

ПРЕТПОСТАВКЕ РАЧУНОВОДСТВЕНОГ
ПЛАНИРАЊА И КОНТРОЛЕ У ПРЕДУЗЕЋУ

Михаило Б. Ђурчић
Универзитет одбране у Београду, Војна академија
Наташа П. Марјановић
Висока школа струковних студија, Чачак
Миленко Б. Поповић
Универзитет за пословне студије, Бања Лука

У савременим условима експанзије феномена глобализације, услед динамичних промена тржишта и тржишних услова, менаџмент предузећа се сусреће са мноштвом различитих захтева у оквиру свог пословања, где се тежиште поставља на испуњењу постављених циљева. То имплицира да је неопходно обезбедити неметано функционисање планирања и контроле, као главних елемената менаџмента предузећа, који пружају могућност превентивног деловања на потенцијалне лимите у реализацији циљева, али и решавање постојећих проблема.

Кључне речи: *рачуноводство, планирање, контрола, менаџмент, пословање*

Увод

Теорија науке о менаџменту, односно управљању, као елементу система менаџмента, представља неколико стилова, тј. начина управљања и организације. Међутим, како је свако предузеће засебан привредни субјект, чије карактеристике умногоме зависе од екстерних фактора и специфичности пословања, односно циљева, начин управљања и његове особености су (и требају бити) флексибилне. Наиме, ни један „стил менаџмента“ неће бити примењен у пракси, стриктно, без претрпљених измена, већ ће у складу са постављеним циљевима и карактеристикама пословања предузећа, бити прилагођен.

У ситуацијама непресталног деловања екстерних фактора, неопходан је висок степен флексибилности управљачке структуре насталим и потенцијалним променама. Ова битна особеност менаџмента обезбеђује се посредством функција планирања и контроле, где до изражаја долази њихова међузависност.

Процес планирања представља функцију менаџмента, којом се одређују општи и појединачни циљеви пословања предузећа, који се потом анализирају на задатке и активности, у одређеном временском периоду, за целу организациону структуру. Планирањем се врши и вид контроле, с обзиром да се на тај начин проверавају могућности спровођења одређене идеје власника, или више њих.

Са друге стране, контролом се утврђује чињенично стање пословања, тј. степен реализације планом предвиђених активности и задатака, што указује на појаву јаке корелације функција планирања и контроле, и њиховог значаја за ефикасност и ефективност пословања сваког предузећа.

Активности менаџмента предузећа

Да би менаџмент одређеног предузећа постигао дефинисан циљ или више њих, уз планирање и контролу, неопходно је да адекватне одлуке буду донете, како би се могло предвидети функционисање предузећа у наредном периоду, и самим тим ускладиле његове многобројне активности у оквиру задатака.

Такође, једна од битних активности, односно, задатака менаџмента предузећа, јесте функционисање тачног и правовременог извештавања, односно пласирања информација власнику предузећа о стању и вредности инвестираног капитала, тј. обавештавања комплетне хијерархијске структуре о степену постигнутих резултата. На тај начин, менаџмент остварује одређена права, али и обавезе по основу одговорности, кроз систематску контролу пословања предузећа, анализирање ефикасности и ефективности донетих одлука, и на послетку, кроз извештавање у билансу стања и билансу успеха, оформљених за дати извештајни период.

Поред низа поменутих активности и задатака менаџмента, алокација ресурса, односно, рационално распоређивање прибављених средстава, која углавном подразумевају новчани облик, једна је од обавеза управљања. У тим ситуацијама, процес доношења адекватних одлука, са циљем предвиђања пословних догађаја, од круцијалног је значаја за достизање планираних резултата предузећа. Ту се посебна пажња посвећује општим, али и појединачним циљевима, као главном исходу функције планирања. Битно је напоменути да све донете одлуке могу имати стратешки или оперативни карактер.

Једна од најбитнијих одлука, која представља и основ за даље пословање предузећа, јесте избор пословне стратегије. Да би се пословна стратегија усвојила, менаџмент предузећа треба најпре извршити анализу корелације свих друштвено-економских фактора, али и ништа мање битних техничко-технолошких компонента. По извршеној анализи, дефинишу се потребе предузећа и процењују се могућности њиховог задовољења. У склопу овог процеса, разматрају се и сви потенцијални извори финансирања, као и обим и структура потенцијалних улагања.

