



UNIVERZITET U NIŠU
EKONOMSKI FAKULTET
Časopis „EKONOMSKE TEME”
Godina izlaza XLIX, br. 3, 2011, str. 379-396
Adresa: Trg kralja Aleksandra Ujedinitelja 11, 18000 Niš
Tel: +381 18 528 624 Fax: +381 18 4523 268

BUDŽETIRANJE NA NULTOJ OSNOVI I BUDŽETIRANJE ZASNOVANO NA AKTIVNOSTIMA KAO ALTERNATIVNI SISTEMI RAČUNOVODSTVENOG PLANIRANJA

Dr Ljilja Antić*

Bojana Novičević, master*

Rezime: *Novo poslovno okruženje i pokretački faktori u vidu informacione revolucije, tehnologije i globalizacije dovode do značajnih promena u poslovanju preduzeća. Između ostalog, promene su dovele u pitanje tradicionalne pristupe računovodstvenog planiranja, kao osnove za uspešno upravljanje preduzećem. U radu se analiziraju budžetiranje na nultoj osnovi i budžetiranje zasnovano na aktivnostima, kao alternativni sistemi računovodstvenog planiranja prilagođeni novim uslovima poslovanja.*

Ključne reči: *budžet, aktivnosti, troškovi, stopa potrošnje resursa, stopa potrošnje aktivnosti, budžetiranje na nultoj osnovi, budžetiranje zasnovano na aktivnostima*

Uvod

Proces planiranja podrazumeva definisanje ciljeva, misije i vizije organizacije, njenih strategija i pravaca razvoja, kao i sredstava i načina za njihovo ostvarenje. Da bi se planiranje, kao primarna faza procesa upravljanja, obavilo na odgovarajući način, neophodno je obezbediti relevantnu i pouzdanu informacionu podršku, koja je u nadležnosti računovodstvenog planiranja. Zadatak računovodstvenog planiranja se ogleda u pripremi periodičnih planova. Budžeti se izrađuju za različite vremenske periode i, pri tome, se mogu koristiti različiti pristupi. Naime, računovodstvene tehnike za planiranje su se razvijale tokom godina u skladu sa izmenama u okruženju i potrebama upravljačkog procesa.

* Univerzitet u Nišu, Ekonomski fakultet

e-mail: ljilja.antic@eknfak.ni.ac.rs, bojana.novicevic@eknfak.ni.ac.rs

Rad je realizovan u okviru projekta br. 179066 „Unapređenje konkurentnosti javnog i privatnog sektora Srbije umrežavanjem kompetencija u procesu evropskih integracija Srbije“, koji finansira Ministarstvo prosvete i nauke Republike Srbije.

UDK 336.144, pregledni rad

Primljeno: 12.5.2011. Prihvaćeno: 15.9.2011.

Tradicionalni sistemi budžetiranja se zasnivaju na alokaciji opštih troškova po užim organizacionim delovima i objektima trošenja uz pomoć osnova koje su povezane sa fizičkim obimom proizvodnje, bez obzira da li su njime uzrokovani. Tradicionalni sistemi budžetiranja za alokaciju opštih troškova koriste troškove direktnog rada, časove rada ili mašinske časove. U novim uslovima poslovanja, koje, između ostalog, karakteriše narasla masa opštih troškova, čiji nastanak nije uzrokovan fizičkim obimom proizvodnje, ovakav pristup budžetiranju se smatra neadekvatnim. U tom smislu su istraživani novi, takozvani alternativni sistemi budžetiranja, među kojima su najznačajniji budžetiranje na nultoj osnovi (engl. Zero Based Budgeting – ZBB) i budžetiranje zasnovano na aktivnostima (engl. Activity Based Budgeting – ABB).

Shodno tome, u radu će, najpre, biti reči o računovodstvenom planiranju kao osnovi uspešnog upravljanja preduzećem. Zatim će biti ukazano na tradicionalni pristup računovodstvenom planiranju, koji pokazuje određene nedostatke, kao osnova za uspešno planiranje savremenim preduzećem. Posebna pažnja u radu biće posvećena budžetiranju na nultoj osnovi i budžetiranju zasnovanom na aktivnostima kao alternativnim sistemima budžetiranja, sa ciljem da se ukaže na njihov značaj i podobnost za upravljanje preduzećem u izmenjenim uslovima poslovanja.

1. Računovodstveno planiranje kao osnova uspešnog upravljanja preduzećem

Računovodstveno planiranje predstavlja značajan instrument upravljanja preduzećem. Njime se opšti i specifični ciljevi i strategije preduzeća prevode u kvantitativne projekcije koje postaju polazna osnova i značajna pomoć menadžerima u obavljanju njihovih aktivnosti. U tom smislu, budžetiranje predstavlja proces pripreme podataka radi pažljivog usmeravanja aktivnosti preduzeća, odnosno trasiranja njegovog puta prema željenim ciljevima, pravcima i globalnim strategijama razvoja (Novičević 2005, 18). Kako efikasno upravljanje zahteva izveštaje bazirane na budućim informacijama, budžetiranje pomera perspektivu menadžera sa sadašnjosti na budućnost. Na taj način, menadžeri su u poziciji da bolje eksploatišu ponuđene mogućnosti, anticipiraju probleme i preduzmu potrebne korake za njihovo rešavanje. Mnoga preduzeća u svom poslovanju primenjuju sledeći ciklus budžetiranja (Brihmani, Hongren, Datar 1999, 467):

- izrada planova kako za celu organizaciju, tako i za njene delove,
- obezbeđivanje okvira za poređenje očekivanja sa stvarno nastalim događajima,
- istraživanje promena planova i korekcija i
- ponovno planiranje, uključujući i povratne informacije i promenu uslova poslovanja.

Budžetiranje na nultoj osnovi i budžetiranje zasnovano na aktivnostima kao alternativni sistemi računovodstvenog planiranja

Budžetiranje, dakle, predstavlja projektovanje najpovoljnijih izvora finansijskih sredstava pomoću kojih treba realizovati definisane ciljeve i strategiju preduzeća. Rezultat procesa budžetiranja jeste budžet koji predstavlja „kvantitativni izraz predloženog plana akcije koju preduzima menadžment u budućem vremenskom periodu i pomoć je pri koordinaciji i implementaciji plana“ (Hornngren, Foster, Datar 2002, 210). Menadžeri koji posluju bez planova nemaju jasno definisane ciljeve poslovanja, a bez ciljeva neće imati ni definisane pravce razvoja. Budžetiranje je usko povezano sa delegiranjem nadležnosti i odgovornosti u preduzeću, kao i sa sistemom motivisanja i nagrađivanja. Top menadžment je direktno odgovoran za realizaciju budžeta preduzeća kojim upravlja, ali takođe mora razumeti i podržavati budžet u svim aspektima. Kako budžet predstavlja standard za učinke, on će biti dobra mera ostvarenja zaposlenih i značajna pomoć u motivaciji za što efikasnije obavljanje delegiranih zadataka.

