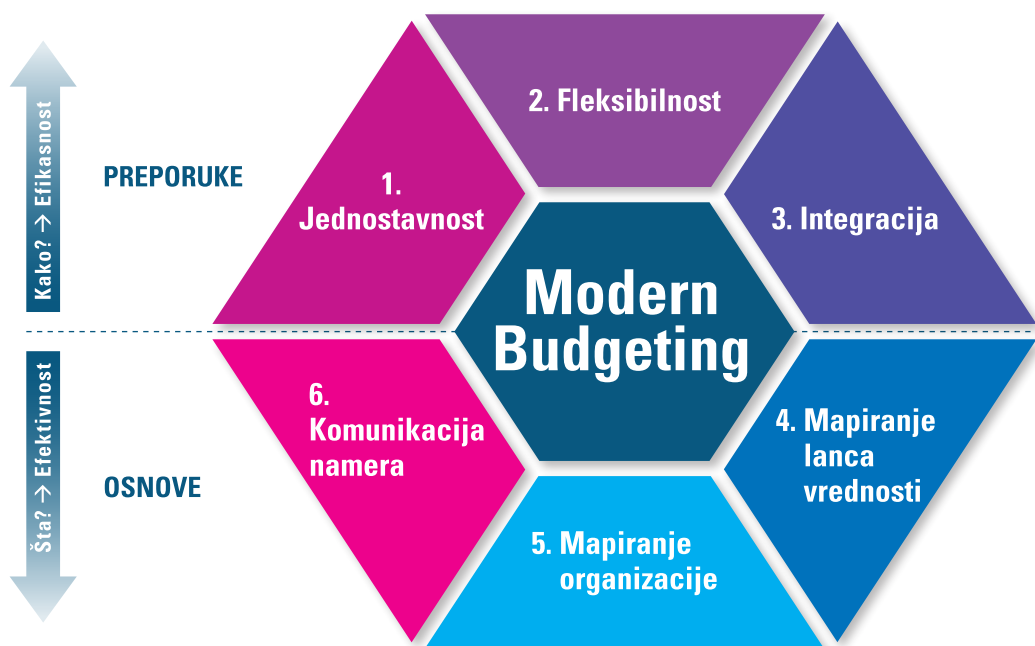


MODERN BUDGETING

Priručnik za controllere



Modern Budgeting
Priručnik za controllere



Naslov originala:
Modern Budgeting
Controller Statement
Instruments

Izdavač:
© ICV Internationaler Controller Verein eV
Gauting
Prvo izdanje 2012.
www.controllerverein.com

Izdavač za Srbiju:
MCB Edukacija, Beograd
© MCB 2014. za srpsko izdanje

Ova knjiga se ne sme umnožavati, prešampavati ili prenositi u bilo kom obliku i bilo kojim sredstvom, ni u celini, niti u delovima, bez izričite pismene dozvole autora i izdavača, niti se, bez izričite pismene saglasnosti izdavača, sme distribuirati ili umnožavati na bilo koji drugi način i bilo kojim drugim sredstvom. Sva prava objavljivanja ove knjige zadržavaju autor i izdavač, shodno odredbama Zakona o autorskim i srodnim pravima.

Modern Budgeting

Priručnik za controllere

MENADŽMENT
CENTAR
BEOGRAD



Sadržaj

Predgovor	7
1. BUDŽETIRANJE	9
1.1 Priprema za budućnost a ne njeno predviđanje	9
1.2 Šta su budžeti i budžetiranje?	10
1.3 Ograničenja budžeta	13
1.4 Raniji pristupi	15
2. KONCEPT	17
2.1 Izazovi	19
2.2 Odgovori	20
2.3 Principi	21
3. PRINCIPI	25
3.1 Jednostavnost	25
3.2 Fleksibilnost	37
3.3 Integracija	50
3.4 Mapiranje lanca vrednosti	58
3.5 Mapiranje organizacije	65
3.6 Komunikacija namera	70
4. IT ALATI	75
4.1 Uvod	75
4.2 Proces selekcije	76
4.3 Kriterijumi za izbor	78
4.4 Uticaj faktora okruženja	80
4.5 Ocenjivanje	84
Rezime	95

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 & 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 & 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 & Partners

Michael Kappes

Horváth & Partners

Lars Riemer

IBM

Dr. Karsten Oehler

Kölner-Verkehrs-Betriebe AG

Dr. Matthias Weiß

Odewald & Companie

Stefan Hirsch

Procter & 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.