Узимајући у обзир све претходно наведено, предузеће се одлучује за најподобнију стратегију пословања у наредном периоду. Постоји одређена разноликост у подели поменутих стратегија, међу којима се најчешће срећу (Новићевећ, Б., 2005):

– *стратегија пенетрације*, која представља повећање продаје постојећих производа на датом тржишту. Остварује се куповином другог предузећа или дела неког предузећа које производи исте производе, затим, изградњом нове фабрике или погона или нове производне линије за производњу производа из постојећег асортимана,

– *стратегија развоја тржишта*, која представља повећање продаје постојећих производа на нова тржишта. Постиге се на исти начин као и стратегија пенетрације,

– *стратегија развоја асортимана*, која представља развијање продаје нових производа и унапређење асортимана постојећих производа. Остварује се куповином предузећа која производе нове производе или улагањем у нове фабрике и погоне намењене производњи нових производа или унапређењем асортимана постојећих производа,

– *стратегија диверзификације*, која представља развој нових пословних активности на постојећем или новом тржишту, а остварује се куповином предузећа, која се баве другачијим активностима у односу на оне којим се предузеће бави или изградњом нових капацитета за обављање другачијих активности.

За разлику од одлука које имају стратешки карактер, оперативне одлуке тичу се ефикасног коришћења расположивих ресурса, ради обезбеђивања посебних циљева предузећа, где је примаран резултат и ликвидност предузећа.

Један од инструмената предузећа за оцену испуњења општих и појединачних (посебних) циљева, јесте управо буџетско извештавање, који се у основи садржи из биланса стања и биланса успеха. Ова врста извештаја пружа менаџменту и власницима предузећа, реалну слику пословања у периоду за који се извештај саставља, полазећи од поменуте ликвидности и рентабилности предузећа, пружајући увид у евентуалну могућност оптимизације и унапређивања постојеће финансијске структуре.

Ова врста извештаја не подноси се само ради интерне контроле предузећа, и сагледавања постигнутих резултата у односу на планиране, већ и у случајевима екстерног типа контроле пословања предузећа, где се пре свега мисли на пореске и друге органе државне власти. С обзиром да су ова документа јавноправног карактера, она су и предмет ревидирања, од стране надлежних институција.

Такође, овакав вид извештавања представља и референцу за потенцијалне кредиторе, инвеститоре, као и пословне партнере, што је од изузетног значаја за развој пословања, узимајући у обзир законе тржишта.

Системска контрола пословно-финансијских процеса

Систематска контрола пословно-финансијских процеса у предузећу обухвата читав сет управљачких активности које су везане за фазе управљачког процеса, које се у рачуноводственој литератури и пракси посматрају кроз: [8]

- планирање,
- организовање,
- контролу,
- комуницирање и
- мотивисање.

Планирање представља основну функцију менаџмента предузећа, којом се дефинишу циљеви текућег пословања, али и развоја одређене организације у предстојећем временском периоду. Планирањем се одређују и алтернативне могућности за реализацију дефинисаних циљева, што пружа могућност избора најефикаснијег начина за њихово остваривање.

Организациона структура предузећа ствара се посредством функције организовања, којом се, такође, врши подела надлежности и одговорности, врши одабир из-

вршиоца и инструментарија обављања активности, са сврхом дефинисања ограничења и одговорности за реализацију планираних циљева.

Обезбеђивање планираних резултата, врши се помоћу функције контроле, која је уједно последња фаза у процесу управљања. Дакле, менаџмент предузећа настоји да одржи одређени ниво планираних вредности, уз помоћ инструмента периодичног упоређивања достигнутих и циљем дефинисаних резултата. Обављање ове активности претпоставља постојање мера исхода и начина корекције евентуалних девијација, односно одступања од планираног.

Контрола је функција менаџмента, и то свих нивоа у организацији, почев од оних који се налазе на њеном управљачком врху, па до оних који се налазе на дну њене управљачке пирамиде, на тзв. „првој менаџерској линији“ (first management line). Сви се они морају бавити пословима контроле и сви то морају да чине на сличан начин.