Da bi se budžet uspešno realizovao, potrebno je prilikom procesa budžetiranja zadovoljiti sledeće zahteve (VanDerbeck 2007, 294):

- menadžeri moraju jasno i precizno definisati ciljeve preduzeća,
- ciljevi moraju biti realni i mogući,
- zbog orijentacije na budućnost menadžeri moraju uzeti u obzir i uticaj eksternih faktora na poslovanje preduzeća (pretpostavljeni ekonomski razvoj, poslovna klima i sl.),
- budžeti moraju biti dovoljno fleksibilni da se prilagođavaju nastalim promenama i
- odgovornost za planiranje mora jasno biti određena.

Vremenski period za koji se sastavljaju budžeti nije precizno određen, već zavisi od tehničko-tehnoloških karakteristika preduzeća, sposobnosti menadžera da predvidi budućnost, ekonomskih uslova koji vladaju u privredi i sl. Bilo da se sastavljaju za period od godinu dana ili duži vremenski period uloga budžeta u efikasnom upravljanju preduzećem je velika. Ona se ogleda u (Merchant, Stede 2007, 329) :

- planiranju,
- nadzoru menadžera,
- proceni performansi preduzeća,
- alokaciji ograničenih resursa,
- komuniciranju sa eksternim interesnim grupama.

Proces budžetiranja obezbeđuje proaktivnu kontrolu, čime se smanjuje rizik od eventualnih problema u poslovanju. Kako proces budžetiranja obezbeđuje značajan podsticaj za menadžere preduzeća ono će im omogućiti da bolje razumeju šanse i pretnje iz okruženja, prednosti i slabosti preduzeća i da na osnovu toga sastavljaju budžete koji odgovaraju realnosti.

Efikasan proces budžetiranja zahteva sastavljanje budžeta i za organizacione delove i za preduzeće kao celinu. Na taj način će top menadžeri biti u poziciji da kontrolišu menadžere na nižim nivoima kroz stalno preispitivanje.

Vrednosti navedene u budžetu predstavljaju kriterijume za poređenje sa ostvarenjima i za procenu uspešnosti poslovanja. Eventualna odstupanja u vrednostima pokazuju uspeh menadžera u planiranju i preduzeća u obavljanju definisanih aktivnosti. Kako su resursi kojima preduzeće raspolaže ograničeni, budžeti omogućavaju usmeravanje resursa ka najatraktivnijim ulaganjima i podstiču najproduktivniju upotrebu resursa.

Sve interesne grupe zahtevaju projekcije budućeg poslovanja kako bi pronašli dovoljno argumenata koji će svedočiti o opravdanosti ulaganja. Budžetiranje, u tom smislu, predstavlja instrument efikasnog komuniciranja preduzeća sa eksternim interesnim grupama.

Prilikom izrade budžeta mogu se koristiti različiti pristupi. Neka preduzeća primenjuju sistem kontinuiranog budžeta (engl. rolling budget). U osnovi ovog pristupa stoji priprema budžeta za određeni period, recimo godinu dana, a zatim se kada istekne jedan mesec, dodaje novi mesec na kraju budžeta, tako da u svakom trenutku u organizaciji postoji budžet za period od narednih 12 meseci (Gowthorpe 2009, 195). Takođe, moguće je primeniti inkrementalni pristup budžetiranju. Za polazišnu osnovu novog budžeta uzima se prethodni budžet, koji se koriguje u skladu sa opštom stopom inflacije u privredi. Pored prednosti koje ovaj pristup ima, a koje se ogledaju u jednostavnosti i smanjenoj količini vremena provedenom u procesu budžetiranja, možemo navesti i njegove sledeće nedostatke (Gowthorpe 2009, 195):

- Ovako širok i uopšten pristup primene istog nivoa povećanja na mnoštvo stavki budžeta može dovesti u nepovoljan položaj neka odeljenja ili aktivnosti.
- Primena inkrementalnog pristupa na više od jednog budžetskog perioda može dovesti u ozbiljan raskorak neke delove budžeta sa uslovima u stvarnom svetu.
- Ovakav pristup iziskuje neznatno kontrolisanje budžeta, što može da dovede do toga da se neefikasnost ponavlja tokom dužeg niza godina.

U svakom slučaju osnovu budžetiranja predstavljaju računovodstvene informacije. Istorijski podaci o prihodima i troškovima mogu biti dobra polazna osnova menadžerima za definisanje budućih ciljeva. U tom smislu, efikasno budžetiranje zahteva dobro izgrađen računovodstveni informacioni sistem preduzeća. Računovođe su te koji transformišu planove menadžera u periodične izveštaje koji obezbeđuju osnovu za merenje performansi i poređenje ostvarenog sa planiranim.

2. Tradicionalno računovodstveno planiranje kao osnova upravljanja preduzećem u novom poslovnom okruženju

U novim uslovima poslovanja uloga računovodstva, kao informacione osnove budžetiranju se usložnjava. Uslovi u kojima posluju preduzeća su podložna sve učestalijim i sve intenzivnijim promenama. Značajne promene se dešavaju u samom preduzeću i u njegovom okruženju. Poslovno okruženje savremenih preduzeća se značajno izmenilo, te se u literaturi najčešće označava kao novo poslovno okruženje i istražuju se njegovi pokretački faktori. Najčešće se kao tri najkritičnija pokretačka faktora u novom poslovnom okruženju navode informaciona revolucija, tehnologija i globalizacija (Coulter 2010, 49-55).

Informaciona revolucija, koja je u najvećoj meri opredelila novo poslovno okruženje ne jenjava, jer istraživanja pokazuju da količina informacija koja se stvara, apsorbuje i prebacuje u digitalni format raste po stopi od 57% godišnje (Coulter 2010, 49). Ogromna količina informacija je dostupna bilo kome, bez prostornog i vremenskog ograničenja. Mogućnost trenutnog pristupa informacijama učinila je iste kritičnim faktorom uspeha i očuvanja konkurentskih prednosti. Primena novih proizvodnih i informacionih tehnologija značajno utiče na poboljšanje efikasnosti i konkurentnosti preduzeća. Istovremeno ih pad cena, rast performansi i lakoća primene čine dostupnim preduzećima. Uz njihovu primenu preduzeća postižu strateške ciljeve, brže rešavaju svakodnevne poslovne probleme, brže i kvalitetnije odgovaraju na zahteve potrošača i sl.

Globalizacija kao proces koji pored ekonomskog obuhvata i druge sfere društvenog života predstavlja fenomen kraja 20. i početka 21. veka. Nosioci globalizacije su najrazvijenije zemlje sa svojim multinacionalnim kompanijama. U takvim uslovima tradicionalna podela na lokalna, regionalna i nacionalna tržišta se gubi i ceo svet postaje veliko potencijalno tržište.

