

Prof. dr Gordana Vukelić

Naslov:
UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO

Recenzenti:
Dr Dragan mihić, docent
Prof. Dr Jovan rodić
Prof. dr Gordana Kokeza

Lektor:
Mirjana Cvetić

Izdavač:
Fakultet za poslovni inženjering i menadžment Banja Luka

Za izdavača:
Ljubiša Mladenović, Direktor Fakulteta

Urednik:
Prof. Dr Dragoljub Krneta

Dizajn korica :
Jelena Mladenović

Grafička priprema:
Darko Jovanović

Štampa:
Beoknjiga, Beograd

Tiraž: 250 komada
Prvo izdanje

Banja Luka, novembar 2006.

Objavljivanje ovog univerzitetskog udžbenika za upotrebu odobrio je Senat Fakulteta za poslovni inženjering i menadžment u Banjoj Luci odlukom broj 444/05 od 17.09.2005. godine.

ISBN 99938-742-5-6

Zabranjeno fotokopiranje, preštampavanje i drugi oblici umnožavanja ove knjige.
Sva prava zadržava izdavač.

UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO

Dr Gordana Vukelić

FAKULTET ZA POSLOVNI INŽENJERING I
MENADŽMENT BANJA LUKA
2006..

P R E D G O V O R

Osnovna namena ove knjige je da posluži svim studentima Fakulteta za menadžment i onima koji u njihovoj edukaciji učestvuju. Udžbenik Upravljačko računovodstvo sastoji se iz šest poglavlja:

- I Privredni subjekat, upravljanje i informacione potrebe,
- II Upravljačko računovodstvo i informacioni značaj,
- III Pojam vrste i klasifikacija troškova,
- VI Računovodstveno planiranje,
- V Obračun troškova i učinaka i
- VI Obračun troškova i periodični rezultat.

Knjiga je pisana tako da se sa njom mogu uspešno služiti i eksperti za menadžment, analizu poslovanja i reviziju i svi studenti koji se opredele za oblast upravljanja privrednim subjektima. Sve sugestije i primedbe bilo kog čitaoca primiću sa zahvalnošću i ozbiljno razmotriti kod eventualnog narednog izdanja.

Beograd, septembar 2006. godine

Autor

S a d r ž a j

I Privredni subjekat, upravljanje i informacione potrebe.....	1
1.1. Osnovna obeležja i suština privrednog subjekta.....	1
1.2. Ciljevi privrednog subjekta.....	3
1.3. Organizaciona struktura privrednog subjekta.....	4
1.4. Upravljanje i upravljačka struktura.....	9
1.5. Upravljačke aktivnosti	16
1.6. Sistematska upravljačka kontrola.....	20
1.7. Sistematika računovodstvenih informacija.....	22
II Upravljačko računovodstvo i informacioni značaj.....	25
2.1. Sadržina i specifičnost upravljačkog računovodstva.....	25
2.2. Upravljačko računovodstvo - deo finansijskog izveštavanja....	26
2.3. Upravljačko računovodstvo—deo obračun troškova i učinaka..	27
2.4. Računovodstvo punih troškova.....	28
2.5. Računovodstvo odlučivanja.....	29
2.6. Sistematika računovodstvenih informacija.....	31
III Pojam vrste i kalsifikacija troškova.....	33
3.1. Definicije i klasifikacije troškova.....	33
3.2. Naturalna komponenta troškova.....	36
3.3. Uslovljenost troškova učinkom.....	37
3.4. Cenovna komponenta troškova.....	39
3.5. Ukupni, prosečni i marginalni troškovi.....	41
3.6. Troškovi po vrstama, mestima i nosiocima troškova.....	
3.6.1. Funkcionalno klasifikovanje troškova	46
3.6.2.Direktni (pojedinačni) i indirektni (opšti) troškovi.....	49
3.7. Prihod i cene.....	50

VI Računovodstveno planiranje	51
4.1. Plan prodaje.....	51
4.2. Plan proizvodnje i troškova proizvodnje.....	55
4.2.1. Planiranje troškova direktnog materijala	58
4.2.2. Planiranje troškova direktnog rada.....	60
4.2.3. Planiranje opštih troškova proizvodnje	62
4.3. Plan neproizvodnih troškova.....	66
4.4. Plan opštih troškova upravljanja i administracije	70
4.5. Plan troškova istraživanja i razvoja.....	70
4.6. Plan prosečnih ukupnih i varijabilnih troškova poslovanja....	71
4.7. Sastavljanje poslovnog plana.....	73
4.8. Plan novčanih tokova.....	75
4.8.1. Plan priliva gotovine.....	75
4.8.2. Plan naplate potraživanja kao osnov plana priliva gotovine.....	76
4.8.3. Ostali izvori plana primanja gotovine	79
4.9. Plan izdavanja gotovine.....	80
4.9.1. Plan izdavanja novca po osnovu obavljanja redovne poslovne aktivnosti.....	80
4.9.2. Ostala izdavanja gotovine.....	81
4.9.3. Plan tokova gotovine.....	83
4.10. Plan rezultata iz finansiranja i raspodele rezultata.....	84
4.11. Planski bilans stanja	86
V Obračun troškova i učinaka	94
5.1. Obračun troškova	94
5.2. Osnove obračuna po stvarnim troškovima.....	97
5.2.1 Obračun po stvarnim troškovima.....	99
5.3. Osnove obračuna po standardnim troškovima	102
5.3.1. Prednosti obračuna po standardnim troškovima.....	108
5.4. Obračun po standardnim varijabilnim troškovima	111
5.4.1. Suština obračuna po standardnim varijabilnim troškovima.....	-111
5.4.2. Osnove metode obračuna po standardnim varijabilnim troškovima..	116
5.4.3. Prednosti obračuna po standardnim varijabilnim troškovima	119
5.4.4. Razvojni oblik obračuna po standardnim varijabilnim troškovima (obračun postepenog pokriva fiksnih troškova).....	120

5.5. Obračun neproizvodnih troškova.....	122
5.5.1. Osnov obračuna neproizvodnih troškova.....	122
5.5.2. Obračun troškova marketinga.....	124
5.5.3. Obračun troškova istraživanja i razvoja.....	126
5.6. Obračun troškova opšteg upravljanja i administracije	128
5.7. Osnovne kalkulacije.....	129
5.7.1. Osnovni problemi kalkulacije	129
5.7.2. Ciljevi kalkulacije.....	132
5.8. Vrste kalkulacije.....	135
5.8.1. Predkalkulacija	135
5.8.2. Naknadna kalkulacija.....	136
5.8.3. Standardna kalkulacija.....	137

VI Obračun troškova i periodičan rezultat.....140

6.1. Bilansiranje uspeha u vezi sa ciljevima obračuna troškova ...	140
6.2. Ciljevi obračuna troškova u vezi sa kartkoročnim obračunom rezultata	142
6.3. Decentralizacija rezultata u vezi sa ciljevima obračuna troškova	143
6.4. Efekti sistema obračuna po stvarnim troškovima na periodični rezultat	145
6.5. Efekti sistema obračuna po standardnim troškovima na periodični rezultat	149
6.6. Efekti sistema obračuna po varijabilnim troškovima na periodična rezultat.....	155
6.7. Ocena sistema obračuna troškova sa aspekta kratkoročnog obračuna i decentralizacije preiodičnog rezultata.....	159

VII Literatura.....166

I Privredni subjekat, upravljanje i informacione potrebe

1.1. Osnovna obeležja i suština privrednog subjekta

Privredni subjekat je organizaciona celina koja u datom okruženju ostvaruje ekonomsko i privredne ciljeve. Suština ekonomskih i privredivačkih ciljeva privrednog subjekta proističe iz potreba pažljivog korišćenja ograničenih resursa, a sve u cilju što boljeg zadovoljenja stalno rastućih potreba. Privredni subjekat (preduzeće, firma) predstavlja skup radnih, materijalnih, imaterijalnih i novčanih resursa pribavljenih iz okruženja, sa namenom angažovanja i trošenja u procesu transformacije vrednosti u privrednim subjektima. Iz ovakvih procesa dobijaju se različiti rezultati koji u okruženje odlaze kao proizvodi i usluge koji služe neposrednom ili posrednom zadovoljenju potreba. Posmatrajući rezultate, ako pretpostavimo da je predmet posmatranja proizvodni privredni subjekat (preduzeće), a ono će u ovoj knjizi biti glavni predmet pažnje, tada skup resursi sa kojima se raspolaže mogu biti:

- ljudski resurs, radni kolektiv kao osnovna pokretačka snaga svih procesa,
- prirodni resursi koji se po svom obeležju troše,
- zemljište, nepokretan, neistrošiv i neuništiv resurs, na kome se podižu neophodne zgrade, infrastrukturni i instalacioni objekti koji služe u svrhe obrade,
- građevinski objekti, sa svim ugrađenim spoljnim i unutrašnjim instalacijama,
- mašine, uređaji, postrojenja, laboratorije i sva pripadajuću oprema, transportna i srodna sredstva, inventar i sl.,
- imaterijalna sredstva, poput ulaganja u patente, licence i druga prava, istraživačko-razvojnih ulaganja s izvesnim budućim efektima, gudvil (na tržištu potvrđena vrednost privrednog subjekta- preduzeća preko njegove knjigovodstvene vrednosti) i sl.,
- zalihe, a tu su zalihe materijala, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda kao pretpostavke kontinuiteta procesa transformacije vrednosti u subjektu,
- potraživanja, finansijski plasmani, ekvivalenti novca i gotovina, kao skup novčanih resursa.

Ova sredstva po hronologiji razvoja privrede ima različite oblike, tako u uslovima robno-novčane ekonomije sva pomenuta sredstva preduzeća

inicijalno po pravilu pojavljuju u obliku novčanih resursa pribavljenih od investitora i kreditora. Svi privredni subjekti raspolažu sa osnovnom i obrtnom imovinom, to je skup stalne imovine i obrtne imovine koja treba da bude potpuna po svojoj veličini i skladna po svojoj strukturi. Veličina i struktura imovine privrednog subjekta menja se prema:

- aktivnostima pribavljanja iz okruženja,
- aktivnostima transformacije (trošenja jednih i stvaranja drugih) vrednosti u privrednom subjektu,
- aktivnostima isporuke proizvoda i usluga okruženju, dato je zajedno jer čini poslovnu sferu subjekta (proces: nabaviti-preraditi-prodati).

Na promene vrednosti raspoložive imovine deluju i sledeće aktivnosti:

- plaćanja obaveza i
- naplata potraživanja kao deo aktivnosti iz finansijske funkcije privrednog subjekta.

Navedene aktivnosti su poslovni i finansijski tokovi, oni deluju na promene oblika, veličine i vrednosti sredstava (resursa privrednog subjekta-preduzeća) to je karakteristika stalno prisutnog obrta imovine i stanja. Ova imovina u zavisnosti od njene strukture, može da bude finansirana iz različitih izvora. Finansiranje može da bude:

-iz vlasničkih uloga, tj. sopstvenog kapitala privrednog subjekta (akcijski capital , udeli u kapitalu , ulog partnera , državni kapital , društveni kapital , drugi vlasnički ulozi),

-iz dugoročnog pozajmljenog kapitala pribavljenog emitovanjem obaveznica i uzimanjem dugoročnih zajmova i drugih dugoročnih obaveza,

-iz kratkoročnih izvora(kratkoročnih zajmova i kratkoročnihposlovnih obaveza),

-iz kratkoročnih izvora (kratkoročnih zajmova i kratkoročnih poslovnih obaveza),

što, zajedno s mogućim čisto finansijskim plasmanima subjekata, takođe predstavlja deo finansijske sfere privrednog subjekta-preduzeća.

U početku smo istakli da je privredni subjekat organizaciona celina sa svojom ekonomskim i privrednim, privređivačkim ciljevima, a to je potom obrazloženo njegovom stvarnom sadržinom. Sve upućuje na zaključak da privredni subjekat ima svojstvo poslovnog entiteta (poslovne celine) koja stoji naspram okruženja. Iz opisane sadržine privrednog subjekta, lociranog u uslove robno-novčane ekonomije, uočljivo je da ono predstavlja i finansijski entitet, uočljivo kroz finansijske odnose sa okruženjem. Prema tome ono je i bilansno i računovodstveno celina i zato mu je potrebno i neophodno svojstvo

pravnog entiteta, odnosno pravnog lica. Naravno, uz sve ovo podrazumeva se da je privredni subjekat trajno poslovni, finansijski i pravni entitet, odnosno kontinualni entitet, izuzev u slučajevima kada ima vremensko ili poslovno tačno određenu/e aktivnosti, a to znači ograničen vek trajanja, a ne večiti opstanak.

1.2. Ciljevi privrednog subjekta

Vođenje privrednog subjekta podrazumeva prepostavljene ciljeve. Prva postavka za uspeh je vođenje sa ciljevima. Privredni subjekti postavljaju generalne i pojedinačne ciljeve.

Generalnim, ili u literaturu se koristi termin opšti, ciljevi privrednog subjekta potiču iz utvrđivanja stanja i položaja u kome se ono i nalazi i u koje stanje i položaj ga želi njegov upravljački menadžmenta dovesti. Oni su globalno defenisani, generalno formulisani , strategijskog karaktera za duži vremenski period sa okvirnim usmerenjima i uglavnom bez kvantifikacija, numeričkih veličina. Ovako postavljeni ciljevi su i direktnoj povezanosti sa ostvarenjem njegovog osnovno, t.j. vrhunskog cilja sa stanovišta ekonomije privrednih subjekata. Tu se uvek primenjuje osnovno ekonomsko načelo ekonomičnosti koje zahteva da vrednost proizvedenih autputa prevazilazi vrednost utrošenih imputa uz zadovoljenje potreba korisnika. Ovo je baza za utvrđivanje i formulisanje ciljeva ili cilja subjekata i utvrđivanja kriterijuma uspešnosti. Osnovna jedinica mere za merenje svih ekonomskih tokova je novčana jedinica koja iskazuje zadovoljenje potreba kroz autpute i utrošene resurse kroz impute. Tako se prihodi i rashodi subjekata predstavljaju okvir utvrđivanja generalnog cilja i ocenu uspešnosti. Generalni, vrhunski cilj svakog subjekta je dugoročna maksimizacija dobitka, ostvarena u razlici ukupnih prihoda i ukupnih rashoda, ili dugoročna maksimizacija dobitka u odnosu na angažovana sredstva i sopstveni kapital (prinos na sredstva, odnosno kapital), znači krajnji efekat je uvećanje vrednosti vlasničkog kapitala. To je generalni cilj prikazan kroz rentabilnost.