Контрола је неопходна да би се, праћењем одступања од планираних утрошакa и учинака и благовременим елиминисањем узрока тих девијативних појава, осигурало што рационалније и ефикасније коришћење расположивих ресурса. [3] Потреба за контролом не би постајала кад би менаџери били у стању да прецизно предвиђају будућност, па следствено томе и да постављају планове од којих у пракси неће бити одступања. Постоји више разлога који доводе до ових девијација (одступања стварних од планираних–жељених учинака). [1]

Пре свега, оно што може да утиче на одступање од планираних резултата су промене у окружењу у ком менаџмент функционише. Други разлог може да постоји на основу личних, тј. људских ограничења, док трећи разлог одступања од планова чини неподударност циљева организације и циљева њених индивидуалних чланова, и на крају, разлог промашаја планова је њихово лоше дефинисање.

Изолација контроле као функције менаџмента не постоји. Она се врши искључиво у блиској корелацији са другим функцијама менаџмента. Контрола је, као таква, усмерена на утврђивање и отклањање одступања од жељених, унапред дефинисаних учинака. Она је у суштини процес поређења остварених учинака са стандардима, утврђивање разлика између ових учинака, анализирање узрока тих разлика, односно степена одступања и предузимање корективне акције са циљем њиховог елиминисања у наредном периоду. Она се састоји од четири међусобно повезане и условљене фазе:

- дефинисање стандарда,
- дефинисање оствареног резултата,
- компарација оствареног учинка са нормираним и
- отклањање неправилности.

Комуницирање представља кључну функцију менаџмента која има задатак дистрибуције информација по вертикалним и хоризонталним везама организационе структуре предузећа. Кључни разлози важности постојања функције комуницирања менаџмента, огледају се у успешном пословању предузећа, које је могуће једино уз успостављање система дистрибуције информација. Уколико дође до нарушавања овог система, или његовог дела на било ком нивоу, и из било ког разлога, менаџмент предузећа достизаће негативне ефекте, односно резултат пословања биће у одређеној диспропорцији у односу на планирани.

Уз помоћ функције мотивисања, менаџмент утиче на понашање делова предузећа, његових група и појединаца у циљу поистовећивања њихових циљева са циљевима предузећа, као и да доносе одлуке и поступају у складу са тим циљевима.

Значај планирања у предузећу

У савременој литератури, може се пронаћи мноштво различитих дефиниција планирања, у зависности од контекста и области у којој се планирање као функција одређеног менаџмента појављује. Међутим, оно што је свим дефиницијама заједничко, јесте да крајњи циљ ове функције, достигнуће одређених промена, односно резултата у будућности. [7]

Планирање обухвата низ ставки, које је неопходне извршити, како би се обезбедило правовремено доношење одлука. Пре свега, то су утврђивање циљева, а затим, дефинисање задатака, као и поменутих активности, у оквиру њих. Планске одлуке обухватају прецизно дефинисан субјекат, објекат и условима спровођења одлуке.

Будући да је пословање предузећа процес који се реализује у континуитету, и функција планирања, као један од битних елемената, треба да се врши непрекидно. То значи да функција планирања подразумева доношење одлука, али и дефинисање мера и норми менаџмента, са циљем извршавања планом предвиђених активности и задатака.

На основу спроведеног процеса планирања, менаџмент организације може донети одређене одлуке у складу са анализом и критичком оценом пословања предузећа (у прошлости), и са предвиђањем услова пословања у будућем периоду.

Време које претходи периоду планирања, омогућава менаџменту да се сагледају комплетни услови и могућности, као и да се предвиде наредни потези привредног субјекта у пословном процесу. У овом периоду, постоји могућност проналажења одређених неправилности у црпљењу расположивих ресурса, које је потребно отклонити у самом процесу планирања.

Предвиђање услова пословања у наредном периоду, омогућује процену фактора чије се деловање очекује у реализацији планских одлука, као и предузимање управљачких мера у правцу деловања на неочекиване промене до којих може доћи у току остварења планираних задатака. Ово је неопходно из разлога што доношење планских одлука не може увек бити засновано на поузданим и извесним условима предузећа.

