržišta.

Pristupi rešenjima koji su se razvili iz ove situacije prikladni su samo do izvesne mere. S jedne strane, oni ne predstavljaju potpun koncept već samo daju glavne okvire za mnoštvo ideja i instrumenata za vršenje poboljšanja. S druge strane, jedva da mogu da se nose s drugim rešenjima, a sprovođenje takvih ideja bi bilo veoma sporno u većini kompanija. Stoga je do sada izostajao adekvatan koncept za probleme koji bi mogao da se primeni u praksi.

Zato je novembra 2007. godine Internationaler Controller Verein (ICV), međunarodno udruženje controllera, osnovalo stručnu radnu grupu s preko 50 članova koji rade u oblasti istraživanja i konsaltinga i imaju iskustvo u velikom broju privrednih grana i kompanija. U poslednje četiri godine, radna grupa je razvila naučno dobro utemeljen, dosledan i praktičan koncept „Modern Budgeting“ (Savremeno budžetiranje). Pripremni rad za Modern Budgeting zasnivao se na sledećim aktivnostima:

- Analiza postojećih koncepata: Better Budgeting, Advanced Budgeting i Beyond Budgeting.
- Upoređivanje empirijskih uvida s istraživačkim radom.
- Obavljanje benchmarking studije s više od 60 kompanija.
- Obrada inputa od strane članova radne grupe iz više različitih disciplina (istraživača, praktičara, budućih korisnika u kompanijama i konsultanata).
- Stalno širenje pomoću praktičnih ideja iz stvarnog života. Ova tačka treba da ostane otvorena u pogledu stalnog unapređenja.

Ukupni rezultati se rezimiraju i ilustruju u ovom Priručniku za controllere.

Iskreno bismo želeli da se zahvalimo svim članovima Radne grupe za izradu koncepta Modern Budgeting kao i svima koji su dali doprinos ovom priručniku i brojnim drugim publikacijama.