Ostvarenje dobitka ukazuje na uspešnost poslovanja, na rast i razvoj preduzeća, obezbeđenje potreba i većeg zadovoljstva kupaca, poboljšanje životnog standarda zaposlenih, učestvovanje u budžetu kroz porez na dobit, sticanje dividendi i drugih naknada vlasnicima, donatorstva i druga davanja prema društvenoj zajednici. Privredni subjekat je trajno poslovno, finansijska, pravna celina kada ostvaruje generalne ciljeve kroz cilj rentabiliteta, dobrog finansijskog položaja i održanja tekuće likvidnosti.

Pojedinačni ciljevi proizilaze iz generalnog, vrhunskog cilja i mogu se postaviti od rasta privrednog subjekta, rast prodaje, osvajanje novih tržišta, povećanje standarda zaposlenih, očuvanje i povećanje ugleda preduzeća i mnogi drugi određeni na nivou subjekta kao celine ili po njegovim funkcionalnim područjima. Konkretizacija pojedinačnih ciljevi usmerena je na ostvarenje vrhunskog cilja. Pojedinačni ciljevi su strogo definisane određene aktivnosti, kratkoročne i dugoročne sa vremenski određenim periodima, definisani analitički, kvatificirani i detaljno numerički prikazani, rezultat su zajedničkog saglasnog rada upravljačkog tima finkcionalnih područja i uprave subjekta kao celine. U pojedinačnim ciljevima pored saglasnosti menadžmenta funkcionalnih područja subjekta i subjekta kao celine, izuzetno je bitna sigurnost u ostvarenje i motivacioni elemenat koji je prisutan kroz motivacionu politiku i razvoj motivacionog sistema u subjektu. Pojedinačni ciljevi ne smeju biti nezavisniui, oni su prva mreža veza između generalnih ciljeva, donošenja poslovno finansijskih odluka, tekućeg sistemskog planiranja, kontrole i drugih upravljačkih aktivnosti i funkcionalnim područjima i subjektu kao celini. Ovo je postupak kružnog toka kruga upravljanja koji teče od generalnih ciljeva ka utvrđivanju pojedinačnih ciljeva – donošenje poslovno finansijskih odluka- sistematsko periodično planiranje-kontrola ostvarenja –ostale upravljačke aktivnosti – preispitivanje ciljeva, od pojedinačnih do generalnih.

Izuzetno važno je ciljno vođenje privrednih subjekata, formulisanje generalnih i utvrđivanje pojedinačnih ciljeva, kako za menadžment-upravu preduzeća, računovodstvo koje informaciono podržava aktivnosti upravljačkog tima. Takođe, za funkcionalna područja privrednog subjekta koja istovremeno primaju i plasiraju podatke i zadatke, a sve u cilju ipunjenja postavljenih ciljeva, uz vrhumski cilj maksimiranja finansijskog rezultata u dugom roku, znači rentabilnost, solventnost i likvidnost privrednog subjekta.

1.3. Organizaciona struktura privrednog subjekta

Organizaciona struktura privrednog subjekta predstavlja struktuiranje proizvodnih entiteta kroz broj i karakter proizvodnih pogona i njegovih osnovnih jedinica. Pod proizvodnim pogonom podrazumeva se proizvodnja jednog zaokruženog i tržištu namenjenog programa (grupe proizvoda). Mogući su i monoproduktivni pogoni i polazeći od takvog razumevanja proizvodnog pogona razlikuju se privredni subjekti kao:

1. Jednoprogramski (jednoprogramski) proizvodni ,
2. Višeprogonski (višeprogramski) proizvodni,

2.1. Subjekti višepogonskog karaktera i poslovnom povezanošću programa u

2.1.1. Vertikalnom kombinovanju i

2.1.2. Horizontalnom kombinovanju,

2.1. Subjekti višepogonskog karaktera bez poslovne povezanosti programa – Konglomeratski tip privrednih subjekata.

Postoje dva osnovna modela unutrašnje organizacione strukture privrednog subjekta:

1. Funkcionalno raščlanjavanje privrednog subjekta i

2. Diviziono raščlanjavanje privrednog subjekta.

Funkcionalno organizaciono struktuiranje odgovara subjektima koji imaju jednopogonski (jednoprogramski) tip, mogu biti višepogonski subjekti umereno dislocirani sa čvrstom povezanošću programa, primer vertikalne povezanosti programa. U tom slučaju aktivnosti proizvodnog subjekta razvrstane su po funkcionalnim područjima ili funkcijama i to su:

- Opšte-upravno (administracija),
- Tehničko,
- Nabavka,
- Proizvodnja,
- Marketing (u užem smislu),
- Istraživanje i razvoj,
- Finansijsko,
- Računovodstvo.

Opšte upravno područje čini sve aktivnosti vrhovnih organa upravljanja i opšteg menadžmenta privrednog subjekta. Ovde su locirane sve aktivnosti sačinjavanja i vođenja opšte poslovne politike subjekta. Formulišu se generalni (vrhunski) ciljevi privrednog subjekta i sprovode aktivnosti na donošenju strateških i poslovno-finansijskih odluka, aktivnosti sistematske kontrole poslovno-finansijskih procena i aktivnosti o polaganju računa o uspehu i stanju subjekta. Ovde se obavljaju opšte upravno-aministrativne aktivnosti privrednog subjekta. Ostale aktivnosti su neposrednije vezane za druga funkcionalna područja i po tom osnovu se i razvrstavaju. Linije razgraničenja upravno-aministrativnih aktivnosti zavise od vrste privrednog subjekta zavisno od vrste delatnosti, veličine, organizacionih opredeljenja i od funkcija samih funkcija (područja). Često se u opšte upravljanje i administraciju uključuju odnosi sa poslovno-finansijskim okruženjem, pravni poslovi i kadrovska funkcija, ponekad se uključuje i informacioni sistem sa računovodstvom kao njegov osnovni deo.

Područje tehničkog upravljanja predstavlja kvalitativno i kvantitativno upravljanje proizvodnjom. To je područje ili funkcija koje podrazumeva tehničko upravljanje konstrukcijom proizvoda i alata, tehnologijom. Standardizovanje količinske komponente troškova, kontrola kvaliteta, laboratorijski poslovi, režim upotrebe osnovnih sredstava, izrada, pribavljanje, usavršavanje i čuvanje tehničko tehnološke dokumentacije, planiranje i kontrola izvršenja proizvodnje po asortimanu, kvalitetu, količini, operativno planiranje, lansiranje i praćenje proizvodnje.

Područje nabavke s gledišta opšte poslovne politike i globalnog poslovnog i finansijskog plana, posebno sa aspekta plana proizvodnje je skup upravljačkih i izvršnih aktivnosti postavljeni na ažurnim, kvalitetnim ekonomičnim snabdevanjem potrebnim obrtnim, osnovnim sredstvima i eksternim uslugama. To je glavna veza između ulaznih, input komponenata subjekta i tržišta nabavke.

Funkcionalno područje proizvodnje u smislu opšte poslovne politike, globalnog poslovnog i finansijskog plana, a posebno sa gledišta i koncepta plana proizvodnje, predstavlja skup upravljačkih i izvršnih aktivnosti usmereno na izvršenje ažurno, kvalitetno i ekonomično prema postavljenom planu proizvodnje proizvoda i usluga. Prema broju angažovanih radnika, prema uključenim sredstvima, obrtnim i osnovnim, prema strukturi učinjenih troškova, posebno direktnih, ovo je najveće funkcionalno područje proizvodne firme, odnosno privrednog subjekta. Obuhvata osnovnu, sporednu i pomoćnu delatnost. Učinci imaju tržišni karakter, produkt su osnovne i sporedne delatnosti, oni su nosioci prihoda, direktnih troškova i poslovnog rezultata. Bez učinaka sporedne delatnosti ne bi funkcionisale aktivnosti osnovne delatnosti, tu spadaju na primer: proizvodnja električne energije, proizvodnja pare, proizvodnja komprimovanog vazduha, vode i slične proizvodnje. Takođe ove delatnosti obuhvataju: proizvodnju i održavanje alata, održavanje mašina i proizvodnja rezervnih delova, elektroodržavanje, autotransport, mehaničarska radionoca, uglavnom su namenjeni sopstvenim potrebama i orjentisani su na internu realizaciju i predstavljaju bitan faktor kontinuiteta ukupnog poslovnog ciklusa privrednog subjekta.

Marketing područje u užem smislu obuhvata skup aktivnosti u postupku pribavljanja porudžbina i izvršenja, ostvarenja tih aktivnosti. Pribavljanje ili prikupljanje porudžbina polazi od realno utvrđenog obima i strukture buduće prodaje. Ostvarenje ovih aktivnosti zavisi i od primenjenih metoda i same veštine stvaranja potreba kod budućih kupaca kroz propagandu, promociju za proizvodnim programom, zatim izvršenje porudžbina, skladištenje, pakovanje, isporuku, fakturisanje i kreditne poslove. Sve aktivnosti imaju potrebu da

funkcionišu sa ostalim funkcionalnim područjima privrednog subjekta i tu se polazi u marketingu od kreiranja potreba budućih i sadašnjih kupaca, takozvano kreiranje tražnje, potom izvršenje aktivnosti po osnovu izvršenja porudžbina. Slede postupci fizičke distribucije, od skladišta proizvoda i roba, pakovanja, do distribucije do krajnjeg korisnika, pri čemu slede aktivnosti fakturisanja i posebno kreditnih odnosa sa kupcima, kada se pored knjigovodstva i kontrole priključuje i računovodstvena i finansijska funkcija. Kada se posmatra marketing to je važna funkcija za život privrednog subjekta, jer se bavi obimom, cenama, asortimanom, tržištom, kanalima prodaje i svakako ima direktan, neposredan uticaj na ukupan rezultata i stanje u subjektu.

Područje istraživanja i razvoja u proizvodnom privrednom subjektu ima itekako značajne aktivnosti i odnosi se na eventualna fundamentalna istraživanja, istraživanje novih proizvoda i tehnologija, istraživanje novih materijala, istraživanje novih namena za sopstvene proizvode i slične aktivnosti istraživanja vezanih za proizvodne programe. Ovde su uključene i razvojne aktivnosti, koje počinju sa rezultatima istraživanja koji se preispituju i uključuju u postupak redovne proizvodnje novog proizvoda ili usavršenog proizvoda, ili preispituje odluka o primeni nove ili poboljšane tehnologije u korišćenju novih materijala, a aktivnost se okončava u momentu otpočinjanja redovne proizvodnje. Ova funkcija obuhvata i investicione aktivnosti, zato se one suštinski i formalno smatraju sastavnim delom ove funkcije. Posebno je važno imati dobro postavljenu dugoročnu strategiju i ciljeve ovog funkcionalnog područja.

Područje finansijske funkcije je pribavljanje potrebnog kapitala iz adekvatnih i odgovarajućih izvora finansiranja, upotreba raspoloživog kapitala u odgovarajuće poslovne aktivnosti uz ogovarajući, optimalan oblik sredstava u cilju poštovanja cilja maksimiranja rentabilnosti, očuvanje dugoročne finansijske stabilnosti, a time i solventnosti privrednog subjekta. Cilj je održati tekuću likvidnost, obezbediti ravnotežu kod toka novčanih izdataka i primitika i po roku i obimu, ukupan platni promet subjekta, osiguranje, štednja i ostali srodni finansijski poslovi. Finansijsko područje podrazumeva planiranje i kontrolu predstavljaju osnovne instrumente ostvarenja funkcije finansijskog područja. Finansijska funkcija je direktno povezana sa računovodstvom. U našim subjektima ove dve funkcije su i zakonski razdvojene formalno, ali su suštinski veoma povezane i imaju određena racionalna i organizaciona preplitanja pojedinih njihovih delova, a sve u okviru potreba menadžera, uprave i zahteva vrhunskog cilja privrednog subjekta.

Područje računovodstva je već pominjano, ono je glavna informaciona osnova i služi svim funkcionalnim područjima. Računovodstvo daje

informacije o prošlim poslovnim misijama s gledišta stvarnih poslovno finansijskih transakcija. Analizira ih i projektuje aktivnosti shodno određenim ciljevima, utvrđuje numeričke efekte svih planiranih aktivnosti po funkcionalnim područjima i pretpostavlja moguću ukupnu rentabilnost, finansijsku strukturu, likvidnost i pažljiv je kontrolor odvijanja stvarnih poslovnih događaja sa planiranim.

Ovako izgledaju funkcionalna područja odnosno funkcije privrednog subjekta. Svaki proizvodni privredni subjekat ima njegovu organizacionu strukturu. Šema organizacione strukture na uže ili šire organizacione celine zavisi od samog subjekta i spada u pravo menadžmeta u oblasti organizovanja. Ovo se čini uz puno uvažavanje svih funkcionalnih područja i pažljivim biranjem dolazi se do organizacione strukture koja daje najbolje efekte poslovanja, a koja se može deliti na više organizacionih jedinica u okviru jedne funkcijem, ili mogu biti odvojeni od matične funkcije ili priključeni drugoj, ili vršiti spajanje funkcija i dr.