Сваки вид планирања, у смислу спровођења донесених одлука од стране менаџмента, састоји се из неколико фаза:

- Дефинисање циљева пословања предузећа,
- Избор пословне политике,
- Дефинисање стратегије,
- Доношење програма и
- Израда планова.

На основу претходне констатације, може се утврдити да је планирање основна фаза процеса управљања, која менаџменту пружа могућност да са већим процен-

том вероватноће и поузданости, координира радом предузећа, али и да се отклоне потенцијалне непредвиђене ситуације, које могу негативно да утичу на исход пословања, у смислу достизања жељеног циља. Такође, уз све наведено, функција планирања, представља и базу постављања одређених инструмената контроле спровођења планираних активности и задатака.

„Планирање је примарна функцију менаџмента, која обухвата активности доношења одлука о циљевима, политикама, стратегијама, програмима и плановима, којима се омогућује усмеравање и прилагођавање пословања предузећа у континуелном процесу привређивања“. [2]

Исто тако, планирање представља и креативан процес, који уз помоћ систематизованог сагледавања будућих активности предузећа, доприноси побољшању положаја предузећа у његовом друштвеном окружењу, а посебно на тржишту.

Због његовог значаја за укупно пословање предузећа, а нарочито за успешност активности менаџмента, планирање се развија на само као сегмент управљачке функције него и као посебна научна област. При томе, предмет изучавања ове научне дисциплине јесте процес планирања, са свим његовим фазама и елементима, а њен циљ своди се на унапређење поступка доношења одлука о функционисању појединих врста организационих система. А како је предузеће једна од врста организационих система усмерених на привредну делатност, теорија планирања посебно изучава процес доношења планских одлука у овим привредним субјектима.

Битна одредница у процесу планирања, јесте временски период за који се предвиђају активности предузећа. У вези са временом, за које одлуке доносе, планирање може бити:

- краткорочно,
- средњерочно,
- дугорочно и
- оперативно.

Краткорочно планирање представља планирање на годишњем нивоу. Средњерочно планирање обухвата временски период од једне до пет година, а дугорочним планирањем обухваћен је период од десет или двадесет година, док се оперативним планирањем разрађују годишњи задаци на краће временске периоде.

Коначан исход процеса планирања изражава се у виду стратегија, политика, програма, планова и планских одлука. [4] Сваки од ових наведених елемената резултата процеса планирања представља специфичан израз одлучивања о циљевима пословања предузећа. Због овога је потребно да сви облици резултата планирања буду размотрени и изучени, да би се добило одговарајуће сазнање о целини планске функције као примарне фазе менаџмента.

Посредством тржишта, као основног регулатора процеса привређивања, свако предузеће послује као део укупне светске привреде. Једна од карактеристика тржишне привреде јесте конкуренција између предузећа као њених основних субјеката.

Процесом планирања, предузеће активно реагује на промене у окружењу и прилагођава се условима који владају на тржишту. Може се извести закључак да је планирање скуп мера и активности менаџмента усмерених на остваривање циљева пословања. Планирање као примарна функција менаџмента представља процес доношења одлука пре започињања пословне активности.

Рачуноводствено планирање и контрола

Претпоставке које представљају основ ефективности функционисања планирања и контроле, указују на то да се, пре свега, активности планирања и контроле заснивају на конкретној организационој структури предузећа, а потом и да су суштина њиховог функционисања управо циљеви предузећа.

Оно што се, такође, може сматрати основном делотворности планирања и контроле јесу одлуке менаџмента предузећа. У том контексту, ефикасност и ефективност планирања и контроле менаџмента предузећа, заједно са претходним искуствима у пословању, ближе одређују стил управљања самим предузећем.