Siegfried Gänßlen  
Predsednik ICV  
Generalni direktor Hansgrohe SE

**Voda radne grupe**

EBS Universität für Wirtschaft und Recht

Prof. Dr. Ronald Gleich

**Zamenici**

Hansgrohe AG

Udo Kraus

Horváth &amp; Partners

Dr. Uwe Michel

**Članovi radne grupe**

Actelion Pharmaceuticals

Hubert Uwe

Agentur für Arbeit

Uwe Becking

Axel Springer AG

Florian Baier

Axel Springer AG

Gunter Piotrowski

Benteler AG

Markus Happe

Bücker Consulting

Bernhard Bücker

ConRoom OG

Alexandra Meidl

Con-Room OG

Dr. Martin Mayr

CSS GmbH

Bernd Koschitzki

Datev eG

Claudia Maron

Dematic

Lars Hartje

Detecon

Markus Steiner

Deutsche Telekom AG

Andreas Nebe

Deutsche Telekom AG

Jenoe Rosenthal

Deutsche Telekom AG

Christian Schmahl

EBS Universität für Wirtschaft und Recht

Matthias Handrich

EBS Universität für Wirtschaft und Recht, Hansgrohe SE

Dr. Patricia Frey

EBS Universität für Wirtschaft und Recht, Horváth &amp; Partners

Dr. Peter Schentler

EnBW

Stefan Erlenbach

EnBW

Alexander Sloboda

FH Joanneum

Prof. Dr. Martin Tschandl

FH Oberösterreich

Prof. Dr. Christoph Eisl

FH Osnabrück

Prof. Dr. Hans-Ulrich Holst

GKN Driveline GmbH

Peter Pfeiffer

Hansgrohe SE

Siegfried Gänßlen

HID Global

Jürgen Schnöbel

HID Global

Gregoris Theisen

Hochschule Aalen

Prof. Dr. Robert Rieg

Horváth &amp; Partners

Michael Kappes

Horváth &amp; Partners

Lars Riemer

IBM

Dr. Karsten Oehler

Kölner-Verkehrs-Betriebe AG

Dr. Matthias Weiß

Odewald &amp; Companie

Stefan Hirsch

Procter &amp; Gamble

Matthias Koch

Purena GmbH

Petra Bohn

rent a controller

Axel Israel

SAP Deutschland

Thomas Schulze

SICK AG

Helmut Willmann

Sindl Controllingsysteme

Steffen Sindl

Telekom AG

Gunter Fauth

Telekom AG

Mathias Walter

Universität Stuttgart, Deloitte

Dr. Elmar Dworski

Unternehmensberatung

Dr. Matthias Schmitt

Wfbm gGmbH

Christian Janßen

# 1. Budžetiranje

## 1.1 PRIPREMA ZA BUDUĆNOST A NE NJENO PREDVIĐANJE

Controlleri treba da posvete posebnu pažnju planiranju, uključujući sve njegove alate i metode. Na kraju krajeva, planiranje je jedan od glavnih alata u controllingu jedne kompanije. To je tako iako su controlleri potpuno svesni činjenice da planovi retko ispadnu onako kako je prvobitno nameravano. Ovaj stepen (ne)izvesnosti oko „neostvarenja“ javlja se, s jedne strane, zbog osnovne prirode poslovanja koje je evolutivni proces s neizvesnim ishodom. Budući događaji jednostavno ne mogu da se predvide. Takva stalna promena, mnoštvo faktora koji imaju uticaj i nemoguć zadatak znanja određenih informacija (kao što su odluke o kupovini) unapred, ne dozvoljavaju da se prave pouzdana predviđanja. S druge strane, stalno se stvaraju nove ideje, proizvodi i poslovi. Stoga korist od planiranja ne može da bude precizno utvrđivanje šta će se desiti u budućnosti.

Dakle, šta je svrha planiranja? Planovi nisu suvišni niti beskorisni. Oni su neophodni da se pravično izdvoje, raspodele i uravnoteže resursi (kapacitet, ljudi i finansije). To pomaže da se individualni sektori jedne organizacije usaglase oko zajedničkih ciljeva. Resursa nikada nema u izobilju i za njih se stalno nadmeću različiti sektori. Kompanije mogu da se delotvornije pripreme za budućnost ako se sve dovoljno rano razmotri. One eventualno mogu da steknu početnu prednost i da se mentalno pripreme za promene ili nove razvoje događaja koji predstoje.

Planiranje je uvek vezano za određenu kompaniju i razlikuje se od kompanije do kompanije, čak i ako posluju u istom sektoru ili su slične veličine ili strukture. Međutim, postoje određeni osnovni principi koji važe za sve firme i koji uvek treba da čine srž svakog plana. Ti su principi opisani u ovom priručniku.

---

„Planiranje zamenjuje koincidencije greškama – a na greškama se možete učiti.“

## 1.2 ŠTA SU BUDŽETI I BUDŽETIRANJE?

Svake godine u mnoštvu kompanija i organizacija različitih veličina i iz različitih sektora započinje proces „kratkoročnog planiranja“ za narednu fiskalnu godinu (Egger/Winterheller, 2009). Budžet je sastavni deo i novčani rezultat takvog operativnog planiranja.

Operativno planiranje i budžeti su instrumenti controllinga. Oni su na početku klasičnog ciklusa upravljačkog računovodstva i podstiču kako akciju tako i kontrolu. Dakle, oni čine osnovu ciklusa controllinga. Proces izrade budžeta naziva se budžetiranje i sadrži tačnu definiciju formalnih i budžetskih ciljeva. Sledeći sastavni elementi budžetiranja se definišu kao:

Budžeti su „planovi prilično kratkoročnog karaktera s formalnim ciljevima i visokim stepenom obavezivanja (Godišnji budžet, Horvath 2011, 235)“.

<b>Plan budžeta</b>	Pismene smernice za standardizovanje strukture procesa budžetiranja: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Standardizovana terminologija i konteksti,</li> <li>• Odgovornosti,</li> <li>• Opšti i tekući plan,</li> <li>• Šema troškovnih elemenata cost centara (uključujući i grupe troškovnih elemenata),</li> <li>• Smernice za ocenjivanje funkcionalnih planova (npr. standardizacija HR planiranja, obračunati časovi),</li> <li>• Instrumenti (npr. formulari, dokumenti), ciljevi, rezultati iz prethodne godine i finansijske projekcije itd.</li> </ul>
<b>Funkcionalni planovi</b>	Pregled postojećih funkcionalnih oblasti/sektora da bi se došlo do samostalno definisanih/top-down ciljeva (kvantitativnih).
<b>Plan za uspeh (budžeta)</b>	Uspešno planiranje na osnovu bilansa uspeha/contribution marži po kategoriji troškova/cost centru
<b>Finansijski plan</b>	Direktna/indirektna procena slobodnog cash flow-a i potrebe za gotovinom (cash flow izveštaj)
<b>Bilans stanja</b>	Planirani dodatni kapital
<b>Investicioni plan</b>	Planirane investicije (sumirane su i u finansijskom planu i Bilansu stanja)
<b>Pregovori o budžetu</b>	Jedan ili više „ciklusa pregovora“ da se koordiniraju i uravnoteže parcijalni planovi i budžeti. To se radi da bi se ostvarili željeni opšti ciljevi i budžet.