Diviziono organizovanje odgovara višepogonskim privrednim subjektima kod kojih su programi horizontalno povezani, a više primene ima kod višepogonskih subjekata konglomeratskog tipa. Po ovom modelu privredni subjekti se umesto na funkcionalna područja dele interno na:

- Profitne (dobitne) centre i
- Investicione (imovinske) centre.

Profitni centri u proizvodnom privrednom subjektu su proizvodno-prodajni programi, i oni se mogu razvrstati na:

- one koji imaju kritičnu masu direktnih prihoda i rashoda i rade kontrolu putem dobitka/gubitka,
- one koje uprava subjekta putem dobitka/gubitka kontroliše,
- ili na koje uprava prenosi odlučivanje o prihodima i rashodima.

Ovakva organizacija privrednog subjekta polazi od podele na delove ili/i celine određenih funkcija na profitne(dobitne) centre. Ovo se najčešće odnosi na tehničko upravljanje, nabavku, proizvodnju, prodaju, a manje na funkciju istraživanja i razvoja i finansijsku.

Investicioni (imovinski) centri su proizvodno prodajni programi ili grupe programa:

- za koje su ispunjeni uslovi za formiranje profitnog centra,
- za koje se mogu vezati angažovana sredstva i izvori finansiranja u dovoljnom obimu da kontrola putem kapitala je efikasna,

- ili za koje uprava privrednog subjekta, pored prenetog odlučivanja o prihodima i rashodima, želi preneti i upravljanje određenim sredstvima i izvorima finansiranja.

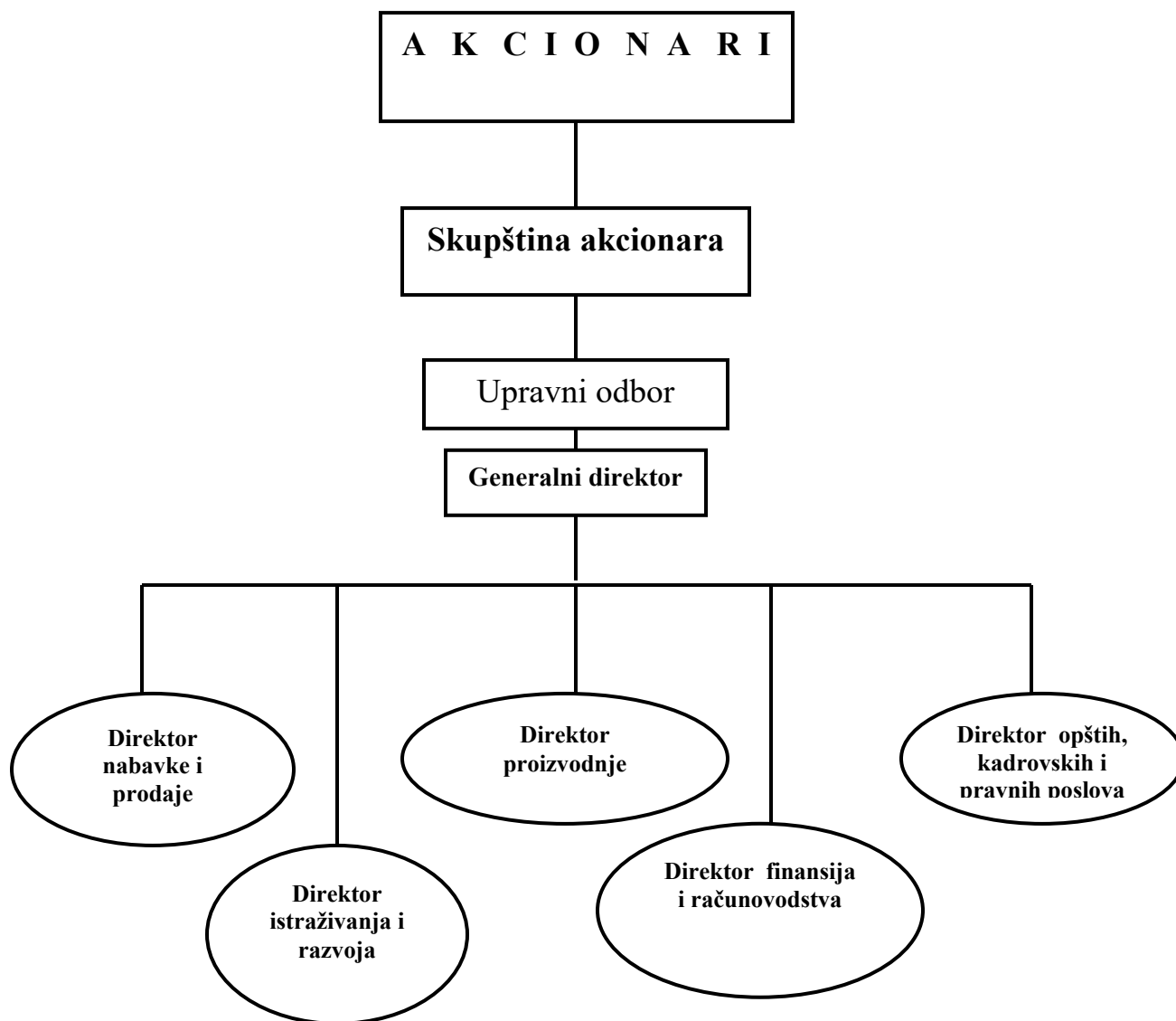
Ovakva organizaciona struktura prepostavlja veći stepen decentralizacije funkcionalnih područja nego kod profitnih centara, uključujući i funkciju istraživanja i razvoja i finansijsku. Svaka podela i raščlanjenost treba da bude učinjena u skladu sa potrebama svakog pojedinačnog subjekta.

Ivesticioni i profitni centri privrednog subjekta su relativno auonomni-samostalni organizacioni delovi, što im pruža veću aktivnost u okruženju, otvorenost, što itekako deluje na njihovu efektivnost i efikasnost. Posebno treba istaći da oni nisu pravni entiteti, pravna lica, to obeležje imaju samo privredni subjekti. Znači da sva prava i obaveze ima subjekat, bez obzira na prenetu prava odlučivanja i upravljanja, oni polažu račun upravi i obavezni su da poštuju opštu politiku i generalne odluke subjekta kao celine.

1.4. Upravljanje i upravljačka struktura

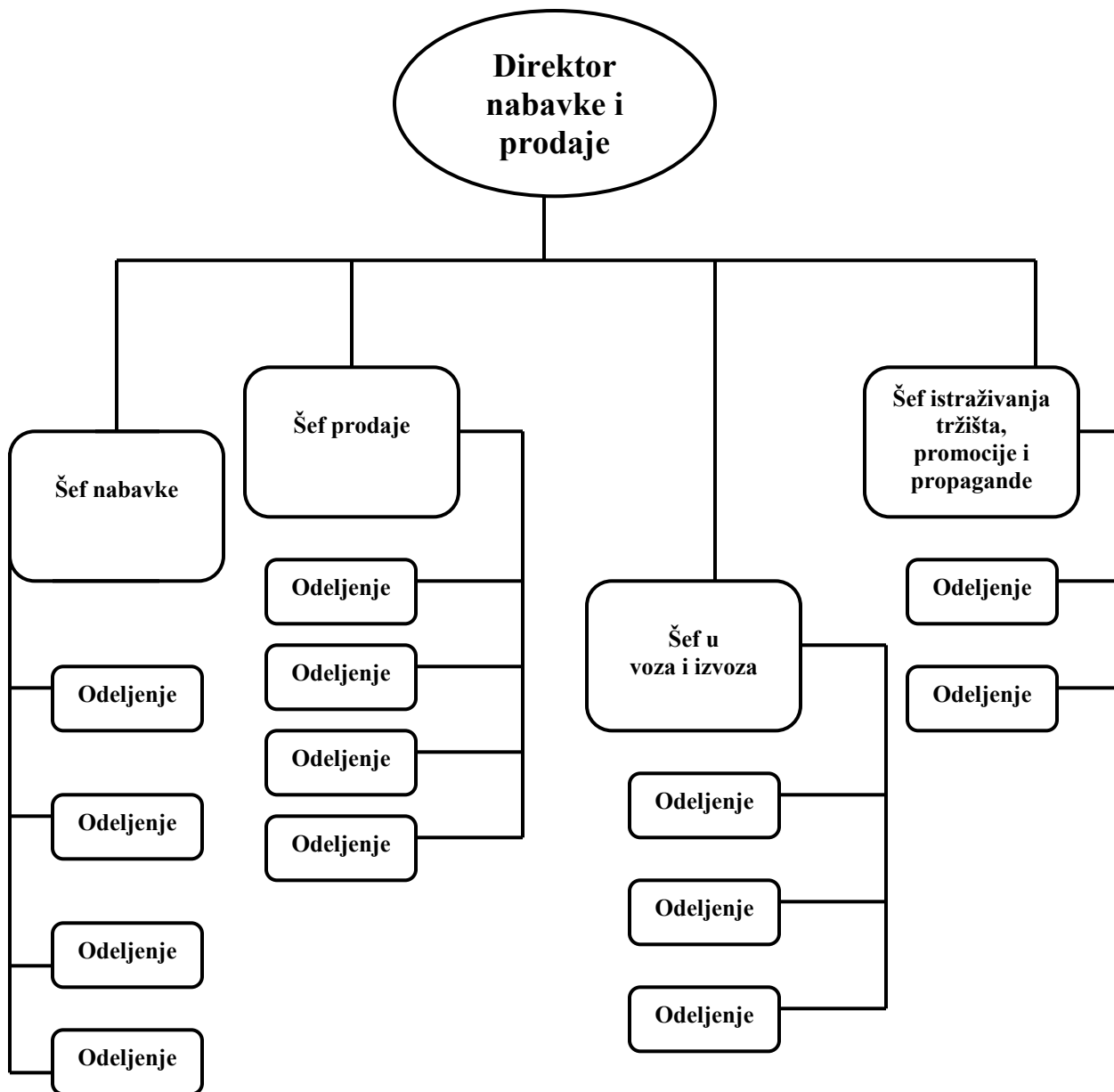
Osnovna dva značenja ima upravljanje privrednim subjektom. U najširem smislu reči i institucionalnom smislu to je kada se upravlja privrednim subjektom u skladu sa vlasničkim interesima. Drugo značenje odnosi se na proces upravljanja i aktivnosti koje uprava sprovodi, to je značenje u užem smislu. U oba značenja misli se na upravu privrednog subjekta ili često prisutno u praksi na menadžment preduzeća. U pogledu mesta, uloge i značaja upravljačkog menadžmenta i upravljačkog procesa određena je mesto, uloga i značaj upravljačkog računovodstva, pa i računovodstva u celini.

Menadžment u pogledu najšireg razumevanja podrazumeva karakteristične upravljačke i organizacione strukture. Funkcionalno organizovani subjekti imaju i zakonsku regulativu, primer subjekta sa statusom akcionarskog društva gde se najčešće pojavljuju sledeće upravljačko i organizaciono struktura subjekta:



Šema 1. Upravljačko organizaciona struktura privrednog subjekta

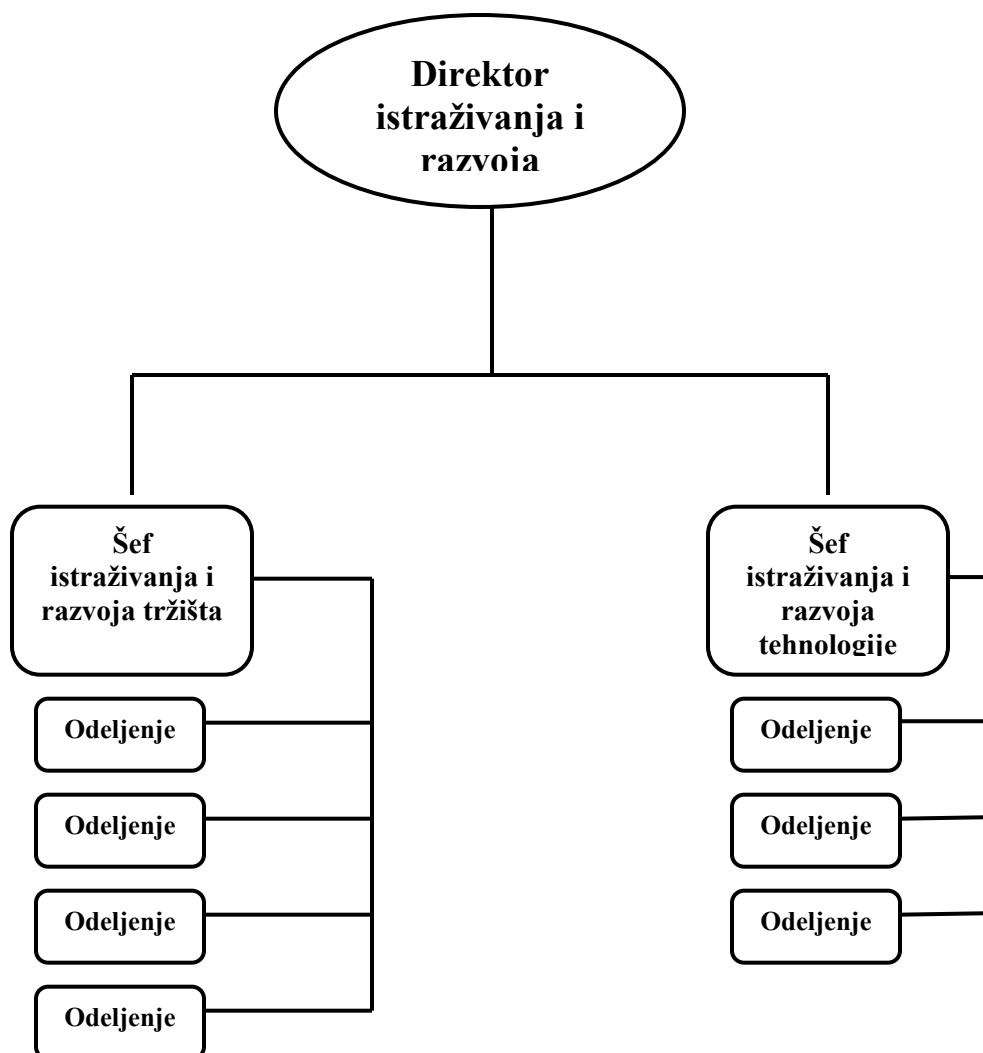
Šema pokazuje organizacionu stukturu privrednog subjekta koje je akcionarsko i organizovano je preko skupštine akcionara, iza nje sledi upravni odbor, generalni direktor i potom direktori funkcionalnih područja nabavke i prodaje, proizvodnje, finansija i računovodstva, opštih, kadrovskih i pravnih poslova i istraživanja i razvoja. Njihove organizaciona-upravljačke šeme po navedenim područjima su date u narednim šematskim prikazima. Sledi prvo organizaciono-upravljačka šemo prodajno-nabavnog područja.