Само ако је планирање, као функција и елемент управљања одређеном организационом структуром, производ менаџмента предузећа, оно ће добити на суштинском значају, где је од изузетне важности непрекидност подршке, која ни под којим условом не може бити само формална. Подршка управљачке структуре предузећа функцијама планирања и контроле, а тиме и њиховој међузависности, огледа се у томе да постављена стратегија испуњења постављених циљева буде имплементирана и у процесу планирања, а исто тако и процесу вршења контроле достигнутих резултата. Ако говоримо о рачуноводственом планирању, приоритет је, свакако, дугорочна максимизација профита, док би у краткорочном периоду то био увећање стопе капиталних добитака, као и оптимизација добитка у апсолутном износу. Уколико је општи циљ другачије постављен, у смислу финансијског резултата, лимити пословања предузећа ће раније доћи до изражаја.

Овако постављен циљ има потенцијала за извођење појединачних циљева, који су за разлику од општег, квантитативно дефинисани и временски димензионирани. Наведени елементи процеса планирања су незаобилазна почетна фаза сваког ефикасног управљачког система.

Суштина сваке контролне процедуре базира се на одабраној и примењеној стратегији доношења одлука. Од резултата спроведене контроле зависи пословна оријентација менаџмента предузећа, која се огледа, нпр. у инвестиционом одржавању расположивих капацитета, односно, рестриктивном финансирању пословања услед неповољних резултата. Са друге стране, ове одлуке су неизоставни део процеса планирања, јер утичу како на његову форму, тако и на суштину. За менаџмент предузећа је од изузетне важности проток рачуноводствених информација, будући да се на основу њих доносе одлуке, а планирањем се, заправо, врши провера њихове могућности спровођења.

Да ли ће контрола бити део инструментарија управљања предузећем одлучује се тзв. стилем менаџмента. Узимајућу у обзир да постоји неколико класификованих стилова менаџмента, код директивног стила детаљно се анализирају циљеви, задаци и активности по свим хоризонталним и вертикалним структурама организације предузећа. Овај стил је компатибилан са централистичким концептом планирања, који се ослања на егзактне податке и вредности.

У савременом пословању, у већини предузећа, прихваћен је партиципативни стил менаџмента, који се базира на бројчаним подацима, али и на искуствима социо-економских теорија. Наиме, суштину проналази у прецизном дефинисању општих и посебних циљева, а потом и у одређивању права и обавеза свих органа организационе структуре. Због наведеног, постоји јака корелација овог стила менаџмента и функције

планирања, које треба да: (1) искаже циљеве, ефекте и средства активности и зада- така, (2) партиципативно, тј. усмерено на одређене делове, будући да се координира са заједничким циљем читавог предузећа, (3) засновано на апликативном и компати- билном систему мерења, (4) постављено флексибилно [10].

Анализа одступања и предлог корективних акција

„Контрола резултата је основни део контроле ефикасности менаџмента.“ [8] Ова хипотеза је доказана чињеницом да су у стварање менаџмента предузећа укључе- на готово сва подручја функционисања одређеног предузећа као целине, односно добитних и инвестиционих сектора. Инструментариј вредновања резултата се у да- тој ситуацији намеће као основни захтев ефикасног менаџмента.

Међузависност планирања и контроле, као основних функција менаџмента, се огледа у проналажењу основа и мерила за вредновање доприноса појединих орга- низационих делова у укупном резултату предузећа. У смислу вредносног израза тог доприноса, једино функционално подручје које остварује свој допринос укупном ре- зултату ефикасности менаџмента, посредством вредности продаје је у функцио- налном домену продаје, док су за остала подручја функционисања предузећа, тро- шкови, односно висина расхода, начин доприношења поменутом резултату.

Такође, међузависност планирања и контроле може се и огледати у дефиниса- њу жељених циљева, односно, долажење до података о глобалном и аналитичком одступању од ових циљева. Одступања су битан показатељ промене оствареног резултата у односу на предвиђене.

Ако се говори о успешности менаџмента предузећа, у зависности од природе од- ступања, она се могу класификовати на: одступања од планираног пословног резул- тата, од плана новчаних токова, или од плана финансијске структуре предузећа. План новчаних токова, односно план расхода, ближе је одређен одступањем од пла- нираних трошкова, и у директној су корелацији. Ово одступање не утиче само на план новчаних токова, већ и индиректно на укупан резултат пословања предузећа.