Osnovne implikacije koje proizilaze iz navedenih pokretačkih faktora su: neprekidne promene, smanjena potreba za fizičkom imovinom, prevazilaženje prostornih i vremenskih ograničenja i ranjivost (izloženost rizicima) (Coulter, 2010, 55-56). Ukoliko preduzeće želi da uspešno posluje u izmenjenim uslovima ono mora da prihvati promene, da bude kreativno, inovativno i fleksibilno, kao i da uspešno odgovori na zahteve potrošača i ostalih stejkholdera.

Ove promene su učinile da tradicionalni pristupi računovodstvenom planiranju, kao osnova uspešnog upravljanja preduzećem, pokažu određene nedostatke. Tradicionalni pristup budžetiranju funkcioniše dobro kod aktivnosti kod kojih postoji jasno definisana veza između inputa i outputa, tako da se potrošnja resursa menja proporcionalno sa promenom obima finalnih proizvoda ili usluga (Kaplan, Notron 2001, 289-290). U suprotnom, tradicionalno budžetiranje služi samo kao odobrenje određenog nivoa potrošnje za svaku od stavki troškova.

Tradicionalni sistemi budžetiranja, prevashodno, su orijentisani na inpute, a ne na outpute. U savremenim uslovima poslovanja, ovakva orijentacija nije adekvatna. Potrebne aktivnosti i resursi moraju biti u fokusu, ali outputi moraju biti planirani polazeći od zahteva kupaca. Budžeti koje proizvode tradicionalni sistemi budžetiranja se teško povezuju sa strategijom preduzeća i njegovim ciljevima. Iako su za strategiju preduzeća odgovorni top menadžeri, zaposleni moraju biti upoznati sa njom jer su oni ti koji kreiraju vrednost u preduzeću. Još jedna zamerka tradicionalnim sistema budžetiranja odnosi se na nepostojanje saradnje između organizacionih delova preduzeća, što onemogućava razmenu znanja i informacija i dovodi do osećaja da pojedini organizacioni delovi nisu od koristi prilikom ostvarivanja definisane strategije i ciljeva.

Mnogo važnije za tradicionalne sisteme budžetiranja jeste redukcija troškova umesto težnje za kreiranjem vrednosti. Ovo dovodi do zanemarivanja zahteva kupaca. Troškovi se alociraju, ali se ne dovode u vezu sa aktivnostima koje su prouzrokovale troškove.

Orijentacija na efekte, a ne na uzroke, kao i nemogućnost blagovremenog utvrđivanja mesta na kojima se resursi nepotrebno troše, još neki su nedostaci tradicionalnih sistema budžetiranja.

3. Budžetiranje na nultoj osnovi kao alternativni sistem budžetiranja

U želji da se proces računovodstvenog planiranja prilagodi savremenim uslovima poslovanja pronađeni su novi, takozvani alternativni pristupi budžetiranju. Jedan od alternativnih sistema budžetiranja je budžetiranje na nultoj osnovi.

3.1. Pojam i suština budžetiranja na nultoj osnovi

Budžetiranje na nultoj osnovi, prvi put primenjeno 1969. godine u Texas Instrumentsu, ubrzo postaje značajno oruđe menadžmenta (Grasso 1997, 23). Fokus budžetiranja na nultoj osnovi jesu aktivnosti i programi koji se obavljaju u preduzeću. Ovaj sistem budžetiranja ne polazi od ostvarenih rezultata tekuće godine, već od nultog nivoa. Budžetiranje na nultoj osnovi ignoriše sve prethodne budžete i od menadžera zahteva da opravdaju svaku stavku troškova u budžetu. Ovaj pristup budžetiranju polazi od premise da ne postoje troškovi i aktivnosti koje treba da budu uključene u planove za naredni obračunski period, iz razloga što ti troškovi i aktivnosti egzistiraju kao elementi prošlih i tekućeg perioda. Naime, sve što treba da bude uključeno u budžet mora se ponovo razmatrati i opravdati. Ovaj sistem budžetiranja može biti veoma komplikovan za menadžere preduzeća upravo zbog toga što se prekida kontinuitet njegovih aktivnosti i zbog toga što ne postoje aktivnosti koje su "svete" u preduzeću. Za razliku od tradicionalnog sistema budžetiranja koji u fokusu ima funkcije, budžetiranje na nultoj osnovi se orijentiše ka aktivnostima i programima koji se obavljaju u preduzeću. Ovaj fokus na aktivnosti i

Budžetiranje na nultoj osnovi i budžetiranje zasnovano na aktivnostima kao alternativni sistemi računovodstvenog planiranja

programe u preduzeću je upravo značajan za planiranje i kontrolu troškova. Najpre se identifikuju aktivnosti koje se povezuju sa ciljevima preduzeća zbog kojih se obavljaju, pa se potom izračunava vrednost koju dodaje svaka aktivnost.

Izrada budžeta na nultoj osnovi podrazumeva sledeće (Grasso 1997, 23):

- uvažavanje planiranog razvoja,
- donošenje odluka i razmatranje aktivnosti u jedinicama,
- pripremanje "paketa odluka",
- rangiranje "paketa odluka",
- alokacija sredstava na osnovu rangiranog "paketa odluka" i
- procena performansi pomoću mera u prihvaćenom "paketu odluka".

Preduzeće je sistem koji se sastoji od velikog broja podsistema, pa postoji problem usklađivanja ciljeva preduzeća sa ciljevima njegovih podsistema i obezbeđivanja resursa za ostvarivanje svih ciljeva. U tom smislu, ukoliko postoji problem u definisanju prioriteta teško da će sistem budžetiranja nultog nivoa tu pronaći svoje mesto. U svakom slučaju, potrebno je da se ciljevi i zadaci preduzeća postave u funkciju razvoja, a potom razrade i objasne svim zaposlenima. Jasno definisanje ciljeva i zadataka koje treba obaviti u preduzeću kao pretpostavka budućeg razvoja i obrazlaganje zadataka za ostvarivanje ciljeva zaposlenima posebno se preporučuje ukoliko se budžetiranje na nultoj osnovi uvodi prvi put.

Nakon definisanja budućeg razvoja preduzeća za koji su odgovorni top menadžeri, donošenje pojedinačnih poslovnih odluka treba poveriti menadžerima nižeg hijerarhijskog nivoa. Time se obezbeđuje da i najniži nivoi koji učestvuju u ostvarivanju zadataka preduzeća budu upoznati sa aktivnostima koje treba obavljati i svrhom njihovog obavljanja.

Mnoge aktivnosti u preduzeću prelaze granice proizvodnih odeljenja u tradicionalnim sistemima budžetiranja. Upravo iz ovog razloga se, prilikom budžetiranja na nultoj osnovi, formiraju jedinice za donošenje odluka. Jedinice za donošenje odluka će pripremati "paket odluka" koji će se odnositi i na postojeće aktivnosti i na one koje treba obavljati u budućnosti. „Paket odluka“ donose menadžeri na najnižem hijerarhijskom nivou, kao što je rukovodilac proizvodnje i sl. U okviru „paketa odluka“ treba razmatrati koristi od svake aktivnosti, alternative za izvođenje nekih aktivnosti i mere performansi, kao i posledice ukoliko se neke aktivnosti ne obavljaju. „Paket odluka“ mora da (Grasso 1997, 23):

- opisuje aktivnosti,
- formuliše ciljeve organizacije koji se ostvaruju opisanim aktivnostima,
- objasni najprihvatljiviji pristup aktivnostima,
- analizira posledice za neobavljanje programa,
- definiše mere performansi za pretpostavljeni razvoj i
- proceni resurse neophodne za obavljanje aktivnosti.