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

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:

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

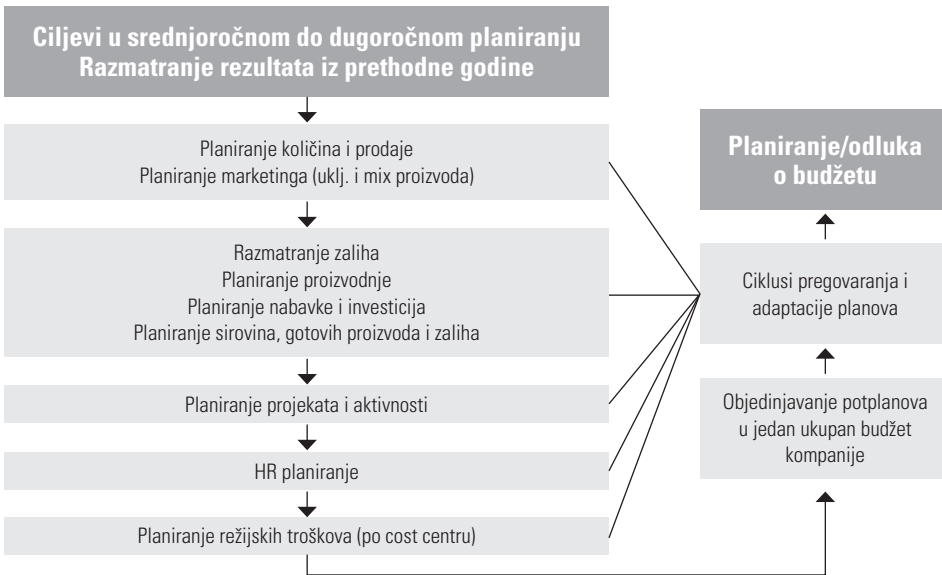
Tabela 1: **Elementi budžetiranja**

(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
Cilj	Optimizacija pojedinačnih oblasti planiranja	Optimizacija celog sistema planiranja	Promena celog sistema planiranja
Namera	Zadržavanje budžetiranja	Smanjenje važnosti budžeta	Ukidanje budžeta kao fiksnih ugovora o učinku
Rezultat	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
Planiranje	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
Motivacija	Jači fokus na definisanje tržišno orijentisanih ciljeva	Jači fokus na definisanje tržišno orijentisanih ciljeva	Samokorigujući ciljevi u odnosu na eksterno uporedive konkurente
Koordinacija	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 bbrt.org

2. Koncept

Uprkos gore pomenutim problemima, ni planiranje ni budžetiranje ne mogu i ne treba da se odbace. Ipak, postalo je neophodno da se modernizuju i prilagode savremenim okolnostima i uslovima okruženja. Do sada je nedostajao jedan takav koncept koji adekvatno rešava probleme i može da se primeni u praksi. Zato je Međunarodno udruženje controllera (Internationaler Controller Verein [ICV]) odredilo stručnu radnu grupu istraživača i praktičara da razviju naučno značajan i praktičan koncept za zadovoljenje zahteva svakodnevnog poslovanja: *Modern Budgeting*.

I dalje će se koristiti pojam „budžetiranje“ jer će ono i ubuduće ostati glavni instrument u operativnoj kontroli kompanije. Nisu samo banke bile te koje su tražile sistematsko korišćenje alata za planiranje i controlling još od Bazela II. Sve veća konkurencija i dinamičnija tržišta ističu neophodnost pažljivog planiranja, operativne kontrole i praćenja kako bi se spremno dočekali budući razvoji događaja i kako bi se moglo na odgovarajući način delovati i reagovati. Osim toga, istraživanja su potvrdila da su planiranje i budžetiranje najčešće korišćeni alati u controllingu.

Pojam „modern (savremeno)“ treba da naglasi trenutne zahteve. Posle stotinak godina uspešne primene u milionima firmi, planiranje i budžetiranje su u mnogim slučajevima postali „preglomazni“. Cilj koncepta *Modern Budgeting* je, dakle, jasan: budžetiranje treba da se svede na korisnu i za kontrolu bitnu osnovnu nadležnost koju je nekada imalo – nadležnost koja je vitalna da bi se upravljalo jednom firmom i da bi se ona kontrolisala. Za tu svrhu, budžetiranje treba da bude fleksibilno, jednostavno i integrisano. Treba da odražava strukturu i ekonomsku dodatu vrednost kompanije, kao i da se fokusira na komunikaciju namera i ciljeva.