Одступање од плана задужења долази до изражаја и код захтева за одржавањем минималног салда готовине, као једног од услова ефикасног финансијског менаџмента, што се остварује додатним задуживањем. Такво задуживање створиће, у одређеној ме- ри, одступање од планом предвиђених трошкова задуживања, што даље може да ути- че на доцњу у плаћању обавеза по основу камата, као расхода финансирања. Сви по- менути индикатори заједно, стварају одступања од планираног добитка. Међутим, и од- ступања од планиране вредности залиха материјала утичу на потребу додатног заду- живања, због неиспуњавања плана недовршене производње и готових производа.

Закључак

Функција планирања, у савременом социо-економском систему, чини део упра- вљачког менаџмента, и управо у условима динамичних промена фактора који утичу на његово пословање, долази до изражаја. Ако се узме у обзир да је привреда од-

ређене земље у транзицији, флексибилно прилагођавање правилима која важе на слободном тржишту капитала, робе и услуга, може се рећи да је предвиђање могућих исхода, неизоставни део сваког модерног менаџмента.

Као што је већ наведено, планирање је процес предвиђања будућих резултата, уз сагледавање сопствених могућности, слабости, прилика и ризика. Овако постављен циљ, основ је за успостављање контроле, друге функције менаџмента од изузетне важности за њено функционисање. Искуство предузећа, које се заснива на историјском догађају, затим, његова организациона структура, стил управљања, начин доношења одлука, реално постављање циљева, и методолошка компатибилност функција планирања и контроле, основне су хипотезе на којима опстаје систем менаџмента предузећа. Цео процес планирања сагледава се као систем општих и појединачних циљева, који се допуњују, и реализују кроз јасно дефинисане активности, односно задатке читаве организационе структуре.

Између осталог, функција контроле има задатак да дефинише извештавање према управљачком делу менаџмента, о оствареним резултатима према унапред планираним циљевима, како би се створио основ за њихову компарацију, уочавање неправилности, односно одступања, ради одржавања достигнутог нивоа пословања, или усмеравања корективних акција ка идентификованим недостацима.

Упоредивањем планираних резултата и остварених резултата, тј. чињеничног стања, менаџменту се предочавају слабости и ризици, на основу чега управљачка структура темељи своје одлуке у вези са рационалним коришћењем расположивих ресурса, ефикасном и ефективном реализацијом планираних задатака и активности, ради достизања утврђених циљева. На бази таквог односа планирања и контроле, може се донети оцена о сигурности управљања менаџмента одређеним предузећем.

Литература

[1] Gray, E.R., Smeltzer, L.R. (1998) *Management: The competitive edge*, Macmillan Publishing Company, USA, New York.

[2] Бабић, М., Ставрић, Б., (1998) *Менаџмент*, МБ центар, Београд.

[3] Војновић Б. (2011) *Основи управљања*, Монографија, НБС, Београд.

[4] Грујић Д., Војновић Б., Симић Антонијевић Д., (2010) *Нов приступ регионалном развоју*, 15. међународни научни скуп, Регионални развој и демографски токови земаља југоисточне Европе, Економски факултет Ниш.

[5] Михајловић, М. (2014) *Менаџмент знања као фактор повећања ефикасности организације*, Одитор – часопис за менаџмент, право и финансије, Центар за економска и финансијска истраживања, Београд, број IX, стр. 33-36.

[6] Михајловић, М. (2016) *Однос менаџмента предузећа и корпоративног управљања*, Одитор – часопис за менаџмент, право и финансије, Центар за економска и финансијска истраживања, Београд, број I, Vol. 2, стр. 4-10.

[7] Николић Р., Стефановић В., (2006) *Планирање као елемент стратегијског менаџмента у туризму*, Мајска конференција о стратегијском менаџменту, Технички факултет, Бор.

[8] Новићевић, Б. (2005), *Управљачко рачуноводство – буџетска контрола*, Економски факултет, Ниш.

[9] Поповић, С., Еремић-Ђорђевић, Ј., Мијић, Р. (2014) *Интерна контрола у функцији менаџмента*, Економија – теорија и пракса, Београд, година VIII/2, стр. 74-85.

[10] Стевановић, Н. (1991) *Обрачун трошкова*, Економски факултет, Београд.