Nakon definisanja „paketa odluka“ menadžeri dalje razvijaju i rangiraju ove pakete po prioritetu uz pomoć cost-benefit analize. Ovo rangiranje „paketa odluka“ obično se obavlja na višim hijerarhijskim nivoima. Viši menadžeri rangiraju „pakete odluka“ u skladu sa definisanim ciljevima organizacije. Problem se javlja ukoliko u jednom preduzeću postoji veliki broj „paketa odluka“ koje treba rangirati. Zato se predlaže da „paketi odluka“ koji sadrže iste aktivnosti budu svedeni na jedan „paket odluka“, a zatim poslani na ocenu višim nivoima menadžmenta. Viši menadžeri mogu postaviti takav sistem koji bi odmah odobrio visoko rangirane „pakete odluka“, dok bi one nižeg ranga mogli vratiti nižim hijerarhijskim nivoima. Na ovaj način viši menadžeri će biti u mogućnosti da veću pažnju posvete važnijem „paketu odluka“. U svakom slučaju prethodi cost-benefit analiza „paketa odluka“ koja će omogućiti da se dobiju odgovori na sledeća pitanja (Innes 2004, 210):

- Da li su ove aktivnosti stvarno potrebne preduzeću?
- Da li neke od aktivnosti mogu biti kombinovane?
- Da li aktivnosti mogu biti obavljene na drugi način?
- Da li neke aktivnosti mogu biti eliminisane?
- Koji je minimalni nivo obavljanja svake aktivnosti?

Od ishoda cost-benefit analize zavisiće i važnost „paketa odluka“. Ukoliko se javi veliko odstupanje u rangu pojedinih „paketa“ menadžeri viših nivoa moraju to objasniti nižim menadžerima kako bi oni ubuduće mogli efikasno obavljati svoj posao. Svakako da je poželjno dati šansu i nižim menadžerima da odbrane svoje „pakete odluka“, kako bi analiza bila sveobuhvatnija. Od veličine preduzeća i broja organizacionih nivoa zavisi i broj „paketa odluka“ koje treba rangirati, kao i vreme za analizu.

Lista po prioritetu rangiranih „paketa odluka“ se dalje koristi za alokaciju resursa preduzeća. Međutim, resursi preduzeća su ograničeni, pa se mora voditi računa o adekvatnosti „paketa odluka“. Moguće je definisani nivo resursa podeliti za obavljanje odabranih „paketa odluka“, ali je moguće i uz uvažavanje minimuma kriterijuma cost-benefit analize rasporediti resurse na sve „pakete odluka“. Efikasna alokacija resursa zasniva se na stvarnim potrebama i koristima i menadžerima omogućava da pronađu troškovno najefikasniji način da poboljšaju svoje aktivnosti.

Procena performansi pomoću mera u prihvaćenom „paketu odluka“ jeste poslednji korak u procesu budžetiranja na nultoj osnovi. Cilj definisanja mera za procenu uspešnosti „paketa odluka“ jeste da se spreči pogrešno izveštavanje o uspešnosti pojedinih „paketa“. Ovo iz razloga što se od menadžera očekuje da postignu stanje koje su predvideli.

Budžetiranje na nultoj osnovi i budžetiranje zasnovano na aktivnostima kao alternativni sistemi računovodstvenog planiranja

3.2. Prednosti i nedostaci budžetiranja na nultoj osnovi

Sistem budžetiranja na nultoj osnovi je razvijen radi bolje kontrole direktnih i indirektnih troškova. Prilikom primene ovog pristupa budžetiranju, svaka proizvodna funkcija se sagledava iznova, a svi troškovi moraju biti odobreni od viših rukovodilaca, zatim rangirani i tek na kraju povećani. U tom smislu koristi od primene budžetiranja na nultoj osnovi ogledaju se u sledećem (Kaplan 2007, 73):

- pomaže u kreiranju organizacionog okruženja u kome se promene prihvataju,
- pomaže menadžerima u fokusiranju na ciljeve i zadatke preduzeća,
- fokusira veću pažnju na budućnost, a manju na prošlost,
- pomaže prilikom identifikovanja neefikasnosti i zastarelog poslovanja u preduzeću,
- obezbeđuje okvir kojim se osigurava optimalna iskorišćenost resursa po prioritetima u pogledu poslovnih aktivnosti,
- može pomoći u motivisanju menadžmenta na svim nivoima,
- obezbeđuje plan po kome će se raditi kada bude dostupno više finansijskih resursa i
- utvrđuje minimum zahteva za odeljenja.

Važna karakteristika budžetiranja na nultoj osnovi odnosi se i na to da su postojeće aktivnosti u preduzeću detaljno i iznova pregledane kako bi se predložile nove aktivnosti. U tom smislu, sve aktivnosti su povezane sa definisanom strategijom i ciljevima preduzeća. Najveći doprinos budžetiranja na nultoj osnovi ogleda se u mogućnosti pronalaženja novih načina za obavljanje aktivnosti preduzeća i postizanje definisanih ciljeva. Boljom komunikacijom menadžera na različitim hijerarhijskim nivoima postiže se jasniji uvid u trošenje resursa preduzeća na osnovu definisanih prioriteta “paketa odluka”, a pruža se i pomoć u definisanju misije centara troškova i povezivanja tih ciljeva sa ciljevima preduzeća kao celine. Veza između početnih i krajnjih elemenata cost-benefit analize u krajnjem dovodi do poboljšanja performansi samog preduzeća i pojedinih menadžera.

Nedostaci budžetiranja na nultoj osnovi ogledaju se u sledećem (Accounting for Management, 2011):

- teškoće u definisanju jedinica za donošenje odluka i “paketa odluka”,
- fokusiranje na opravdanje svakog detalja povezanog sa troškovima,
- potreba za treninzima menadžera,
- obimnost podataka u velikim preduzećima može dovesti do zanemarivanja važnih informacija i
- iskrenost menadžera u proceni ostvarenih rezultata se dovodi u pitanje.

Vreme koje menadžeri provedu u pripremanju budžeta na nultoj osnovi je daleko duže nego što je to slučaj sa tradicionalnim sistemom budžetiranja. Ovo iz razloga, što sve aktivnosti menadžmenta polaze od nulte baze, pa je potrebno dobro ih proučiti. S obzirom na to da neke aktivnosti prelaze granice proizvodnih jedinica, teško je utvrditi individualnu odgovornost za probleme koji su se javili u preduzeću, jer se odgovorni za te aktivnosti nalaze u više jedinica. Takođe, mnogo više rada je potrebno za definisanje „paketa odluka“ za različite nivoe obavljanja aktivnosti. Rangiranje „paketa odluka“ i njihovo povezivanje sa ciljevima organizacije samo na prvi pogled izgleda jednostavno. Često se dešava da ne postoje adekvatne informacije koje će obezbediti pouzdanu cost–benefit analizu.