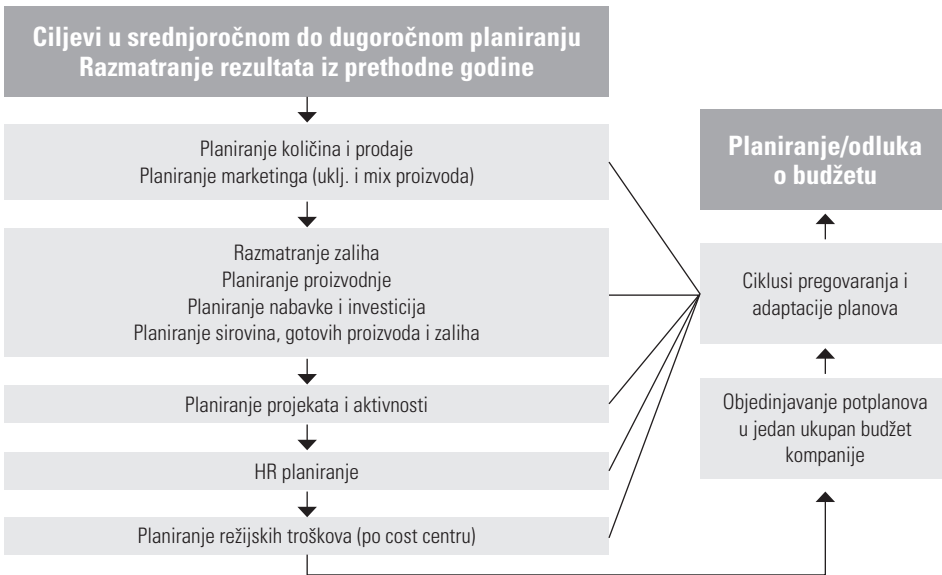
Tabela 1: **Elementi budžetiranja**

(upor. Tschandl/Frey/Gleich/Hofmann, 2010, Dambrowski, 1986, str. 20-92)

U širem smislu, budžetiranje je deo procesa upravljanja učinkom. On se sastoji od potprocesa koji se kreću od predviđanja budućih razvoja događaja, preko postizanja dogovora o ciljevima, podsticajima, akcionim planovima i resursima, pa sve do praćenja implementacije i kontrole. Da bi to uradili, controlleri obično implementiraju tri glavna elementa ciklusa controllinga: sisteme planiranja, praćenja i izveštavanja. Budžetiranje je esencijalni deo ukupnog sistema planiranja pa stoga i osnova za klasične zadatke controllera.

Te informacije su suštinski bitne za sektor controllinga da donosi odluke i da operativno kontroliše kompaniju tokom fiskalne godine. U idealnom slučaju, proces budžetiranja treba da bude integrisan. Prvo bi se utvrdili strateški ciljevi i strategije za njihovo ostvarivanje, posle čega bi se definisao okvir budžetiranja. Zatim bi se na osnovu tih inicijalnih koraka implementiralo operativno planiranje za troškove marketinga, proizvode, nabavku, proizvodnju, logistiku, (posebne) projekte, HR kao i opšte režijske troškove.

Controlling tokom godine oslanja se na planiranje i analizu odstupanja – to je glavna nadležnost controllinga.



Slika 1: Integrisano planiranje kao postepen proces

U prošlosti je često korišćen suprotan proces (top-down direktive, bottom-up planiranje, pa zatim pregovori) kojim su se svi potplanovi integrisali u jedan finansijski konačni plan – budžet.

U kompanijama koje vrše usluge, koraci koji se tiču zaliha, nabavke/ investicija, skladištenja i proizvodnje nemaju veliki uticaj.

Pre više od 100 godina izmišljeni su budžeti da bi se koordiniralo upravljanje decentralizovanim kompanijama, kao i korporacijama sa strukturom grupe. Umesto direktnog i individualnog upravljanja zasebnim fabrikama na različitim mestima, upotrebljeni su sistemi planiranja i praćenja kao kontrolni mehanizmi. Razlog za to je zbog raznovrsnih **koristi** od tog sistema (upor. Slika 2 i Töpfer 1976, 97):

### **Ček-lista za samoproveru:**

---

Koje koristi možemo da izvučemo iz budžetiranja?