Mnoge ideje u upravljanju mogu se optužiti da nisu niti naučno ispravne niti su se pokazale kao uspešne u praksi. *Modern Budgeting* se suštinski razlikuje od većine takvih teorija.

Prvo i pre svega, sve tvrdnje su (koliko je moguće) naučno dokazane i potkrepljene empirijskim podacima. Drugo, neprekidno su ugrađivane ideje i sugestije i iz teorije i iz stvarnog sveta, kao u procesu kontinuiranog unapređenja (CIP Continious Improvement Process).

Pitanje 1:
Da li je (klasično) budžetiranje postalo irelevantno?

Pitanje 2:
Zašto „savremeno“ budžetiranje – da li je „stari“ model zastareo?

Pitanje 3:
Kako je razvijen koncept „Modern Budgeting“?

U naporima da se prikupi što više aspekata, stanovišta i ideja, tokom faze razvoja konsultovane su sve relevantne grupe poslovnih ljudi. Obuhvaćeni su istraživači, budući korisnici u kompanijama i konsultanti.

To nam je omogućilo da razmotrimo niz potreba i iskustava firmi različite veličine iz širokog spektra sektora i oblasti. Proces je dopunjen benchmarkingom uz korišćenje više od 50 intervjua s ekspertima i studija slučaja. Osim benchmarkinga i inputa od strane članova naše radne grupe, analizirani su i postojeći poslovni modeli i koncepti. Takođe su korišćeni i evaluirani i empirijski podaci i saznanja o projektovanju budžeta (Dworski/Frey/Schentler, 2010).

Preporuke formulisane u priručniku *Modern Budgeting* treba posmatrati kao primere „dobre prakse“ pa čak i „najbolje prakse“ u idealnim slučajevima. Želeli bismo da naglasimo da ni za jedan ovde preporučeni metod niti proces nije važno koliko je često implementiran u praksi. Njihovo višestruko pominjanje samo je indikacija isprobanog i proverenog pristupa. Radna grupa se više posvetila sledećim stvarima:

- Provera i razmatranje razloga za implementaciju;
- Koliko često je izabran određeni pristup;
- Stečena pozitivna i negativna iskustva;
- Prenosivost izabranog procesa/pristupa.

Intervjui i studije slučaja obavljani su sa:

Actelion Pharmaceuticals, Axel Springer AG, BASF, Benteler, C. Bergmann KG, CLAAS, CNH Österreich, DATEV eG, Deutsche Telekom, EnBW, Eschenbach Optik, Friedrich Graepel AG, GKN Driveline, Grimme Landmaschinen, Hansgrohe, Heidemark Mästerkreis, Hipp, Linz Energie Service, Maico, Mediengruppe Dr. Haas, Prepac Holding, Rotenburger Werke, Resch & Frisch, Rudolf Hufe Verlag, Sick AG, S. Spitz, Styria Media Group, Telekom Austria.

2.1 IZAZOVI

Mada je lako izmeriti trud i troškove uključene u budžetiranje, poteškoće se javljaju kada se procenjuju koristi. Kompanije uvode sve složenije metode i instrumente, što otežava identifikovanje koristi koje se izvlače iz njih. Čak se čini da neki instrumenti sprečavaju koristan efekat, tj. jednostavno nisu vredni vremena, novca i truda.

Firme se suočavaju sa mnogim zahtevima i stalno su izložene promenama i od njih se očekuje da se na te promene adaptiraju kako bi osigurale budući uspeh. To bi obično govorilo u prilog brzog prilagođavanja planova i budžeta. Međutim, ako bi se to prečesto radilo, došlo bi do zaboravljanja na prvobitne ciljeve i planovi bi pružali slabu orijentaciju zaposlenima. Menadžment mora da pronađe uravnoteženo rešenje za ovu dilemu.

Budžeti mogu da ispune dve svrhe koje su često međusobno suprotstavljene. S jedne strane, oni su tu da utiču na ponašanje menadžera tako što deluju kao smernica i da mere nivoe učinka menadžera. S druge strane, svrha budžeta je da koordinira odluke koje se donose u decentralizovanim oblastima i da se usmeri na veće ciljeve s višim prioritetom. Jedan isti plan retko će ispuniti obe svrhe. Uprkos tome, mnoge kompanije koriste budžete da bi učinili upravo to. Stoga ne treba da iznenađuje što se javljaju konflikti i nezadovoljstvo.