Na kraju, potrebno je da prođe dosta vremena da bi se osetile koristi i poboljšanja od primene budžetiranja na nultoj osnovi. Njegova orijentacija na kratkoročni aspekt onemogućava menadžere da mu posvete više vremena i da ga podrže.

4. Budžetiranje zasnovano na aktivnostima kao alternativni sistem budžetiranja

Budžetiranje zasnovano na aktivnostima predstavlja jedan od alternativnih sistema budžetiranja, primeren novim uslovima poslovanja, koji prvenstveno uzima u obzir troškove aktivnosti neophodnih za proizvodnju proizvoda i pružanje usluga. Budžetiranje zasnovano na aktivnostima polazi od prognoziranja broja proizvoda i usluga, broja kupaca i nivoa usluga koje im se pružaju.

4.1. Pojam, proces i modeli budžetiranja zasnovanog na aktivnostima

Prema nekim autorima (Turney 2000, 46), sistem budžetiranja zasnovan na aktivnostima ima potencijal da transformiše upravljanje troškovima, tako radikalno tokom 21. veka, kao što je to učinio obračun troškova po aktivnostima (Activity Based Costing- ABC) krajem 20. veka. Snaga ovog modela ogleda se u određivanju ciljnog nivoa performansi zasnovanog na potrebama kupaca.

Kaplan i Cooper (Kaplan, Cooper 1998, 303) objašnjavaju budžetiranje zasnovano na aktivnostima kao proces koji prati vertikalnu dimenziju ABC modela. Budžetiranje zasnovano na aktivnostima polazi od plana prodaje preduzeća, čiji je svrha da proceni prodaju proizvoda u sledećem periodu da bi na osnovu toga odredili obim proizvodnje. Iako Kaplan i Cooper smatraju da se ABB poklapa sa vertikalnom dimenzijom ABC, on se i razlikuje. Vertikalna dimenzija ABC koncepta odnosi se na alokaciju troškova. Ključni termini su resursi, aktivnosti i objekti trošenja, ali i uzročnici potrošnje resursa i uzročnici aktivnosti. Ona omogućava dobijanje informacija na osnovu kojih se mogu dati odgovori na sledeća pitanja (Turney 1997, 85):

Budžetiranje na nultoj osnovi i budžetiranje zasnovano na aktivnostima kao alternativni sistemi računovodstvenog planiranja

- Koje aktivnosti uzrokuju visoke troškove?
- Kakve su mogućnosti za razvoj proizvoda i usluga, kao i za smanjenje troškova?
- Kakve su mogućnosti za promenu fokusa sa neprofitnih na profitabilne proizvode, usluge ili kupce?

Međutim, budžetiranje zasnovano na aktivnostima je šireg opsega nego ABC. Ovo iz razloga što se on poklapa, a i sučeljava sa menadžment funkcijama, njihovim zahtevima i autputima koji se moraju uzeti u obzir prilikom formiranja sistema ABB. ABB je deo procesa strategijskog planiranja i postizanja ciljeva preduzeća. Ovaj proces fokusiran je na poboljšanja koja treba učiniti u narednom obračunskom periodu. ABB često nazivaju i obrnuti ABC. On se spiralno naviše kreće kroz vertikalnu dimenziju ABC u potrazi za ravnotežom između resursa koju su neophodni za narednu fazu poslovanja i resursa koji su trenutno dostupni preduzeću. U tom smislu, prvobitni model ABB prati sledeće korake (Kaplan, Cooper 1998, 303):

- procena očekivanog nivoa prodaje i proizvodnje narednog perioda,
- predviđanje tražnje za organizacionim aktivnostima,
- izračunavanje tražnje resursa za obavljanje aktivnosti u preduzeću,
- određivanje dostupnih resursa da bi se zadovoljila tražnja i
- određivanje kapaciteta aktivnosti.

Procena očekivanog nivoa prodaje predstavlja polaznu osnovu za sistem budžetiranja zasnovanog na aktivnostima. Predviđanje se odnosi ne samo na proizvode i usluge koji će se prodavati u narednom periodu, već i na pojedine kupce i grupe kupaca koji će kupovati proizvode preduzeća.

Drugi korak procesa budžetiranja odnosi se na predviđanje tražnje za organizacionim aktivnostima. Ovde se pre svega misli na predviđanje obima aktivnosti koje treba sprovoditi u preduzeću kako bi se zadovoljila predviđena tražnja. Budžetiranje zasnovano na aktivnostima predviđa tražnju i za indirektnim i za podržavajućim aktivnostima.

Kada menadžeri znaju obim aktivnosti koji se obavlja u preduzeću mogu izračunati tražnju za resursima za obavljanje aktivnosti u preduzeću. Efikasno obavljanje aktivnosti u preduzeću biće osnova za predviđanje tražnje za resursima.

Sledeći korak procesa budžetiranja zasnovanog na aktivnostima jeste analiza resursa kojima raspolaže preduzeće. Procena dostupnih resursa vrši se za svaku aktivnost koja se obavlja u preduzeću. Budžetiranje zasnovano na aktivnostima utvrđuje odnos između dostupnih i resursa neophodnih za obavljanje aktivnosti.

Poslednji korak budžetiranja zasnovanog na aktivnostima jeste određivanje kapaciteta aktivnosti. ABB ima dve forme kapaciteta, jedna je na nivou aktivnosti, a druga na nivou resursa. Orijentacija na dodatne kapacitete koji će se baviti različitim miksom i obimom aktivnosti i resursa i omogućiti da se proces budžetiranja od predviđanja prodaje do uticaja na ukupne troškove resursa nesmetano odvija, značajna je karakteristika budžetiranja zasnovanog na aktivnostima.

Ukoliko se sistem budžetiranja zasnovan na aktivnostima sprovodi na adekvatan način, menadžeri će biti u mogućnosti da blagovremeno detektuju probleme i odstupanja, kao i da preduzmu odgovarajuće mere za prevazilaženje istih.