- Primorava nas da jasno definišemo ciljeve.
- Navodi na razmišljanje iz vizure konteksta i alternativa (planova).
- Koordinira različite sektore u našoj kompaniji (integracija).
- Donosi jasnoću kroz dokumentovanje.
- Stvara jasnoću kroz informisanje (dokumentovan sadržaj).
- Podstiče unutrašnju odgovornost (određivanje ciljeva).
- Jača sposobnost naše kompanije da se prilagođava i reaguje.
- Jača našu moć inovacija (reakcija/kontrola tamo gde ima odstupanja).
- Poboljšava odgovornost i argumente prema „spoljnom svetu“ (u odnosima s akcionarima/investitorima).

Slika 2: **Ček-lista „Koristi od budžetiranja“**

## 1.3 OGRANIČENJA BUDŽETA

Uprkos koristima prikazanim na Sl. 2, bilo je mnogo rasprave o nedostacima budžetiranja. Dobro su poznati problemi s kojima se suočavaju kompanije kod budžetiranja pa otuda i kritike usmerene na proces (1) i njegov sadržaj (2):

- Planiranje može da postane previše *detaljno* i preterano revnosno. To rasipa resurse i izaziva veći trošak no što vredi, a umanjuje i fleksibilnost i čini da podaci budu manje relevantni.
- *Dugotrajni i složeni* procesi koordinacije dovode do kompromisa koji nisu mnogo *izazovni*.
- Potencijal ljudi često se ne iskoristi u potpunosti. To je zato što se usled budžetskih ograničenja ne prepoznaju u potpunosti nove mogućnosti.
- *Neuključivanje onih kojih se to tiče* prilikom planiranja budžeta ima tendenciju da dovede do nedostatka identifikovanja s ciljevima budžeta. To sa svoje strane umanjuje odgovornost.
- Fokusiranje na interne ciljeve i procese raspodele moći, ometa adekvatno uzimanje u obzir tržišnih zahteva i promena u *poslovnom okruženju*.
- (Pretežno) fokusiranje na *finansijske elemente* zanemaruje nefinansijske vrednosti kao što su odnosi sa klijentima.
- Statičko formulisanje ciljeva može da ometa *relativnu* ili konkurentsku orijentaciju kompanije. To zavisi od toga kako se razvijaju konkurenti.
- Ne uzimaju se dovoljno u obzir *strateški* aspekti.
- *Integrisanje* strateškog i operativnog planiranja je nedovoljno uz prevashodno definisan vremenski okvir od godinu dana. S druge strane, godinu dana je dugačak period za čisto operativno upravljanje.
- Tendencija je da se podstiče *disfunkcionalno* ponašanje. Zbog činjenice da su predviđanja/planiranje i motivacija povezani, to može da dovede do minimiziranja prodaje i maksimiziranih troškova u planiranju. Mogu se pojaviti rezerve kojima se menadžeri štite, kao i kasnije manipulacije.

Uprkos tome što kritike iz poslovne prakse imaju sve veću težinu, neki controlleri i menadžeri jednostavno nisu svesni činjenice da rukovođenje – i alati koji su u to uključeni (uključujući i budžetiranje) – uvek moraju da uravnoteže suprotstavljene izazove. Nije mo-

---

1. Kritike **procesa** po kojima budžetiranje prikriva potencijal za optimizaciju na koju može direktno da se utiče.

---

2. Kritike **sadržaja** po kojima na budžetiranje može samo delimično da se utiče.

guće ostvariti sve ciljeve istovremeno. Mora se postići saglasnost o kompromisima. Razlog što su mnogi korisnici nezadovoljni budžetiranjem često se javlja kao rezultat neshvatanja tog nemogućeg zadatka ostvarivanja svih ciljeva u isto vreme (Rieg/Gleich/Schentler, 2010). Javljaju se konflikti između ciljeva:

- Jedan od primera takvih protivrečnosti ciljeva jeste **pronalaženje ravnoteže između preciznosti i jednostavnosti**. Da bi bilo moguće sprovesti detaljnu analizu varijansi svih cost centara tokom fiskalne godine, mora da bude ustanovljen celokupan budžet. Proces budžetiranja bi lako mogao da bude potpun i tačan ali svakako nije jednostavan i verovatno nije lako prilagodljiv.
- Slično je i sa svrhom planiranja. Sa aspekta obezbeđivanja kapaciteta i kontrole tokom fiskalne godine, **ciljevi** treba da budu **izazovni** ali **ostvarljivi** kako ne bi negativno uticali na motivaciju zaposlenih i menadžera.

Ovi i brojni drugi primeri ilustruju konflikte ciljeva koji se javljaju u planiranju i ne mogu da se reše nikakvim oblikom koncepta budžetiranja. Razlog je što su ti konflikti nerazdvojno vezani za pitanja planiranja. Međutim, daleko je važnije da menadžeri i controlleri razmisle o tome **koje ciljeve treba prvenstveno** ostvarivati.