Šema 2. Upravljačko-organizaciona struktura nabavno-prodajne službe

Prodajno-nabavno područje organizaciono i upravljački sastoje se okvirno od sektora i šefa prodaje, nabavke, sektora i šefa uvoza i izvoza i sektora i šefa istraživanja, tržišta, promocije i propagande i svi imaju prema potrebi određeni broj potrebnih odeljenja i njihove rukovodioce.

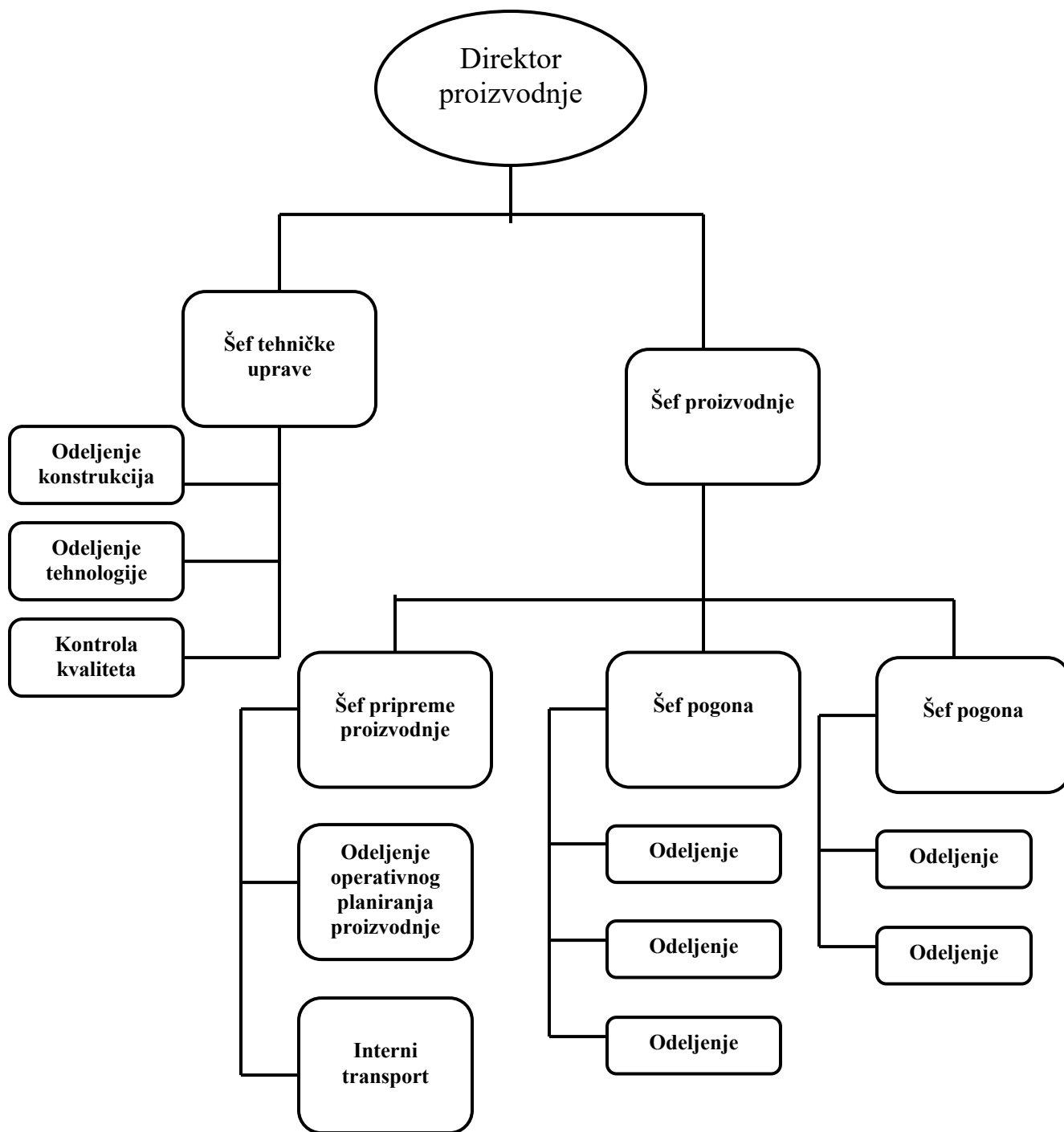
Sledi sektor istraživanja i razvoja u sledećoj šemi:



Šema 3. Upravljačko-organizaciona struktura službe za istraživanje i razvoj

Organizaciono upravljačka šema službe istraživanja i razvoja ima prikazana dva sektora sa njihovim šefovima istraživanja i razvoja tržišta i istraživanja i razvoja tehnologije, uz određen broj odeljenja sa njihovim rukovodiocima.

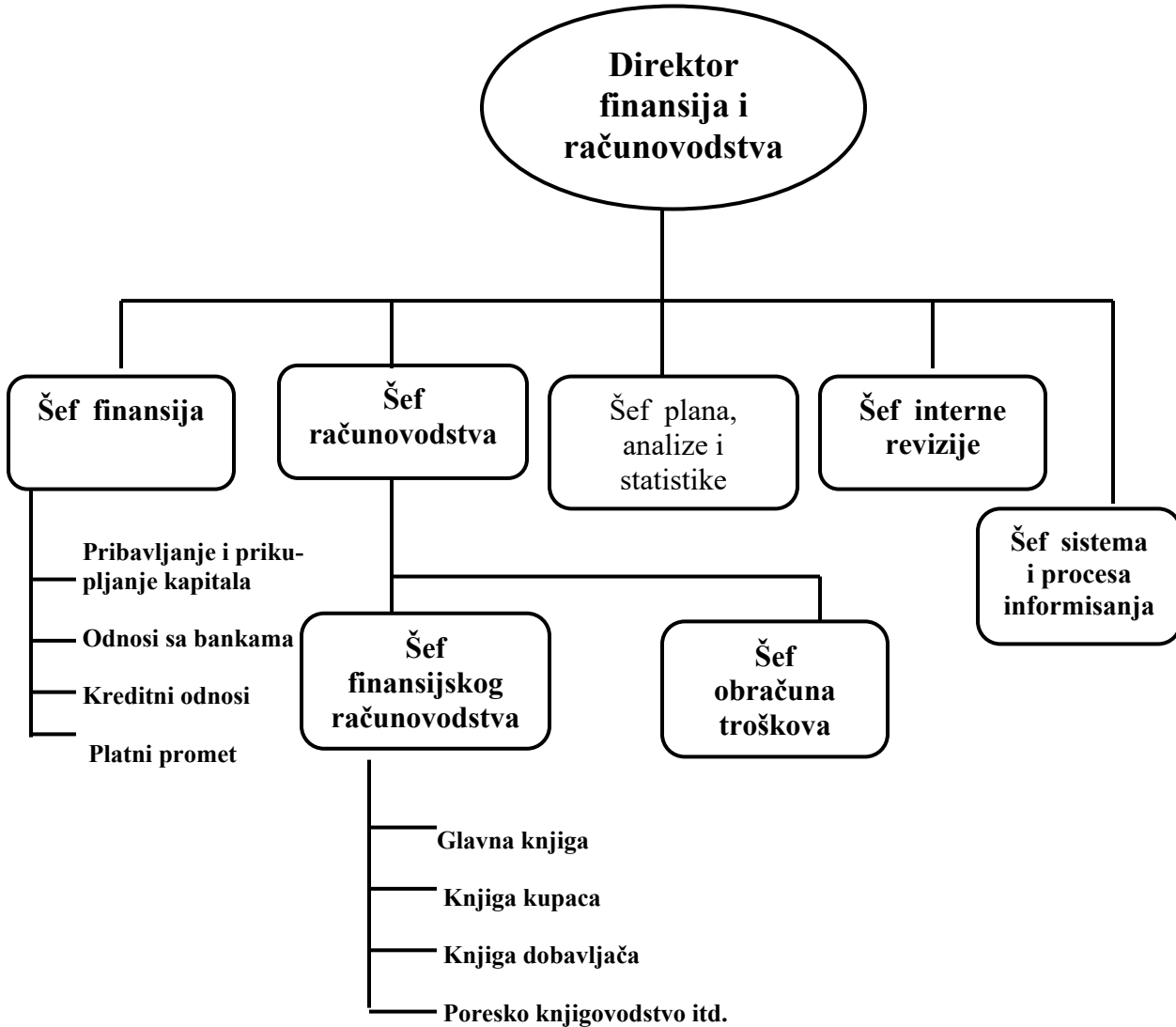
Sledi funkcionalno područje proizvodnje:



Šema 4. Upravljačko-organizaciona struktura proizvodnje

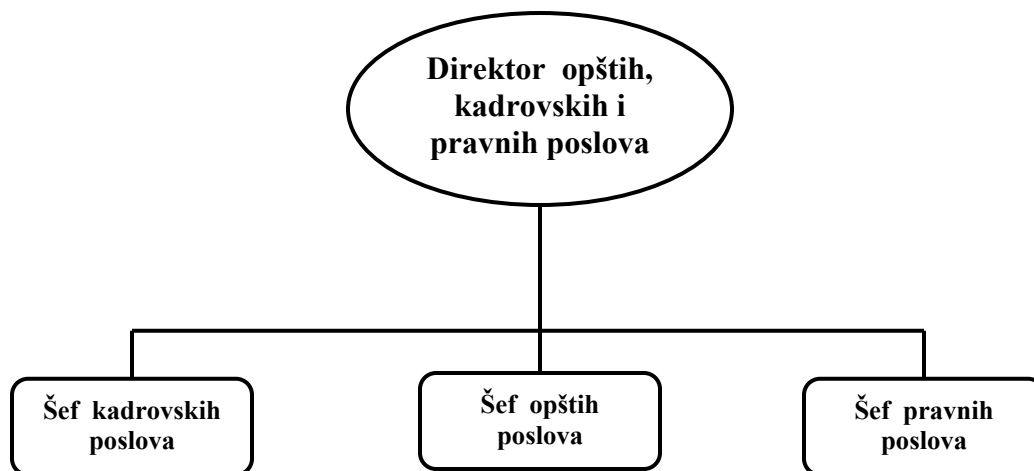
Funkcionalno područje proizvodnje ima sektore (službe) i šefove tehničke uprave i proizvodnje. Služba proizvodnje ima pogon pripreme

proizvodnje i pogone proizvodnje sa šefovima, slede u organizaciji različita odeljenja. Naredna šema pokazuje područje finansija i računovodstva.



Šema 5. Upravljačko-organizaciona struktura službe za finansije i računovodstvo

Oganzaciono – upravljačka šema pokazuje sledeće službe i njihove šefove finansija, računovodstva sa dva posekora finasijskim računovodstvom obračunom troškova, plana i analize, interne revizije i sistema i procesa informisanja.



Šema 6. Upravljačko-organizaciona struktura službe za opšte, kadrovske i pravne poslove

Prikazana šema je hipotetički primer organizaciono upravljačke strukture nekog privrednog subjekta. U šemi su izostavljeni nazivi odeljenja, kao i moguća odeljenja. S obzirom, da šema nije univerzalna, već jedna od mogućih varijanti, u praksi se sreću različita rešenja. Tako često između generalnog direktora i sektorskih direktora postoje pomoćnici direktora, generalnog, sektora, ili su to istovremeno direktori sektora, područja. U velikim privrednim subjektima često postoje Glavni kontrolori, praksa u zemljama Evropske Unije i Sjedinjenji Američkih Država, oni su rangu direktora i koordiniraju rad pomoćnika. Na primer, glavni računovođa koordinira rad pomoćnika za računovodstvo, za planiranje, internu reviziju i sistema i procesa informisanja.

Postupak neposrednog upravljanja akcionarkim društvom nije moguće, ali je moguć preko predstavnika, akcionari na skupštini akcionara biraju ih, formira se Upravni odbor ili Odbor direktora (naziv tela kod zapadnih kompanija), na koga se prenose upravljačka prava saglasno zakonu i statutu, izuzev onih koji su neotuđivo pravo skupštine akcionara. Formiran Upravni odbor odgovoran je za uspeh i stanje u privrednom subjektu vlasnicima, odnosno skupštini akcionara. On obavlja postupke donošenja predloga i odlučivanja o:

- ciljevima privrednog subjekta,
- strateško poslovno-finansijskom odlučivanju,
- planovima razvoja na strateškom nivou,
- okvirima za planiranje na godišnjem nivou,

- godišnjim i polugodišnjim računovodstvenim izveštajima o uspehu i stanju privrednog subjekta i
- izboru, postavljenju i razrešenju direktora u privrednom subjektu.