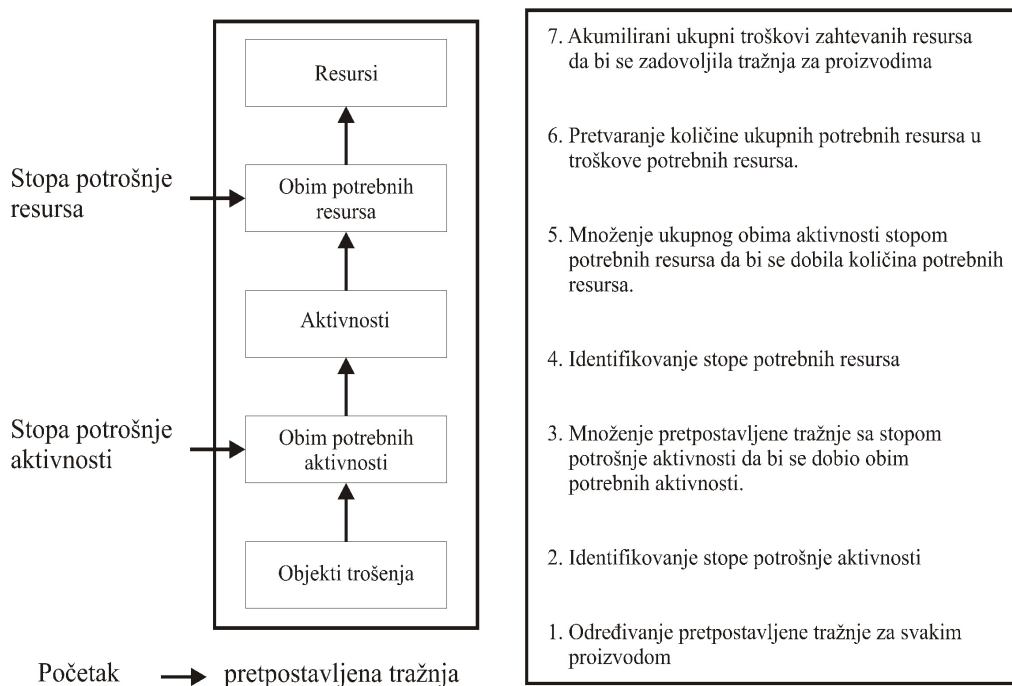
Da bi organizacija realizovala izabranu strategiju i definisane ciljeve, neophodno je da se uspostavi operativni balans u količini potrebnih i dostupnih resursa. Ovaj operativni balans, kao i finansijska ravnoteža, može se postići primenom unapređenog modela budžetiranja zasnovanog na aktivnostima, koji umesto pet sadrži sedam koraka. Koraci unapređenog modela budžetiranja zasnovanog na aktivnostima su sledeći (Bleeker 2001, 9):

- određivanje pretpostavljene tražnje za svakim proizvodom,
- identifikovanje stope potrošnje aktivnosti,
- utvrđivanje obima potrebnih aktivnosti,
- identifikovanje stope potrebnih resursa,
- utvrđivanje količine potrebnih resursa,
- pretvaranje količine ukupnih potrebnih resursa u troškove potrebnih resursa i
- akumuliranje ukupnih troškova zahtevanih resursa da bi se zadovoljila tražnja za proizvodima.

Ovaj model je dobio epitet unapređeni zbog poboljšanja koja su se desila u petom i sedmom koraku. Jednom postavljen sistem budžetiranja zasnovan na aktivnostima mora se stalno preispitivati i poboljšavati. Iterativnost ovog procesa omogućila je da obavljajući jedan po jedan korak, proveravamo ispravnost pretpostavki, a ukoliko se uoče greške i odstupanja moguće je vratiti se na početak i ponovo krenuti sa procesom. Unapređeni model budžetiranja zasnovanog na aktivnostima dat je na slici br.1

**Budžetiranje na nultoj osnovi i budžetiranje zasnovano na aktivnostima
kao alternativni sistemi računovodstvenog planiranja**

Slika 1. Unapređeni ABB model



Izvor: Bleeker 2001, 10

Prvi korak unapređenog ABB modela jeste utvrđivanje pretpostavljene tražnje za svakim proizvodom i uslugom iz proizvodno - prodajnog asortimana. Proizvodi i usluge su objekti trošenja, tj. krajnja tačka na koju se troškovi aktivnosti prenose. Procena pretpostavljene tražnje za svakim proizvodom i uslugom iz proizvodno prodajnog asortimana podrazumeva i procenu karakteristika kupaca koji će kupiti proizvode preduzeća. U procenu treba uključiti i detalje vezane za proces naručivanja proizvoda. Pre nego što se pređe na drugi korak procesa budžetiranja zasnovanog na aktivnostima, tj. na utvrđivanje stope potrošnje aktivnosti, neophodno je odrediti koje se aktivnosti obavljaju u preduzeću. Neka preduzeća koriste konsultantske agencije za pomoć u određivanju aktivnosti, a u nekim preduzećima su menadžeri odgovorni za obavljanje ovog zadatka. Izbor aktivnosti koje će se obavljati u preduzeću određen je organizacionom strukturom preduzeća, njegovom veličinom, kao i vrstom delatnosti kojom se bavi (Više o izboru aktivnosti videti: Novičević, Antić 2010, 245). Nakon definisanja aktivnosti koje se obavljaju u preduzeću treba pristupiti određivanju stope potrošnje svake aktivnosti jer pojedine aktivnosti postoje u više proizvodnih odeljenja. Za takve aktivnosti je neophodno definisati pulove troškova aktivnosti.

Određivanje stope potrošnje aktivnosti jeste drugi korak unapređenog modela. Budžetiranje zasnovano na aktivnostima procenjuje očekivani obim za svakog uzročnika aktivnosti. Na taj način menadžeri znaju i pretpostavljeni obim proizvodnje i prodaje, kao i aktivnosti kojima će se ta proizvodnja i prodaja postići. U definisanju uzročnika troškova aktivnosti, neophodno je poštovati sledeće kriterijume (Innes 2004, 221):

- uzročnici troškova aktivnosti treba da budu podsticajni za željeno ponašanje zaposlenih,
- uzročnici troškova svake aktivnosti moraju odgovarati realnom stanju,
- uzročnici troškova svake aktivnosti treba da budu merljivi i
- treba izabrati najbolja merila kapaciteta svake aktivnosti.

Uzročnici aktivnosti za troškove aktivnosti pripreme su časovi pripreme, za troškove kontrole kvaliteta broj kontrola, za aktivnost nabavke i prijema broj porudžbina itd.

Množenjem pretpostavljene tražnje za proizvodima i uslugama sa stopom potrošnje aktivnosti dobiće se obim potrebnih aktivnosti. Utvrđivanje obima potrebnih aktivnosti jeste treći korak unapređenog modela budžetiranja zasnovanog na aktivnostima.

Kada dobiju sve informacije o aktivnostima, koje će se obavljati u preduzeću radi zadovoljenja pretpostavljene tražnje, menadžerima ostaje da odrede stopu potrebnih resursa, odnosno njihovu količinu i troškove neophodne za obavljanje tih aktivnosti. Prognoze potrebnih resursa zasnivaju se na pretpostavci efikasnog obavljanja aktivnosti. U tom smislu, centralno mesto u sistemu budžetiranja zasnovanog na aktivnostima imaju resursi preduzeća, kako oni sa kojima preduzeće raspolaže, tako i oni koji su neophodni za proces proizvodnje. Menadžeri moraju da odrede zadovoljavajući nivo resursa kako bi se ostvarili definisani ciljevi. Oni moraju znati koja količina i koji tip resursa im je neophodan za pretpostavljeni obim aktivnosti. Troškovi resursa se menjaju sa promenom obima aktivnosti. Budžetiranje zasnovano na aktivnostima definiše tri načina ponašanja resursa na promene obima aktivnosti: varijabilne, fiksne i mešovite (Innes 2004, 308). Varijabilni resursi (npr. energija potrebna za rad mašina) su linearni promeni obima aktivnosti. Fiksni resursi kakav je proizvodna hala se ne menjaju ukoliko se promeni obim aktivnosti u preduzeću, dok mešoviti resursi rastu ili opadaju u definisanim zonama kada obim aktivnosti raste ili opada.