Mada su planiranje i budžetiranje važni mehanizmi rukovođenja, oni nisu i jedini koji su dostupni. Korist od njih uveliko zavisi od samih menadžera, korporativne kulture, faktore okruženja (npr. dinamike konkurencije) i interakcije s drugim mehanizmima kontrole i upravljanja.

1. Uporediti koristi sa troškovima i trudom

2. Dati fleksibilan okvir za poslovnu dinamiku i promene

3. Proceniti kako budžet utiče na ponašanje i podržati donošenje odluka

4. Ugraditi planiranje i budžetiranje u celokupan sistem upravljanja

2.2 ODGOVORI

Odgovori koje daje Modern Budgeting za četiri glavna izazova u procesu kontinuiranog unapređenja prikazani su u sledećoj tabeli:

Izazovi	Odgovori
Uporediti koristi s troškovima	<ul style="list-style-type: none"> • Smanjiti složenost: „pojednostaviti“ u smislu IT alata, metoda i procesa • Fokusirati se na glavni sadržaj planiranja, relevantan za operativni controlling.
Dati fleksibilan okvir za poslovnu dinamiku i promene	<ul style="list-style-type: none"> • Uvesti nove instrumente: „postati fleksibilniji“, npr. kroz scenarije, rolling forecasting i prognoze ili relativne ciljeve • Postati širi: godišnji ciljevi kao okvir, odrediti konkretne ciljeve za kratak rok • Individualna prilagodbenost: definisati ritam i obim adaptacija planiranja individualno, od kompanije do kompanije
Proceniti kako budžet utiče na ponašanje i podržati donošenje odluka	<ul style="list-style-type: none"> • Budžetiranje treba da se fokusira na održavanje donošenju odluka • Varijabilna nagrada na osnovu uravnoteženog miksa kratkoročnih i dugoročnih individualnih ciljeva, ciljeva odeljenja i ciljeva kompanije. Ipak, mora se imati u vidu da motivaciju ne treba podsticati uglavnom novcem
Ugraditi planiranje i budžetiranje u celokupan sistem upravljanja	<ul style="list-style-type: none"> • Uzeti u obzir faktore okruženja (npr. sektor, organizaciju, dodatnu vrednost, situaciju na tržištu) prilikom projektovanja planova i budžetiranja • Dati strateškiji izgled kratkoročnim i srednjoročnim planovima. Integrisati planirane mere: „biti integrisaniji“

Tabela 3: **Odgovori koje daje Modern Budgeting (Gleich i saradnici, 2009, str. 84)**

2.3 PRINCIPI

Dugo i naporno razmišljanje o sistemima budžetiranja, isplati se samo kada se bavite kompanijama određene veličine i složenosti. Samo u Nemačkoj ima 63.000 kompanija sa više od 50 zaposlenih, koje bi se kvalifikovale za naš model. Niko ne može da tvrdi da zna i da definiše kako bi tačno trebalo projektovati planiranje za baš svaku kompaniju koja postoji. Ipak, moguće je napraviti okvir koji predviđa individualne aspekte planiranja. Zato možemo da kažemo da postoje tri kamena temeljca, suštinski bitna za koncept Modern Budgeting:

1. Uspešno upravljanje zahteva strateško i na kontroli zasnovano *odlučivanje* kako bi se ostvarivali ciljevi.
2. Planiranje i budžetiranje su srž onoga što bi trebalo da sadrži jedan *koncept controllinga*. Zavisno od delatnosti (sektora), mogu se uzeti u obzir ili posebno naglasiti i druge teme.
3. Nijedna od ovih preporuka nije univerzalno rešenje ili sredstvo za siguran i jednostavan put ka uspehu. Uspeh se može ostvariti samo *stalnim naporima u pravcu poboljšanja*. Koncepti i ideje mogu da pomognu, ali zaposleni moraju da ih sprovedu u praksi.

1. Ostvariti ciljeve putem kontrole.

2. Planiranje i budžetiranje kao srž koncepta.

3. Univerzalni koncepti nisu pogodni.

Modern Budgeting se vraća na srž delotvornog planiranja. Trebalo bi da budžeti mogu da se dosledno, jednostavno i prilagodljivo definišu pomoću integrisanog koncepta povezanog sa strategijom, ciljevima i sistemom upravljanja kompanije. Modern Budgeting ne znači izmišljanje novih alata pa čak ni konceptata.