Generalni direktor je treći nivo organizaciono upravljačke strukture subjekta. On je glavni izvršni menadžer. Upravljački autoritet generalnog direktora zasniva se na nadležnostima i odgovornostima upravnog odbora i to je regulisano statutom akcionarskog društva i vodeći je u kreiranju odluka i planova. Polaže račun o svom radu o ostvarenom uspehu i stanju u privrednom subjektu pred Upravnim odborom i Skupštinom akcionara. Jedno lice može biti i predsednik upravnog odbora i generalni direktor, i zato ga zakon definiše kao Upravu privrednog subjekta, u užem smislu, a zakon predviđa i mogućnost da direktor postavi i Izvršni odbor direktora. U Izvršni odbor direktora mogu biti pomoćnici direktora i sektorski direktori, i svakako u bilo kom obliku formirani Upravni odbor i direktor privrednog subjekta predstavljaju upravljački vrh, ustvari Vrhovni menadžment privrednog subjekta. Ovo je najodgovorniji deo upravljačke strukture za privredni subjekat kao celinu, ali zatim sledi raspodela upravljačkih aktivnosti, obaveza i odgovornosti na Srednji menadžment i potom sledeći nivo Niži menadžment. Na osnovu nivoa upravljanja, odlučivanja, mesta i uloge u organizacionoj strukturi privrednog subjekta usaglašene aktivnosti upravljačkih pozicija su sledeće:

Šema 2 Nivoi menadžmenta, upravljanja i izvršnih tela

Vrhovni menadžment	Strateški nivo upravljanja Okruženje, ciljevi, globalna strategija, struktura	Upravni odbor i direktor subjekta i eventualni izvršni odbor direktora, odnosno pomoćnici direktora
Srednji menadžment	Taktički nivo upravljanja Kordinicija, primena	Sektorski direktori i njihovi pomoćnici, odnosno šefovi glavnih delova funkcionalnih područja
Niži menadžment	Operativni nivo upravljanja Nadzor procesa i izvršioca	Šefovi službi, odeljenja i slč.

Upravljanje znači sprovođenje aktivnosti u okviru procesa upravljanja. Upravljanje sprovodi upravljački tim preko upravljačkih aktivnosti. Reč je o upravljačkim aktivnostima koje sprovodi menadžment privrednog subjekta. Razlikuju se tri grupe aktivnosti koje menadžment obavlja i to su:

- polaganje računa o uspehu i stanju privrednog subjekta,
- donošenje pojedinačnih poslovno finansijskih odluka i
- sistematska upravljačka kontrola poslovno finansijskih procesa.

Tradicionalna upravljačka aktivnost je polaganje računa o stanju i uspehu privrednog subjekta i ona je zakonski i statutarno obaveza vrhovnog menadžmenta. Instrumenti su propisani godišnji finansijsko računovodstveni izveštaji. Direktor akcionarskog društva polaže račun pred upravnim odborom, a to znači i pred vlasnicima odnosno skupštinom akcionara, poveriocima, državnim organima i drugim eksternim korisnicima informacije o privređivanju privrednog subjekta.

Donošenje odluka sprovode svi nivoi menadžmenta. Osnov razlike je u vremenu i prostornom dometu odluka po nivoima u kojima se donose. U Šemi 2 prikazani su nivoi menadžmenta, upravljanja i izvršnih tela koja ih sprovode, tako se u prvom nivou vidi da izbor ciljeva, način postizanja, akcije i sve što ima dugoročan aspekt, odnosi se na privredni subjekat kao celinu, pripada strateškom odlučivanju i u nadležnosti je vrhovnog menadžmenta. Sve što polazi od strateških odluka vrhovnog menadžmenta spušta se na nivo funkcionalnih područja, gde se prate aktivnosti funkcionalnih područja i vremenski intervali su kraći. Ovde se formiraju taktičke odluke i one su u nadležnosti Srednjeg menadžmenta. Operativni menadžmenta bavi se kratkoročnim odlučivanjem i prostorno se odnosi na delove funkcionalnih područja, odeljenja ili slične grupe izvršioca, jedinice, a osnov im je realizacija zahteva taktičkih odluka.

Sistem upravljačke kontrole uključuje faze planiranja, organizovanja, komuniciranja, kontrole ostvarenja i motivisanja i nalazi se u svim nivoima menadžmenta. U nadležnosti vrhovnog menadžmenta je strategijsko planiranje, generalna organizacija strukture subjekta, postavljanje sistema komuniciranja s podređenim nivoima menadžmenta i između njegovih delova, kontrola ostvarenja aktivnosti Srednjeg nivoa menadžmenta i postavljanje motivacionog sistema posebno u delu srednjeg menadžmenta. U nadležnosti srednjeg nivoa je pružanje informacija i svaku druge podrške vrhovnom menadžmentu u sprovođenju upravljačkih aktivnosti, njihovo obavljanje na taktičkom uobičajenom nivou njihovog područja odgovornosti, u odnosima sa svim delovima srednjeg menadžmenta i u odnosima sa nižim menadžmentom. Niži menadžment, pored podrške srednjeg nivoa, bavi se planiranjem,

organizovanjem, kontrolom ostvarenja na operativnom nivou aktivnosti (dnevno, nedeljno, mesečno) uz kontrolu odgovornosti i uz komunikaciju sa menadžmentom drugih funkcionalnih područja.

1.5. Upravljačke aktivnosti

Upravljačke aktivnosti sprovodi menadžment svakog privrednog subjekta. Različite aktivnosti se sprovode i one se odnose na :

- Podnošenju računa o uspehu i stanju privrednog subjekta,
- Donošenje poslovnih i finansijskih odluka i
- Sistematska upravljačka kontrola.

Pod podnošenjem računa o stanju i uspehu privrednog subjekta smatra se izveštavanje o periodičnom godišnjem i polugodišnjem, odnosno eksterno računovodstveno izveštavanje o uspehu i finansijskom položaju privrednog subjekta na način utvrđenim propisima, računovodstvenim načelima i standardima. Finansijski iskazi su instrumenti polaganja računa i obično su to bilans stanja, bilans uspeha, bilans finansijskih tokova, izveštaj o promenama na kapitalu i statistički aneks. Privredni subjekat je osnovano sa ciljem većitog opstanka, rasta i razvoja, svi su zainteresovani za njegovo dobro funkcionisanje, iako su im često interesi različiti. Tu se nalaze interesi vlasnika, akcionara u akcionarskom društvu, ortaka u ortačkom društvu, kreditora, dobavljača, kupaca, fiskalnih organa, fiskusa, društva u celini, radnika i menadžmenta privrednog subjekta.

Donošenje poslovno finansijskih odluka je osnovna aktivnost menadžmenta privrednih subjekata. Ovaj proces posmatra se sa aspekta:

- određivanja mesta aktivnosti donošenja pojedinačnih odluka u ukupnim upravljačkim aktivnostima,
- indentifikovanje vrsta odluka,
- prikaz procesa odlučivanja i
- određivanje osnovnih karakteristika za ove namene potrebnih informacija.

Mesta donošenja pojedinačnih poslovno finansijskih odluka u ukupnim upravljačkim aktivnostima predstavljaju mesta sprovođenja upravljačke aktivnosti pri sprovođenju ciljeva privrednog subjekta, prađeno u odnosu prema sistematskoj upravljačkoj kontroli poslovnih-finansijskih procesa. Postupak se sastoji od donošenja poslovno finansijskih odluka na osnovu prethodno utvrđenih ciljeva privrednog subjekta, i one ne smeju biti protivrečne. Utvrđeni ciljevi subjekta i skup donetih poslovno finansijskih

odluka su osnov za funkcionisanje, odnosno aktivnost sistematske upravljačke kontrole, za periodično planiranje i kontrolu ostvarenja kao osnovni sistem upravljačke kontrole procesa. Faza planiranja i faza kontrole ispunjene su nizom pojedinačnih odluka, i svaka faza je jedna velika odluka. Ove faze sastoje se iz delova sistematske upravljačke kontrole i obuhvataju integralnu, periodičnu i ponavljajuću kontrolu pojedinačnih odluka. Istovremeno, odnosi se i na rešavanje mogućih problema pri pripremi i izvođenju periodičnih planova i potom kontroli njihovog ostvarenja.

Za razlikovanje odluka najčešće se koriste dva kriterijuma:

- prostorni i
- vremenski.

Po prostornom kriterijumu razlikuju se:

- među-preduzetne odluke (kretanja između privrednog subjekta, okruženja i raspoloživih resursa i uglavnom se odnose na tržište kapitala),
- unutar-preduzetne odluke (kretanja raspoloživih sredstava u privrednom subjektu), i odnose se na interno raspoređivanje raspoloživih sredstava po oblicima angažovanja (osnovna i obrtna), po mestima angažovanja (profitni centri, pogoni, kanali prodaje, kanali nabavke, tržišta i dr.), po programima (grupe proizvoda ili pojedini proizvodi, projekti odnosno radni naalozi, i dr.), po nameni (istraživanje i razvoj, edukacija, propaganda itd.). Odluke se donose na osnovu posebnih analiza »cost- benefit» tj. «troškovi- korist» primljenih od analitičara, u našim uslovima od upravljačkog računovođe.

Po vremenskom kriterijumu razlikuju se: dugoročne i kratkoročne.

Dugoročne odluke su strateškog karaktera i osnovne karakteristike su da pokreću vrlo značajna finansijska sredstva, deluju na promenu proizvodnog i prodajnog kapaciteta privrednog subjekta, često menjaju i orijentaciju proizvodn-prodajnog programa i utiču na generalne ciljeve i određuju dugoročan rentabilitet i solventnost (dugoročnu finansijsku sigurnost) subjekta. To su odluke koje se odnose na rast i razvoj privrednih subjekata i mogu biti odluke u smislu investiranja ili dezinvestiranja u fiksnu imovinu.

Kratkoročne odluke donose u cilju što boljeg iskorišćenja raspoloživih sredstava u pravcu ostvarenja posebnih ciljeva privrednog subjekta.

Proces donošenja odluke sastoje se iz sledećih faza:

- utvrđivanje problema koji treba rešiti,
- analiza problema,
- pronalaženje mogućih načina rešenja i njihovo vrednovanje,

- izbor najboljeg rešenja i
- sprovođenje rešenja.

1.6. Sistematska upravljačka kontrola

Sistematska upravljačka kontrola je proces vođenja poslovnih i finansijskih aktivnosti privrednog subjekta. Pojedinačne odluke, svi projekti i aktivnosti u fazi izvođenja naziva se tekućim poslovnim i finansijskim životom privrednog subjekta, i da se odvijaju u skladu sa zahtevima generalnih i posebnim ciljema tiog subjekta. Ovo je razlog zbog koga je poslovno-finansijski život privrednog subjekta predmet kontinuirane upravljačke kontrole, a u interesu svih eksternih i internih korisnika (vlasnici, kreditori, dobavljači, kupci, država, društvo) pred kojima menadžment periodično polaže račun o stanju i uspehu. Zato se sistem upravljačke kontrole odvija periodično.

Pojam kontrola je vrlo širok. U svim aktivnostima u privrednom subjektu postoje kontrolne operacije, ali nije svaka kontrola upravljačka kontrola. Kontrola kvaliteta i kvantite nabavljene robe nije upravljačka, već je tehnička kontrola. Upravljačka kontrola predstavlja skup upravljačkih aktivnosti koja raspoloživa sredstva koristi efikasno i odgovarajući ciljevima privrednog subjekta. Suština je da upravljačka kontrola podstiče i motiviše menadžment svih nivoa da upravljačke aktivnosti obavljaju na način koji u potpunosti zastupa i odgovara interesima privrednog subjekta. Ona je nadređena tehničkoj kontroli i prevashodno je vrednosna kontrola, iako postoje i značajn delovi koji su nemonetarnog karaktera. U vrednosnom delu ona se često naziva sistemom planske (budžetske) kontrole a mi je često nazivamo sistematska upravljačka kontrola. Označavamo je kao «sistematska» zato što obuhvata sve delove i celinu procesa u privrednom subjektu, uspostavlja koordinaciju procesa i usaglašava delove i celine menadžmenta i to je stalni proces koji se odvija neprekidno. Upravljačka kontrola ima njenje upravljačke aktivnosti i to su:

- planiranje,
- organizovanje,
- kontrola izvršenja,
- komuniciranje i
- motivisanje.

U svim aktivnostima upravljačke kontrole značajno mesto i ulogu ima računovodstvo. Veoma je važno poznavati sve ove upravljačke aktivnosti, ali

je svakako važno dobro poznavati aktivnosti planiranja i kontrole izvršenja planiranih vrednosti, gde je informaciona podrška menadžmentu bitna, kako sa gledišta planiranja i kontrole ostvarenja tako i u vezi motivisanja.

Upravljačka aktivnost planiranja bavi se utvrđivanjem budućeg stanja i uspeha delova i privrednog subjekta kao celine. Obično se deli na dugoročno i kratkoročno planiranje. Kratkoročno podrazumeva godišnje, polugodišnje, mesečno planiranje i njime će se baviti u ovoj knjizi. Upravljačka aktivnost planiranja mora biti podržana od računovodstva i radi se o računovodstvenom planiranju ili budžetiranju. Ono je obavezno vrednosnog, finansijskog karaktera i predstavlja proces planskog kombinovanja sredstava i izvora sredstava, troškova i učinaka, prihoda i rashoda i novčanih tokova radi pronalaženja najpovoljnije kombinacije sa gledišta ciljeva privrednog subjekta. Tu je rezultat planski bilans uspeha, planirani bilans stanja i bilans novčanih tokova utvrđene na godišnjem nivou ili u kraćim vremenskim periodima prema potrebama i zahtevima privrednog subjekta. Godišnje računovodstveno planiranje polazi od utvrđenih generalnih i posebnih ciljeva privrednog subjekta, od donetih poslovno – finansijskih odluka, od dugoročnog poslovno-finansijskog plana i od analitičko korisnih zaključaka i pouka kontrole ostvarenja godišnjeg plana, a on je i baza za pripremu novog godišnjeg plana. Usaglašavanjem godišnjeg i kratkoročnog plana i njihovim prihvatanjem oni postaju obavezujuća osnova ponašanja u smislu ostvarenja, a kontrolišu se u cilju praćenja poštovanja planskog okvira.