Peti korak unapređenog modela je utvrđivanje količine potrebnih resursa. Količina potrebnih resursa dobija se kada se pomnoži obim aktivnosti sa stopom potrebnih resursa neophodnih da bi se proizvodi i usluge preduzeća proizveli. U petom koraku napravljena su prva poboljšanja modela. U tom smislu, da bi se postigla operativna ravnoteža, neophodno je potrebnu količinu resursa za obavljanje aktivnosti stalno upoređivati sa količinom resursa koja je na

Budžetiranje na nultoj osnovi i budžetiranje zasnovano na aktivnostima kao alternativni sistemi računovodstvenog planiranja

raspolaganju preduzeću. Shodno tome, budžetiranje zasnovano na aktivnostima uspostavlja vezu između tražnje za aktivnostima i tražnje za resursima neophodnim za obavljanje tih aktivnosti. Kako su resursi osnova za obavljanje aktivnosti menadžeri moraju kontinuirano porediti resurse koji su im neophodni za obavljanje aktivnosti preduzeća i raspoložive resurse. U konačnom, poređenje resursa dovešće do pronalaženja optimalne sume ponuđenih resursa za naredni period. Poređenjem neophodnih i raspoloživih resursa menadžeri će biti u mogućnosti da procene očekivane promene u potrošnji resursa u narednom periodu. U osnovi poređenja resursa nalazi se model baziran na aktivnostima. Na ovaj način model baziran na aktivnostima postaje glavno oruđe planiranja i kontrole izvršenja planova. Ukoliko se desi da količina potrebnih resursa nije na nivou količine resursa koja je trenutno dostupna preduzeću treba dodati ili eliminisati neke resurse. Ako se utvrdi da neki resursi nedostaju, menadžeri moraju naći dodatna sredstva za pribavljanje tih resursa. Međutim, ukoliko se utvrdi da postoji višak resursa, neophodno je smanjiti ih, ili ih preusmeriti na druga proizvodna odeljenja u preduzeću. Da bi se to postiglo, treba se vratiti na početak i ponovo odrediti inpute, kako bi se dobio nivo odgovarajućih resursa koji će sistem vratiti u ravnotežu. Poređenje potrebnih resursa sa trenutno dostupnim resursima nastavlja se sve dok menadžeri ne budu zadovoljni i sigurni da će promene u nivou resursa biti ekonomski isplative (Bleeker 2001, 11).

Ukoliko je količina potrebnih resursa jednaka količini resursa koja je trenutno dostupna u preduzeću, smatra se da su resursi u ravnoteži i predlaže se prelazak na šesti korak. U šestom koraku se količina ukupnih potrebnih resursa za obavljanje aktivnosti pretvara u troškove potrebnih resursa.

U poslednjem koraku ovog modela akumuliraju se ukupni troškovi zahtevanih resursa kako bi se zadovoljila predviđena tražnja. U ovom koraku, takođe su postignuta izvesna poboljšanja. Da bi se utvrdila finansijska ravnoteža sistema, koristi se deo ABC sistema za alokaciju troškova, odnosno vertikalna dimenzija ABC koncepta. Ukupni troškovi ponuđenih resursa koji su utvrđeni u petom koraku primenjuju se na aktivnosti i objekte trošenja. Ovako izračunati troškovi se oduzimaju od profita preduzeća, a dobijeni rezultat se poredi sa definisanim ciljevima. Ako se pokaže da su definisani ciljevi postignuti, ovaj sistem je u ravnoteži i smatra se opravdanim za upotrebu. Ukoliko nisu, predlaže se povratak na korak pet i korigovanje inputa i ponuđenih resursa kako bi sistem ostvario finansijsku ravnotežu.

4.2. Prednosti i nedostaci budžetiranja zasnovanog na aktivnostima

Budžetiranje zasnovano na aktivnostima proširuje primenu obračuna troškova po aktivnostima. Ovo u smislu da se ABC, primarno određen za obračun troškova pojedinačnih proizvoda i formiranje cena, može koristiti i za sveobuhvatni

sistem planiranja i kontrole u preduzeću. ABC produkuje detaljne izveštaje o prošlim i sadašnjim troškovima preduzeća, a širenjem njegove osnove na ABB sistem dobijaju se relevantni podaci i za procenu budućih troškova.

Budžetiranje zasnovano na aktivnostima predstavlja svojevrsnu tehniku poslovnog planiranja koja omogućava menadžerima da balansiraju između zahtevanih i raspoloživih resursa, kao i da odrede resurse koji su potrebni. Pristup ABB predviđanja i alokacije opštih troškova više odgovara novim uslovima poslovanja nego kada se koriste direktni troškovi rada, časovi rada i mašinski časovi. Ovaj sistem je podjednako jasan menadžerima i neposrednim izvršiocima koji su direktno odgovorni za obavljanje aktivnosti preduzeća i trošenje resursa.

Praktična primena budžetiranja zasnovanog na aktivnostima pokazala je da ovaj sistem može da (Innes 2004, 222):

- bolje identifikuje potrebne resurse,
- identifikuje manjkavosti u budžetiranju,
- povezuje troškove sa proizvodima i performansama,
- omogućiti učešće zaposlenih u pripremanju budžeta,
- jasno ukaže na vezu između troškova i odgovornosti zaposlenih i
- obezbedi valjane povratne informacije.

Sistem budžetiranja zasnovan na aktivnostima se direktno uklapa u program menadžmenta ukupnog kvaliteta. On povezuje troškove aktivnosti sa nivoom pruženih usluga. Ovaj sistem omogućava lakše donošenje odluka o alokaciji resursa upravo zbog raspolaganja informacijama o troškovima aktivnosti. Određivanje troškova za svaki pojedinačni proizvod u konačnom može obezbediti praćenje trenda troškova tokom vremena. Uzimanjem u obzir efekata nivoa aktivnosti na troškove resursa, podržava se program smanjenja troškova i obezbeđuje bolji rezultat preduzeća.