Principi Modern Budgetinga su podeljeni u dve kategorije, a svaka kategorija ima tri dimenzije:

- Kategorija 1 - Preporuke
 1. Jednostavnost
 2. Fleksibilnost
 3. Integracija
- Kategorija 2 - Osnove
 4. Mapiranje lanca vrednosti
 5. Mapiranje organizacije
 6. Komunikacija namere

1. Preporuke

Preporuke sadrže tri aspekta kako projektovati nivoe planiranja i procese planiranja, kao i izbor alata za planiranje. Glavni principi su jednostavnost, fleksibilnost i integracija.

- **Jednostavnost:**

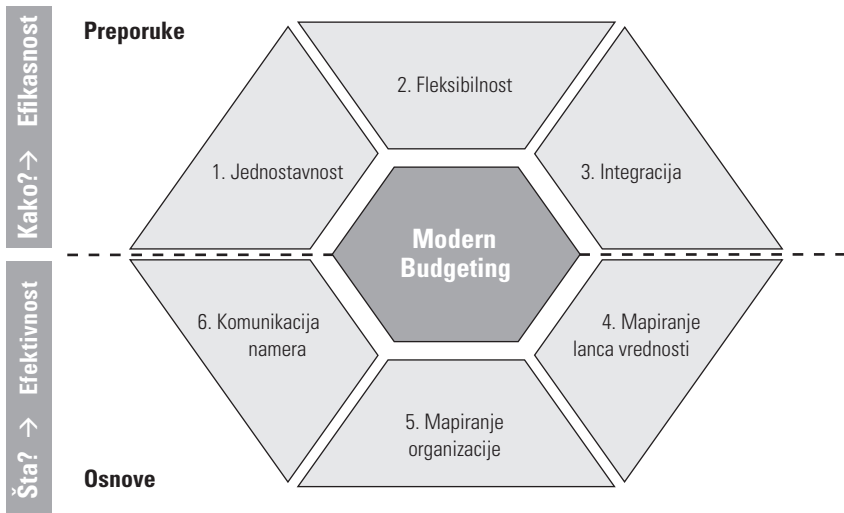
Ekonomični procesi koji treba da se fokusiraju samo na pitanja relevantna za controlling i upravljačko računovodstvo; treba da primenjuju samo korisne alate i metode; da koriste mali broj ulaznih promenljivih; da pronađu optimalan nivo detaljnosti; ponekad može da bude dovoljno „top-down“.

- **Fleksibilnost:**

Otvoreni za promene; osetljivosti i scenariji, kao i relativni ciljevi, zasnovani na benchmark vrednostima, rolling forecast, fleksibilna i kontrolisana distribucija resursa.

- **Integracija:**

Strategija, planiranje, izveštavanje i prognoze moraju da budu povezani. Određeni standardi ne treba da odstupaju jedan od drugog. Budžeti i sistem nagrade (plate) treba da budu samo labavo povezani. Ne treba samo ostvarivati kratkoročne ciljeve.



Slika 3: Dimenzija koncepta Modern Budgeting

2. Osnove

Daju se i tri preporuke o tome kako definisati najvažnije Osnove. U centru pažnje moraju da budu lanac vrednosti i organizacija. Umesto brojnih detaljnih mera, važno je jasno formulisati i saopštiti namere koje stoje u osnovi plana.

- **Mapiranje lanca vrednosti:**
Razumevanje sopstvenog lanca vrednosti i poslovnog modela. Planiranje određuju ciljevi, uska grla i ograničenja.
- **Mapiranje organizacije:**
Konkretni, nedvosmisleni ciljevi; orijentacija ka opštem cilju; organizacija mora da pronađe kratke i brze procese odlučivanja.
- **Komunikacija namera:**
Ciljevi i namere moraju da budu jasni i jednostavni; komunicirati glavnu suštinu budžeta i transformisati ga prema uslovima rada. Definirati odgovornost za implementaciju uz pretpostavke i top-down smernice. Izbegavati višestruke cikluse planiranja.

Modern Budgeting nije univerzalno sredstvo koje se može bez razmišljanja primeniti u svakom preduzeću. Ono je pre skup razumnih preporuka. Niko ne može da oduzme od menadžera i controllera nadležnost da pronađu i implementiraju pravi sistem za svoju kompaniju. Ako se ovaj skup principa primeni individualno, postoji mogućnost da se stekne prednost nad drugim kompanijama, bilo bržim i boljim odlučivanjem, bilo jasnijom orijentacijom za zaposlene ili brzom adaptacijom na promene.