Upravljačka aktivnost kontrole ostvarenja ima za cilj da obezbedi ostvarenje planom zadatih vrednosti, tj. planiranih prihoda, rashoda, rezultata, rasporeda i upotrebe sredstava, načina finansiranja i planiranja novčanih tokova, kako postići ciljni rentabilitet, solventnost i likvidnost privrednog subjekta. Ovo se čini uz pomoć računovodstvene kontrole koja sastavlja periodične izveštaje, bilans uspeha, bilans stanja, bilans novčanih tokova i analitičke izveštaje u okviru njih, i utvrđuje odstupanja ostvareni od planiranih vrednost, gde potom analiza odstupanja ukazuje na moguće uzroke tih odstupanja. Raspoložuci ovakvim informacijama računovodstvena kontrola daje dobru podlogu za ocenu ostvarenja po delovima i celini, menadžmentu u okviru njih, radi potrebnih eventualnih korekcija, imena planskih vrednosti, donošenja novih odluka ako za tim ima potrebe i svakako sprovođenje planiranih motivacionih aktivnosti, to je politika nagrađivanja za koju su bitne upravljačke informacije.

Motivisanost je vrlo značajna upravljačka aktivnost. Kada se govori o motivisanju privrednom subjektu onda se misli na delovanje na ljudsko ponašanje učesnika u poslovno finansijskim procesima i njihovu identifikaciju u postupku osvarivanja ciljeva subjekta i usaglašavanja odluka i stavova sa

tim ciljevima. Ovo se postiže utvrđivanjem jasnih ciljeva, vertikalnom i horizontalnom uslađenosti ciljeva organizacionih delova, užih grupa, jedinica i pojedinaca, i utvrđenih mera odnosa ostvarenje zadataka i priznanja – nagrada za to. Ovo su osnovni elementi motivacionog sistema. Svi nivoi menadžmenta i radnici privrednog subjekta su uključeni u motivacioni sistem, ostvarenje aktivnosti i priznanje su vrednosni fenomeni u koji su uključeni svi. Upravljačko računovodstvo sa računovodstvenim planiranjem (planovi su brojčano određeni, prostorno raspoređeni i vremenski iskazani ciljevi i zadaci) i sa sistemom budžetske kontrole (kontrola ostvarenja) ima važnu ulogu u realizaciji motivacionih aktivnosti u subjektu.

II Upravljačko računovodstvo i informacioni značaj

2.1. Sadržina i specifičnost upravljačkog računovodstva

Drugi bitan deo računovodstva pored finansijskog je upravljačko računovodstvo. Oslanja se na operativnu evidenciju i druge informacione izvore. Ono se bavi prikupljanjem, klasifikovanjem i sumiranjem poslovno-finansijskih podataka i pripremom, podnošenjem i prezentacijom izveštaja, isključivo radi potreba menadžmenta. Ovakve informacije pomažu im u što boljem obavljanju njihovih aktivnosti, ustvari za donošenje odluka, upravljačku kontrolu, planiranja i kontrole ostvarenja. Upravljačko računovodstvo koristi:

- podatke finansijskog računovodstva za potrebe informacione podrške menadžmenta u obavljanju njegovih upravljačkih aktivnosti,
- obračun troškova i učinaka (kalkulacije i pogonski obračun) što se smatra bazom iz koje se upravljačko računovodstvo razvilo,
- računodstveno planiranje (budžetiranje) i računovodstvena kontrola ostvarenja planiranih vrednosti a to je osnov za aktivnosti sistematske kontrole, i
- računovodstvenu analizu troškova koja se koristi kao podrška u funkciji donošenja pojedinačnih poslovnih odluka.

Za upravljačko računovodstvo često se kaže da ono nije nova vrsta računovodstva, ovakav stav može biti prihvatljiv u onim merama gde bilans stanja, bilans uspeha, bilans novčanih tokova, kao izveštaji o stanju i uspehu da budu što povoljniji. Ustvari, postoje i značajne razlike između finansijskog i upravljačkog računovodstva i to u sledećem:

- Upravljačko računovodstvo usmereno je ka menadžmentu, interno isključivo, finansijsko računovodstvo prevashodno je usmereno ka eksternom korisniku pa tek onda menadžmentu interno,
- Upravljačko računovodstvo se bavi internom alokacijom sredstava (resursa) subjekta, sa rezultatima odluka i sa aktivnosti, dok finansijsko računovodstvo obuhvata poslovno-finansijske odnose privrednog subjekta sa okruženjem,
- Upravljačko računovodstvo bavi se pojedinim delovima, pojedinačnim poduhvatima, aktivnostima, grupama proizvoda, tržištima, grupama kupaca islično, finansijsko računovodstvo bavi se privrednim subjektom kao celinom i opštim, globalnim vrednostima,
- U pogledu primene metoda, vrednovanja postupaka, izveštavanja upravljačko računovodstvo je slobodno u pogledu vrednosnih koncepata,

metoda i postupaka i nužno je upućeno na druge oblasti tehnike, tehnologije, statistike, planiranja, odlučivanja, a finansijsko računovodstvo je uokvireno opšteprihvaćenim računovodstvenim načelima, standardima i propisima,

- U upravljačkom računovodstvu informacije mogu biti i nenovčane ili nefinansijske informacije, dok finansijsko uglavnom sadrži novčane informacije,

- Kod pravila merenja i načina izveštavanja upravljačko računovodstvo mora da vodi računa i brine kako putem planova i izveštaja o ostvarenjima deluje na menadžment i izvršioce posla, dok finansijsko računovodstvo prevashodno pazi na pravila merenja i način saopštavanja informacija ali ne vodeći računa o ponašanju korisniku tih informacija, saglasno načelu objektivnog informisanja,

- Upravljačko računovodstvo se bavi i prošlim periodima, ali je uglavnom orjentisano na budućnosti period izveštavanja je slobodan izbor menadžmenta i računovodstvenog organizatora, dok je finansijsko računovodstvo orjentisano na prošlost i izveštavanje je zasnovano na period od godine dana.

2.2.Upravljačko računovodstvo - deo finansijskog izveštavanja

Deo upravljačkog računovodstva je finansijsko izveštavanje o stanju, uspehu i tokovima sredstava u privrednom subjektu. Stručna i profesionalna sfera izveštavanja je u nadležnosti finansijskog računovodstva, po objavljivanju oni su dostupni svima i predmet su analize i interpretacije svakog korisnika. S gledišta privrednog subjekta interno, subjekat i svi njegovi organizacioni delovi zainteresovani su za mišljenja i tumačenja finansijskog izveštaja, posebno menadžmenta za potrebe aktivnosti oko upravljačkih odluka. Obavljajući upravljačku funkciju menadžment ostvaruje poslovne, finansijske i druge odnose sa drugim preduzećima, bankama, fondovima, osiguravajućim društvima i drugim korisnicima. Iz ovih odnosa potiče interes i potreba da se upravljačko računovodstvo bavi finansijskim izveštavanjem a sve u cilju ocene i izbora partnera. Potom, odnosi se i na poziciju privrednog subjekta i zbirnih finansijskih izveštaja podgrupe, grupe, grane i oblasti kojoj subjekat pripada, a u cilju uporedne analize i praćenja postavljenih planskih i kontrolnih aktivnosti.

Vrhovni menadžmenta, tj. uprava privrednog subjekta ima obavezu periodičnog polaganja računa o stanju i uspehu privrednog subjekta pred vlasnicima, kreditorima, finansijskim i poslovnim partnerima, poreskim i državnim organima, i drugim eksternim korisnicima informacija izvan subjekta.

Uobičajeno je godišnje finansijsko izveštavanje pred eksternim korisnicima, instrumenti su bilans stanja, bilans uspeha, bilans finansijskih tokova, statistički aneks, izveštaj o promenama na kapitala praćen sa pisanim izveštajem o poslovanju od strane uprave subjekta. Ovo je poslovni bilans subjekta on je osnova za poresko izveštavanje i sastavlja se i poreski bilans. Upravljačka aktivnost polaganja računa u stručnoj nadležnosti je finansijskog računovodstva, odnosno kako to u praksi nazivaju knjigovodstvo s bilansom. U organizacionom pogledu finansijsko računovodstvo predstavlja deo računovodstvene funkcije, obavljajući aktivnosti iz finansija je i deo finansijskog sektora. Proces aktivnosti finansijskog računovodstva zasnovano je na sistemu dvojnog knjigovodstva i predstavlja skup načela, metoda i postupaka prikupljanja, klasifikovanja i obuhvatanja poslovno-finansijskih podataka i periodično utvrđivanje stanja po knjigama, priprema i podnošenje obaveznih finansijskih izveštaja. Finansijsko računovodstvo je jednim delom eksterno usmereno računovodstvo van subjekta, to je upravo deo koji se odnosi na informisanje eksternih interesenata o finansijskom položaju i uspehu privrednog subjekta preko finansijskih iskaza, a i poslovno-finansijski odnosi subjekta sa okruženjem je glavni predmet ovog računovodstva. Ono je zato pod stalnim zahtevom da se pripremaju i podnose istiniti i realni finansijski izveštaji o poslovanju. Iz tih razloga finansijsko računovodstvo ima niz akata koji regulišu njegove aktivnosti, to su: opšte prihvaćena računovodstvena načela, računovodstveni standardi i zakonski propisi, koji određuju formu i sadržinu finansijskih izveštaja. Slobodu izbora onoga što je ponudjeno određuje računovodstvena politika privrednog subjekta, prihvaćen skup računovodstvenih pravila u radu. Veća preduzeća uvode internu reviziju, radi kontrole što je interes uprave i svakako finansijskog računovodstva. Eksterna revizija finansijskih izveštaja, nezavisno sprovodi se u svim zemljama sa slobodnom tržišnom ekonomijom.

2.3. Upravljačko računovodstvo—deo obračun troškova i učinaka

Ovaj deo upravljačkog računovodstva obuhvata poslovne događaje unutar privrednog subjekta. Osnovni zadatak ovog obračuna je u računskom i vrednosnom izražavanju utrošenih proizvodnih činilaca transformisanih u predmet proizvodnje i prodaje tih učinaka. Suština obračuna su troškovi prouzrokovani proizvodnim i prodajnim činilacima u privrednom subjektu. Obračuni troškova mogu biti:

- obračun troškova po vrstama koji daje informaciju o tome koliko je utrošeno troškova po vrstama u subjektu,

- obračun troškova po mestima koji daje informaciju o mestima gde su troškovi nastali,

- obračun troškova po nosiocima koji daje informaciju koji troškovi su vezani za učinke, obuhvata periodični i zbirni obračun nosilaca i jedinični obračun, obračun kalkulacije cene koštanja jedinice učinka,i

- analitički obračun uspeha koji daje informacije o u kom delu subjekta, na kom tržištu od kojih proizvoda su nastali prihodi, rashodi dobici ili gubici, a rade se mesečno i tromesečno.

Obračun troškova ima postavljene ciljeve i zadatke za njihovo ostvarenje. Ciljevi su:

- utvrditi sve informacije o ceni koštanja učinaka privrednog subjekta i to su podaci potrebni za bilansiranje,

- utvrditi ogovarajuće cene koštanja učinaka privrednog subjekta kao osnov za formiranje prodajnih cena metodama koje sam menadžment odabere,

- obezbeđenje podataka, informacija za potrebe i podrške informacionog menadžmenta u donošenju pojedinačkih poslovnih odluka i

- svi podaci, informacije koriste se i u procesu planiranja i kontrole.

Ovaj obračun koristi stvarne, standardne, planirane i predračunske vrednosti.

2.4. Računovodstvo punih troškova

Ovo nije neki poseban koncept računovodstva, naprotiv to je koncept koji koristi pune vrednosti prihoda, troškova i rezultata, i otuda i naziv računovodstvo punih vrednosti. Pod punim vrednostima, ustvari pod punim troškovima podrazumeva se bilo kog učinka i/ili usluge njegovi direktni troškovi i pripadajući im deo opštih troškova. Ovaj koncept odgovara i finansijskom računovodstvu kako sa gledišta eksternog izveštavanja tako i sa gledišta internog za privredni subjekat kao celinu i za njegoce pojedine organizacione celine. Finansijsko računovodstvo izveštava o stvarnim poslovno finansijskim događajima, stanju i rezultatu, saglasno opšteprihvađenim računovodstvenim standardima, načelima i propisima, raspoláže sa punim vrednostima sredstava i izvora sredstava, rashoda i prihoda i rezultata. Obračun troškova s punom vrednošću polazi od cilja da privredni subjekat obezbeđuje cenu koštanja učinaka za potrebe bilansiranja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda i tako formira rashode, naravno u zavisnosti od metode obračuna troškova prihvaćene pri sačinjavanju bilansa uspeha.

Upravljačko računovodstvo i menadžment ima raspoložive informacije iz različitih perioda prošlosti, a posebno je zainteresovan za buduća kretanja i u tome pokazuje potrebu za konceptom vrednosti, posebno punih troškova. Tako obračun po standardnim troškovima koristi za potrebe kontrole troškova, za potrebe ugovaranja osnov su puni troškovi, kao i za aktivnost dugoročnog planiranja na nivou privrednog subjekta i njegovih organizacionih celina, za potrebe dugoročnih projekcija cena u dugoročnoj poslovnoj politici i pri formiranju prodajnih cena u kratkoročnim poslovnim periodima.