Uvođenje budžetiranja zasnovanog na aktivnostima pretpostavlja izradu softvera, kao i obuku menadžera za njihovo korišćenje. Visoka cena i složenost za instaliranje softvera smatra se jednim od osnovnih nedostataka budžetiranja zasnovanog na aktivnostima. Iako je u savremenim uslovima poslovanja tehnologija napredovala i dostupna je korisnicima ipak su cena i složenost tehnologije ti koji opredeljuje menadžere da li će je primeniti u preduzeću. Svakako da mala preduzeća koja proizvode jedan ili manji broj proizvoda neće biti zainteresovana za skupe sisteme budžetiranja i smatraće ih nepotrebnim trošenjem ograničenih resursa preduzeća. Takođe, ovaj sistem troši previše organizacionih resursa na analitičke funkcije. Tu se pre svega misli na vreme koje menadžeri provedu na izradi ovog budžeta. Iako predstavlja veliki pomak u odnosu na tradicionalni sistem budžetiranja, ABB se zamera da ignoriše dugoročne aspekte. Fokus na aktivnosti koje se trenutno obavljaju u preduzeću može imati negativne dugoročne posledice na preduzeće.

Budžetiranje na nultoj osnovi i budžetiranje zasnovano na aktivnostima kao alternativni sistemi računovodstvenog planiranja

Zaključak

Budžetiranje predstavlja proces pripreme podataka radi pažljivog usmeravanja aktivnosti preduzeća, odnosno praćenja njegovog puta ka željenom cilju. Ono primorava menadžere da misle unapred kroz plansko formulisanje njihovih zadataka i odgovornosti, određivanje konačnih očekivanja, davanje najboljih instrumenata za ocenu učinka i koordinaciju aktivnosti. Na kraju perioda za koji su budžeti sastavljeni, vrši se kontrola izvršenja budžeta, ustanovljavaju se eventualna odstupanja i predlažu korektivne mere.

Tradicionalni sistemi budžetiranja, prevashodno su orijentisani na inpute, redukciju troškova, na efekte, a ne na uzroke. Kao takvi, ne mogu u potpunosti odgovoriti informacionim zahtevima menadžera u novom poslovnom okruženju. Novi uslovi poslovanja zahtevali su iznalaženje i primenu novih pristupa budžetiranju. Među njima najznačajniji su budžetiranje na nultoj osnovi i budžetiranje zasnovano na aktivnostima.

Budžetiranje na nultoj osnovi ignoriše sve prethodne budžete, polazi od nultog nivoa i zahteva od menadžera da opravdaju svaku stavku troškova u budžetu. Ovaj sistem formira tzv. „pakete odluka“ koji pomažu menadžerima u planiranju. Osnovna ideja jeste podstaći menadžere da razmišljaju o prioritetima, razmatrajući i postojeće i buduće aktivnosti. Vreme koje menadžeri utroše u sastavljanju ovog budžeta jeste previše dugo, ali su konačni, pozitivni efekti primene ovog pristupa budžetiranju značajni. Doprinos ovog sistema budžetiranja odnosi se i na uspostavljanje ranga „paketa odluka“ i na osnovu toga raspoređivanje ograničenih resursa.

Cilj budžetiranja zasnovanog na aktivnostima je da predvidi potrebe preduzeća u predstojećem periodu, pri čemu su potrebe determinisane očekivanom tražnjom za proizvodima i uslugama. Na taj način preduzeća odobravaju i kontrolišu resurse potrebne za obavljanje aktivnosti, na osnovu predviđene tražnje za aktivnostima. Sistem budžetiranja zasnovan na aktivnostima povezuje opšte troškove preduzeća sa pulovima troškova aktivnosti i sa objektima trošenja. Za alokaciju na objekte trošenja sistem budžetiranja zasnovan na aktivnostima koristi uzročnike aktivnosti, među kojima ima kako onih koji su povezani, tako i onih koji nemaju veze sa fizičkim obimom proizvodnje. Iako njegova implementacija zahteva dosta vremena, realnost budžeta koje on produkuje je mnogo značajnija. Preciznije identifikovanje potreba za resursima, kao i njihovo poređenje sa raspoloživim resursima, povezivanje troškova sa performansama menadžmenta i participacija zaposlenih, značajan su doprinos sistema budžetiranja zasnovanog na aktivnostima poslovanju preduzeća.

Literatura

1. Accounting for Management, www.accountingformanagement.com (05.05.2011.)
2. Antić, Lj. (2005) Upravljanje preduzećem zasnovano na aktivnostima. *Računovodstvo i poslovne finansije u savremenim uslovima poslovanja - stanje i perspektive* :132-150. Niš: Savez računovođa i revizora Srbije.
3. Bleeker, R. (2001) Key features of activity –based budgeting. *Journal of cost mangement*, 15 (4): 5-20.
4. Brihmani, A., Horngren, C., Datar, S., Foster, G. (1999) *Management and Cost Accounting*, fourth edition. New Jersey, USA: Prentice Hall.
5. Brimson, J. A., Fraser, R. (1991) The key feature of ABB. *Management Accounting*. 69 (1) :42-43.
6. Coulter, M. (2010) *Strategijski menadžment*. Beograd: Data Status.
7. Gowthorpe, C. (2009) *Upravljačko računovodstvo*. Beograd: Data Status.
8. Grasso, L. (1997) Is it time to revisit zero-base budgeting? *Journal of Cost Management*, 11(2): 22-29.
9. Hansen, R., Mowen, M. (2007) *Managerial accounting*. Mason: Thomson.
10. Horngren, C., Foster, S, Datar, S. (2002) *Osnove troškovnog računovodstva-upravljajući aspekt*, prevod. Sarajevo:Udruženje računovođa i revizora BiH.
11. Innes, J. (2004) *Handbook of Management Accounting*. Oxford: CIMA Publishing.
12. Kaplan, R. and Cooper, R. (1998) *Cost and effect*. Boston, MA: HBS, Press Book.
13. Kaplan, R., Norton, D. (2001) *The Strategy-Focused Organization*. HBS Press.
14. Kaplan, R. (2007) *Finansijski menadžment i kontrola*. Zvanični priručnik za profesionalnu kvalifikaciju, ACCA.
15. Merchant, A., Stede, A. (2007) *Management Contorl System - Performance Measurement*. Evaluation and Incentives. Harlow: Prentice Hall.
16. Novičević, B. (2005) *Upravljačko računovodstvo - budžetska kontrola*. Niš: Ekonomski fakultet.
17. Novičević, B., Antić, Lj. (2009) *Upravljačko računovodstvo*. Niš: Ekonomski fakultet.
18. Turney, P. (2000) The State of 21st Century Cost Management. *Journal of Cost Management*, 5: 45-47.
19. Turney, P. (1997) *Activity Based Costing: The Performnce Breakthrough*. London: Kogan Page Limited.
20. VanDerbeck, E. (2007) *Principle of Cost Accounting*. Mason OH: Thomson, South-Western.

ZERO BASED BUDGETING AND ACTIVITY BASED BUDGETING AS ALTERNATIVE SYSTEMS OF BUDGETING

Abstract: New business environment and the driving factors in terms of the information revolution, technology and globalization lead to significant changes in business enterprises. Among other things, changes have begun to question traditional approaches to accounting planning as the basis for successful business management. The paper analyzes the zero-based budgeting and activity based budgeting, as well as alternative accounting budgeting systems adapted to new business conditions.

Keywords: budget, activities, costs, rates of resource consumption, the activity consumption rate, zero-based budgeting, activity-based budgeting