## 1.4 RANIJI PRISTUPI

Kao rezultat rasprave o ograničenjima budžetiranja pojavili su se novi pristupi. S jedne strane, predlagana su mala, postepena unapređenja budžetiranja (Better Budgeting). S druge strane, bilo je zahteva da se taj proces potpuno ukine (Beyond Budgeting). Nažalost, do sada se pokazalo da su odgovori na to pitanje primenljivi samo u maloj meri (videti Tabelu 2).

Rezultat kritika: novi pristupi – od Better Budgeting do Beyond Budgeting

	Better Budgeting	Advanced Budgeting	Beyond Budgeting
<b>Cilj</b>	Optimizacija pojedinačnih oblasti planiranja	Optimizacija celog sistema planiranja	Promena celog sistema planiranja
<b>Namera</b>	Zadržavanje budžetiranja	Smanjenje važnosti budžeta	Ukidanje budžeta kao fiksnih ugovora o učinku
<b>Rezultat</b>	Poboljšanje pojedinačnih slabosti u planiranju, veća efikasnost / smanjenje režijskih troškova	Poboljšanje kvaliteta planiranja i smanjenje troškova povezanih s budžetiranjem	Bolje upravljanje i kontrola. Vraćanje na koncept rukovođenja zasnovan na zaposlenima i njihovom učešću
<b>Planiranje</b>	Pojednostavljenje i koncentrisanje na procese koji su kritični za uspeh; veće uzimanje u obzir strateškog sadržaja u operativnom planiranju	Pojednostavljenje i koncentrisanje na procese koji su kritični za uspeh; veće uzimanje u obzir nefinansijskih vrednosti; korišćenje novih instrumenata (BSC, benchmarking), integrisano operativno i strateško planiranje	Rolling forecast fokusirano na finansijske i nefinansijske vrednosti; integrisano operativno i strateško planiranje; decentralizovano planiranje
<b>Motivacija</b>	Jači fokus na definisanje tržišno orijentisanih ciljeva	Jači fokus na definisanje tržišno orijentisanih ciljeva	Samokorigujući ciljevi u odnosu na eksterno uporedive konkurente
<b>Koordinacija</b>	Pretežno koordinisano preko planova	Pretežno koordinisano preko planova	Decentralizovana koordinacija; podrška iz centralnih službi

Tabela 2: **Usporedni prikaz pristupu optimizaciji budžetiranja**

**Better Budgeting** nije zatvoren koncept. On je samo zajednički naziv za mnoštvo ideja i alata za unapređenje. Oni bi trebalo da mogu da pomognu da se izbace neefikasni i nedelotvorni elementi onoga što već predstavlja ekonomičan koncept budžeta (Tschandl/ Schentler, 2006, str. 91 i dalje).

**Advanced Budgeting** cilja na opadajući značaj srednjoročnih budžeta tako što poboljšava kvalitet kratkoročnog budžetiranja dok istovremeno redukuje troškove povezane s izradom budžeta (Horváth i partneri, 2003). Da bi se to postiglo treba unaprediti proces budžetiranja i implementirati instrumente kao što su Balanced Scorecard, obračun troškova na bazi aktivnosti (ABC Activity based costing) ili benchmarking.

**Beyond Budgeting** ide mnogo dalje od pukog planiranja i budžetiranja. To je sveobuhvatan model za decentralizovano upravljanje i controlling koji uključuje i aspekte budžetiranja. Kada se uzmu u obzir pretpostavke na kojima se model zasniva (jednostrano posmatranje ljudi, dinamika kao razlog za neophodnost, tržište kao superioran oblik koordinacije, uzak i jednostran poslovni model), unutrašnji paradoksi modela kao i nedovoljna teorijska osnova i odsustvo širenja u stvarnom svetu, znače da je veliko pitanje da li je takav model primenljiv u većini firmi (Rieg/Oehler, 2009).

Glavni govornik na 2.ICV Kongresu controllera Srbije bio je Bjarte Bogsnes. On je prvi čovek u controllingu norveške kompanije Statoil i učesnicima Kongresa je detaljnije pojasnio koncept Beyond Budgeting koji primenjuje u svojoj kompaniji. Tradicionalni budžeti kakve poznajemo nisu više adekvatni za stalno menjajuće tržište i zato je i uveden novi princip koji lišava te rigidnosti. Za više informacija o Beyond Budgetingu pogledati sajt [bbbt.org](http://bbbt.org)