2.5. Računovodstvo odlučivanja

Donošenje pojedinačnih poslovno finansijskih odluka je poseban deo pristupa upravljačkom računovodstvu. Ovde aktiviranjem računovodstvene analize produkuj se buduće vrednosti koje su osnov za potrebe alternativnih poslovnih odluka i baza za donošenje konačnih poslovno finansijskih odluka. Za računovodstveno odlučivanje potrebno je prikazati postupak donošenja poslovnih odluka. Analiza predstavlja podlogu za donošenje poslovnih odluka. U procesu donošenja odluka Peter Drucker (Peter Drucker) razlikuje pet faza:

1. definisanje problema,
2. analiza problema,
3. sastavljanje alternativnih rešenja,
4. izbor najboljeg rešenja,
5. pretvaranje odluke u efikasnu akciju.¹

Prva faza – definisanje problema – predstavlja određivanje svrhe, cilja i zadatka analize. Druga faza je sama analiza, a treća, sastavljanje alternativnih rešenja, je sinteza. Obe ove faze spadaju, u širem smislu, u analizu. Jer analitičar mora ne samo da putem analize raščlani predmet analize na elemente i ispita kvalitet i kvantitet elemenata, već da utvrdi i kakvo će biti stanje odnosno pojava ako se neki element promeni, bilo da se on eliminiše, bilo da se supstituiše, odnosno da dâ rešenje putem sinteze. Takve kombinacije u suštini daju alternativna rešenja koja donosilac odluke posmatra i pokušava da napravi najbolji izbor od ponuđenih alternativnih rešenja (četvrta faza). Time on i donosi poslovnu odluku. Poslovne odluke mogu se podeliti:

- 1) sa stanovišta ko ih donosi na:

¹ Peter Drucker: *The Practic of Management*, Horvard and Brothers, New York, 1954, str. 353, prema prof. dr Slavku Marjanoviæu: *Donošenje odluka u privrednim organizacijama*, Informator, Zagreb, 1974, str. 45.

- ♦ upravljače i

- ♦ rukovodeće

2) sa stanovišta akcije na:

- ♦ odluke koje izazivaju nove akcije i

- ♦ odluke koje ne izazivaju nove akcije,

3) sa stanovišta vremena u kome će se odluke realizovati na:

- ♦ trenutne,

- ♦ kratkoročne,

- ♦ srednjeročne i

- ♦ dugoročne i

4) sa stanovišta namene, odnosno svrhe na odluke s područja:

- ♦ kapaciteta,

- ♦ kadrova,

- ♦ snabdevanja

- ♦ proizvodnje,

- ♦ prodaje,

- ♦ finansiranja,

- ♦ organizacije

- ♦ unutrašnjih rezervi,

- ♦ obračuna finansijskog rezultata i

- ♦ raspodele finansijskog rezultata.

Podlogu za donošenje poslovnih odluka iz navedenih područja ne može uvek dakako da dâ samo računovodstvena analiza već su nužne i druge, kao što su analiza tržišta, analiza prodaje, analiza proizvodnje, tehničko-tehnološke analize, analiza kadrova, organizacije i dr. Međutim, ni jedna ta druga analiza nije dovoljna podloga za donošenje odluka ako ne sadrži komponentu analize bilansa. To znači da se komponente drugih analiza moraju prevesti na finansijske efekte koje će pokazati elemente, pojave ili stanja u finansijskom izrazu kvantitativno i kvalitativno; koji će pokazati do kakvih implikacija dolazi ako se menja element odnosno pojava, odnosno kako će se ta pojava odraziti na finansijski položaj i na finansijski rezultat privrednog subjekta

I najzad, poslednja – peta faza – predstavlja skup postupaka – akcija kojima se odluka sprovodi u život.

U prethodnom poglavlju obrađene su tri osnovne grupe upravljačkih aktivnosti i to su:

- Podnošenju računa o uspehu i stanju privrednog subjekta,
- Donošenju poslovnih i finansijskih odluka i
- Sistematska upravljačka kontrola.

Ove upravljačke aktivnosti imaju niz informacionih podataka potrebnih menadžmentu koji se nalaze u računovodstvu iz koga crpimo sve potrebne informacije. Sada je neophodno pokazati mesto i značaj sistemske evidencije informacija iz funkcionalnih područja i subjekta kao celine.

2.6. Sistematika računovodstvenih informacija

Privredni subjekt ima za cilj neograničen opstanak u okruženju gde postoje brojni eksterni korisnici informacija o subjektu, kao i potrebe unutrašnjeg rasta i razvoja koji se zasnivaju dobrim delom i na protoku informacija u subjektu. Aktivnosti menadžmenta privrednog subjekta kao internog korisnika ne mogu se ostvariti bez ogovarajućih informacija o privrednom subjektu i o okruženju. To su brojne informacije i one se mogu podeliti na:

- a) Nebrojčane ili kvalitativne informacije i
- b) Brojčane ili kvantitativne.

Brojčane ili kvantitativne informacije dele se na :

1. Računovodstvene,
 - 1.1. Operativne,
 - 1.2. Finansijsko izveštavanje i
 - 1.3. Upravljačko-računovodstvene informacije i
2. Neračunovodstvene.

Nebrojčane informacije su opisne, kvalitativne informacije o privrednom subjektu i okruženju i značajan su osnov za praćenje eksternih korisnika i za obavljanje aktivnosti menadžmenta. Postoji mogućnost da opisna informacija može promeniti odluku, takođe takav uticaj mogu imati i brojčane kvantitativne informacije. Osnovna prednost brojčanih informacija je što raspolaže sa tačno određenim činionicima, pojavama, odnosima, stanjima uspehom, a to odlučivanje čini sigurnijim. Tako na primer, opisna informacija je da u poslednjoj nedelji imamo ostvarenu tekuću likvidnost, ali ako kažemo da je taj koeficijent, ili ratio likvidnosti izmerno i iznosi 1,3, to znači da u privrednom subjektu u periodu za koji se merila likvidnost raspolažu sa 30 %

više gotovine od prispelih obaveza za isplatu. Koeficijent odražava ostvarenu tekuću likvidnost i sa raciom 1,0 ili 1,09, ali oni sadrže i druge vrste informacije koju šalju finansijskom menadžmentu. Velika je uloga brojčanih, kvantitativnih informacija. Zato u savremenim konceptima upravljanja izuzetno mesto ima kvantitativni menadžment koji uvek ističe potrebu za kvantitativnim metodama i tehnikama u rešavanju upravljačkih problema i donošenju odluka u subjektu.

Neračunovodstveni deo kvalitativnih (brojčanih) informacija, poput tržišnih, proizvodno-tehničke, tehnološke, biološke, geološke, opšte-ekonomske i druge informacije, bitna su podloga za rad menadžmenta, eksternih interesenata za uspeh i položaj privrednog subjekta. Neračunovodstvene informacije sastavni su deo informacija privrednog subjekta i samo zajedno mogu obezbediti potpuno informisanje o subjektu. Računovodstvene informacije su u prednosti što daju potpuni sistem brojčane analize, a vrednosne i finansijske analize u direktnoj su vezi sa generalnim ciljem privrednog subjekta.

Računovodstvene informacije podrazumevaju operativne, finansijsko-računovodstvene sa godišnji i periodičnim izveštavanjem sa eksternim računovodstvenim iskazima i upravljačko-računovodstvene. Operativne informacije potiču iz operativne (analitičke) evidencije, izvor za finansijske izveštaje je finansijsko računovodstvo, i upravljačko računovodstvo za upravljačko-računovodstvene informacije, ali koriste i podatke iz operativne evidencije. Obračun troškova i učinaka ne može se uraditi bez ulaznih podataka iz određenih operativnih evidencija (knjigovodstvo osnovnih sredstava, materijalno knjigovodstvo, obračun plata), što je glavni deo upravljačkog računovodstva.

III Pojam, vrste i klasifikacija

3.1. Definicije i klasifikacije troškova

Pojam troškova možemo definisati kao vrednost utrošenih sredstava za proizvodnju i nadoknada za uloženi ljudski rad, kao i neka druga novčana izdavanja, učinjena u svrhu dobijanja novih proizvoda ili obavljanja proizvodnih usluga u određenom vremenskom periodu.² Po drugom autoru³ troškovi predstavljaju novčani izraz utrošenih osnovnih i obrtnih sredstava za proizvodnju proizvoda nove upotrebne vrednosti. Pojam troškova najšire određen predstavlja u stvari, vrednosno izraženo trošenje ekonomskih dobara preko proizvodnih činilaca radi proizvodnje i prodaje učinaka preduzeća i ostvarivanja njegove dobiti.⁴ Troškovi predstavljaju u novcu izraženu vrednost utrošenog rada kao i svih sredstava i dobara koja su u preduzeću potrošena u cilju proizvodnje novih proizvoda ili radi ostvarenja određenih učinaka a pored toga u troškove spadaju i odgovarajući troškovi proizvodne pripremljenosti uslovljeni kapacitetom preduzeća.⁵ Troškovi predstavljaju vrednosno izražena trošenja sredstava i rada koja su sastavni deo cene koštanja učinaka.⁶

Podela troškova prema izvorima njihovog nastajanja ili prirodna podela troškova je:

- a) troškovi materijala (materijalni troškovi),
- b) troškovi amortizacije osnovnih sredstava,
- c) troškovi rada (naknada za uloženi rad),
- d) troškovi (ukalkulisanih) kamata i doprinosa i
- e) troškovi izvršenih (tuđih) usluga, itd.

Podela troškova prema složenosti njihove structure je na: elementni ili prosti troškovi i kompleksni ili složeni troškove. Sledeća podela troškova obzirom na mogućnost i način njihovog prenošenja na pojedine nosioce troškove je na direktne (posebni) troškove i indirektni (opšti) troškove. Podela troškova obzirom na njihovu promenljivost u zavisnosti od promena

² Prof. dr Andrić Jovan: "Troškovi i kalkulacije u poljoprivrednoj proizvodnji" Savremena administracija, Beograd, 1998. godina, strana 11

³ Prof. dr Jovan Rodić: "Teorija i analiza bilansa" Ekonomika, Beograd, 1991. god, strana 271

⁴ Prof. dr Jelena Crnobrnja: "Računovodstvo" Poljoprivredni fakultet u Beogradu, 1999. god, strana 205

⁵ Dr Gavriilo Ilić: "Finansijsko računovodstvo" Savremena administracija, Beograd, 1989. god, strana 225

⁶ Dr Slobodan Markovski: "Troškovi u poslovnom odlučivanju" Informator, Zagreb, 1978 god, strana 11

obima proizvodnje, odnosno od promena stepena korišćenja proizvodnih kapaciteta je:

1. fiksni ili stalni troškovi,
2. varijabilni ili promenjivi troškovi,
3. proporcionalno varijabilni troškovi,
4. degresivno varijabilni troškovi,
5. progresivno varijabilni troškovi i
6. regresivno varijabilni troškovi.

Prema različitim kriterijumima podela troškova može se načiniti na sledeći načine, prikazivanje troškove prema mestu nastanka je:

- mesta troškova koja imaju učinak i
- mesta troškova koja nemaju učinak.

Prema prenosu vrednosti na proizvod nove upotrebne vrednosti podela je na: direktne troškove i opšte troškove. Prema obimu proizvodnje podela je na: fiksni i relativno fiksni troškove i proporcionalni, degresivno proporcionalni i progresivno proporcionalni.

Prema planiranju utroška po jedinici kapaciteta to su:

- troškovi koji su planirani ili normirani po jedinici kapaciteta (ha ili prosečnom grlu) i
- troškovi koji nisu planirani ili normirani po jedinici kapaciteta (ha ili prosečnom grlu),

Prema načinu utvrđivanja visine troška su: troškovi koji imaju fizičku jedinicu mere i cenu i troškovi koji imaju osnovicu i merilo (stopu) za obračun visine troška.

Polazeći od određenih komplemetarnih obračunskih karakteristika različitih vrsta troškova razlikujemo sledeće osnovne grupe:

- ukupni troškovi i troškovi po vrstama,
- prosečni i marginalni troškovi,
- troškovi po mestima i nosiocima i
- varujabilni, fiksni i mešoviti troškovi.

Prema poreklu razlikujemo prirodne vrste troškova razlikujemo:

- troškovi materijala,
- troškovi otpisa osnovnih sredstava,
- troškovi stranih usluga,
- troškovi ličnih dohodaka i
- ostali troškovi sa karakterom dohotka.

Ako se podela radi po funkcionalnim područjima razlikuju se:

- a) troškovi nabavke,
- b) troškovi proizvodnje,
- c) troškovi prodaje i
- d) troškovi upravljanja i finansiranja.

Prema načinu ukalkulisavanja u cenu koštanja gotovih proizvoda i usluga:

- direktni ili pojedinačni troškovi
- indirektni ili opšti troškovi.

Prema načinu reagovanja na promene obima proizvodnje razlikuju se:

- varijabilni troškove i
- fiksni troškovi.

Podela troškova ima različita gledišta kao osnov klasifikacije i jedan od autora⁷ ukazuje na sledeće prirodne vrste troškova:

- troškovi materijala.
- troškovi osnovnih sredstava-amortizacija,
- troškovi rada-ukalkulisani lični dohotci,
- kalkulatívni doprinosi društvenoj zajednici i
- troškovi usluga.

Troškovi su osnovna kategorija pogonskog obračuna, t.j.obračuna troškova i učinaka, celog upravljačkog računovodstva i ukupne ekonomije privrednog subjekta. Nasuprot troškova su učinci privrednog subjekta i njegovih delova. Ovi troškovi i učinci su osnova pogonskog obračuna i upravljačkog računovodstva u celini, kao što su rashodi i prihodi centralni pojmovi u finansijskom računovodstvu odnosno knjigovodstvu sa bilansom. Značaj i mešanje kategorija troškova i učinaka sa drugim pojmovima u računovodstvu i poslovanju privrednog subjekta ukazuje na potrebu objašnjenja i što boljeg određivanja pojmova.

Opšta definicija je da troškovi predstavljaju vrednosno izraženo trošenje ekonomskih dobara odnosno proizvodnih činilaca u cilju proizvodnje i prodaje učinka privrednog subjekta i ostvarivanje dobitaka po tom osnovu. Ova opšta definicija troškova upućuje na sledeća osnovna obeležja:

- u njihovoj osnovi mora da stoji količinski izražena potrošnja ekonomskih dobara (proizvodnih faktora), dakle količinska komponenta troškova,

⁷ Dr Slobodan Markovski: "Troškovi u poslovnom odlučivanju" Informator, Zagreb, 1978 god, strana 11

- potrošnja ekonomskih dobara mora da da bude u vezi s učincima, odnosno učincima uslovljena, i

- utrošene količine dobara moraju biti vrednosno izražene, ustvari vrednovane po odgovarajućim cenama ili takozvana cenovna komponenta troškova.

Razmatranje karakteristika troškova vodi nas do potpunijeg određivanja pojma troškova, ali to povlači i nužno upoznavanje i učinaka.

3.2. Naturalna komponenta troškova

Pojam troškova sadrži obavezno naturalnu ili količinsku komponentu, to je količinski određena potrošnja ekonomskih dobara. Naturalnu, količinsku komponentu troškova najčešće zovemo utroškom. Troškovi su proizvod (umnožak) utroška i odgovarajućih cena. Koristi se pojam ekonomsko dobro, i pod ekonomskim dobrima podrazumevamo dobra u najširem smislu te reči, odnosno sve nosioce vrednosti nezavisno od njihovog pojavnog oblik, bilo materijalna dobra, prava, usluge itd. Zato količinska komponenta troškova odnosno utrošak nije jednako prepoznatljiv kod svih troškova i traži dopunsko ili dodatno objašnjenje.

Za određena ekonomska dobra utrošci su sasvim prepoznatljivi i neposredno izrazivi i utvrdivi. Tu spadaju sve vrste materijala s jednokratnom potrošnjom, čiji se utrošci izražavaju jedinicama mere za težinu (kilogram i iz njega izvedene jedinice mere), zapreminu (kubni metar, litar i iz njih izvedene jedinice mere), dužinu (metar) i površinu (metar ili decimetar kvadratni). Za nabavljene delove, koji se takođe jednokratno troše, smatraju se utrošcima i najčešće se izražavaju u komadima. Očiglednost, izrazivost i laka utvrdivost količinske komponente troška jednako je prisutna kod različitih komponentu kao što su električne energije (kilovat sat) ili pare, gas, drvo (kubni metar) ili ugalj (tona) i drugih energenata.

Druga materijalna dobra odnosno faktori poslovnog procesa ne troše se jednokratnom upotrebom već korišćenjem u nizu poslovnih godina, zadržavajući pri tom njihovu upotrebnu vrednost i fizičku sastav i celinu. Takva sredstva su zgrade, mašine, transportna sredstva, pogonski i poslovni inventar, alat i ostala osnovna sredstva kao činoci proizvodnog procesa. Njihovo fizičko trošenje je nevidljivo. Poslovni i osnovni smisao ovih dobara i nije u njihovom fizičkom trošenju, već u korišćenju njihove upotrebne vrednosti koje ova dobra sadrže pri funkcionisanju, upotrebi. Troškovi ovih dobara imaju svoju količinsku komponentu, koja se indirektno meri i izražava ili ostvarenim iskorišćenjem kapaciteta ili učinkom. Oni mogu biti izraženi ili u jedinicama učinka ili jedinice dobijene korišćenjem tih dobara

transformisani u proizvode i prodaju (prerađeni ili proizvedeni kilogrami ili sl., pređeni kilometri, sati korišćenja i sl.), kad se radi o funkcionalnom otpisivanju odnosnih dobara. Utrošak ovih dobara može biti meren srazmerno proticanju vremena, odnosno za njegovo izražavanje može se koristiti godina, mesec i sl. Vremenska jedinica, kada je u pitanju vremensko otpisivanje tih dobara. Proteklo vreme je česta jedinica izražavanja i utvrđivanja utrošaka nematerijalnih ulaganja. I kod materijalnih i kod nematerijalnih dobara, koje se ne troše jednokratno, a vremenski se otpisuju, količinska komponenta troška se iz praktičnih razloga prevodi u procenat (stopu) otpisa, što nije osnovna, već izvedena jedinica mere utroška sredstva o kojima je reč.

Količinska komponenta troškova rada može se iskazati i utvrditi, takođe indirektno. To se čini putem količine završenih proizvoda, delova učinka ili operacija, ili se iskazuje putem vremena provedenog na radu. Naturalna komponenta iskazuje se i kod usluga, odnosno troškovi usluga, kao što su usluge činjene na proizvodu, transportne usluge, usluge održavanja i slične.

Postoje komponente koje nemaju naturalnu, količinsku dimenziju su troškovi finansiranja. Tu je neuočljiva količinska komponenta troškova kapitala ili finansiranja privrednog subjekta, zato postoji njeno indirektno merenje i iskazivanje. Ovde ulogu količinske komponente ima iznos kapitala, preciznije rečeno to je iznos korišćenih kredita i vreme, period za koji se ostvaruje korišćenja kapitala. Stopa troškova kapitala, predstavlja kamatna stopa, koja u ovom slučaju ima ulogu cenovne komponente.

Porezi, takse i doprinosi, kao davanja vezana za postojanje i poslovanje privrednog subjekta nezavisno od poslovnog uspeha (dobitka), predstavljaju jednu specifičnu grupu troškova. Propisana ili ugovorena ili na drugi način određena osnovica za obračun i prepostavljeni vremenski period na koji se odnosi, predstavlja količinsku komponentu ovog troška. Odgovarajuće propisane stope cenovnu komponentu troška, ukoliko tu ulogu nema utvrđeni fiksni iznos prema veličini privrednog subjekta ili na neki drugi način utvrđeno kao na primer, taksa na firmu. Ovi troškovi su posebno interesantni u pogledu uslovljenosti troškova učincima, s obzirom na tešku uočljivost njihove veze.

U procesu utvrđivanja troškova i za sve druge operacije sa troškovima, kao što je alokacija troškova, kalkulacije učinka, standardizovanje, kontrola troškova i slično, od izuzetnog značaja je za razumevanje, prepoznavanje i utvrđivanje količinske komponente utrošaka za sve vrste troškova.

3.3.Uslovljenost troškova učinkom

Ovde se podrazumeva dvostrani odnos i troškovima se mogu smatrati samo oni vrednosno izraženi utrošci dobara koji su izazvanim učinkom. Na drugoj strani, učinak proizilazi iz trošenja dobara u proizvodnom odnosno reprodukcijom ciklusu privrednog subjekta i tako ostvareni troškovi su produkt učinka. Ovaj odnos je od izuzetnog značaja i ključno je pitanje ne samo za pogonskog obračuna, već je bitno za ukupno upravljanje poslovanjem privrednog subjekta. Dobro poznavanje ovog odnosa podrazumeva da se dobro poznaju kretanja utrošaka i zato je bitno da prvo bude definisan pojam učinka.

Učinci isto kao i troškovi su u osnovi vrednosna kategorija, što znači da imaju njihovu količinsku i cenovnu komponentu. Tumačenje polazi od toga da su učinci vrednosno izražene količine proizvoda dobijene iz proizvodnog procesa privrednog subjekta ili količina usluga proistekla davanjem usluga od strane konkretnog subjekta. Pod proizvodom podrazumeva se svaki rezultat proizvodnog procesa privrednog subjekta, a proizvodnim procesom podrazumevaju se ukupni poslovni proces subjekta. Ovde se prepostavlja kretanje po fazama, sve su sinhrono, povezane i čine jedinstvo prelaska iz faze u fazu, to znači jedinstvo faza nabaviti – faza proizvesti – faza prodati. Pod učincima se podrazumevaju i materijalni proizvodi i usluge iz poslovnog procesa privrednog subjekta. Učinci subjekta su i prodati proizvodi i usluge, i završeni – gotovi proizvodi u magacinima, i nedovršena proizvodnja po pojedinim fazama. Pod učincima subjekta smatraju se i izgrađena ili proizvedena osnovna sredstva odnosno njihovi delovi i rezervni delovi u sopstvenoj režiji. Proizvedeni alati, modeli, ambalaža i slični učinci namenjeni za sopstvene potrebe. Svaki deo organizacione celine stvara određene učinke. Učinci organizacionih delova subjekta su određene usluge koje oni daju učincima privrednog subjekta ili njegovim drugim organizacionim delovima. Na primer, učinci organizacionih delova Krojenje materijala, Šivenje krojnih delova i Sklapanje sa etiketiranjem i peglanjem u jednom tekstilnom privrednom subjektu, usluge krojenja, šivenja, prišivanja etiketa i peglanja koji oni čine za konačan učinak tekstilnog privrednog subjekta. Učinci organizacionog dela Radionica (servis za popravke) su usluge koje ona daje drugim organizacionim delovima (održavanje mašina za krojenje, šivenje i ostale) ili učincima privrednog subjekta (ili popravke delova za sopstvene potrebe ili za činjenje usluga za treća lica). Učinci organizacionog dela Nabavka su usluge nabavke za nosioce troškova ili za druge organizacione delove. Ostvareni učinci organizacionog dela Prodaja su usluge prodaje koje daje prodatim učincima subjekta. Potpuno i jasno definisanje učinka

privrednog subjekta i učinaka njegovih organizacionih delova i namene, bitna je pretpostavka pravilnog obračuna i usmeravanja troškova i učinaka u svakom preduzeću, odnosno privrednom subjektu.

Odnos uslovljenosti troškova učincima je izuzetno značajan za razumevanje troškova. Sasvim je uobičajeno da se kaže, da se o troškovima radi samo onda kada su utrošci (utrošene količine proizvodnih faktora) prouzrokovani učincima. Ovako formulisan odnos treba pažljivo tumačiti, zato što postoji realna mogućnost sužavanja pojma troškova, ustvari potpuno neopravdano može se suziti pojam troškova. Ako posmatramo da su troškovi materijala, energije, plata izrade i sl., sigurno, odnosno nesumljivo učincima prouzrokovani troškovi, Međutim, može se postaviti pitanje da li porezi, takse i doprinosi vezani za život i rad privrednog subjekta uopšte predstavljaju troškove. Kako dobro i razumljivo definisati odnos između troškova i učinka i jedan od boljih objašnjenja ovog odnosa formulisan je na sledeći način: troškovi predstavljaju vrednosni izraz utrošaka svih dobara, i to u najširem smislu te reči, bez kojih učinci ne bi mogli nastati, a učinci ne mogu nastati bez utroška koje neposredno izazivaju, a ne mogu nastati ni bez trošenja dobara i usluga kao uslova postojanja i rada privrednog subjekta. Kada se ovako postave odnosi uslovljenosti između troškova i učinka, onda je sasvim sigurno da porez, takse i doprinosi, kao i svi slični izdaci su troškovi. Njihova veza sa učincima nije neposredno vidljiva ali se neosporno nalaze i pripadaju pojmu troškova.

Sasvim drugi aspekt posmatranja je kada se postavlja pitanje koji će troškovi, sa kojom količinskom i cenovnom komponentom u fazi stvaranja učinka, obračunski biti vezani za učinke, a koji troškovi ili delovi troškova neće biti vezani za učinke, već se smatraju rashodima perioda privrednog subjekta kao celine. Ovaj aspekt tumačenja troškova rešava se kada se odlučuje o ciljevima obračuna troškova i učinaka, a to nema uticaja na opštu definiciju troškova. Jedan takav primer su troškovi kamata. Ovi troškovi se po pravilu ne vezuju za učinke privrednog subjekta, ali bez odgovarajućih izvora finansiranja i njihove cene korišćenja (ustvari pripadajućih kamata) bio bi obustavljen poslovni proces, učinci se ne bi proizvodili. Znači, kada se naprave troškovi finansiranja ili troškovi kamata, bolje rečeno i tada je reč o pravom trošku.

3.4. Cenovna komponenta troškova

Upravljanje utrošcima i proizvodima, dakle ekonomisanje u privrednom subjektu nezamislivo je bez vrednosnog iskazivanja jednih i drugih, odnosno njihovog prevođenja u troškove i učinke kao vrednosne pojmove. Drugim

rečima, i jedan i drugi imaju i svoju cenovnu komponentu. Primena cenovne komponente omogućava njihov obračun i potrebu stavljanja u odnos, ili sučeljavanje troškova i učinaka iz čega proizilazi poslovni uspeh koji može biti ili dobitak ili gubitak, ostvaren kroz fazu prodaje učinaka. To ne znači da nema sučeljavanja troškova i učinaka i u ranijim fazama. Ustvari, tog sučeljavanja ima u ranijim fazama pre prodaje, ali one nemaju za rezultat dobitak ili gubitak, zbog prisustva poznate činjenice da učinci saglasno načelu realizacije, mogu biti vrednovani po prodajnim cenama tek u momentu tržišne verifikacije ili u fazi prodaje. Sigurno je da u postupku obračuna troškovi i učinci moraju biti obračunati po nekoj ceni.

Polazi se od cenovne komponente troškova i za cenovnu komponentu troškova najčešće se koristi efektivna nabavna cena. Ovo zbog toga što zahtevima finansijskog knjigovodstva odgovora vrednovanje nabavljenih činilaca i utroška po nabavnim vrednostima. Predmet obračuna troškova jesu stvarni troškovi, a oni su po pravilu umnožak stvarnih utrošaka i stvarnih nabavnih cena. Korišćenjem planiranih nabavnih cena, pristupa se jednostavnijem beleženju i sprovođenju beleženja, u smislu što se pratećim obračunom odstupanja od planiranih nabavnih cena, tj. ispravki vrednosti, ne dolazi do napuštanja nabavne cene, već samo do jednog organizacionog – tehničkog olakšanja obračuna. Ova privrženost nabavnoj ceni ne znači da obračun troškova ne može koristiti i neke druge cene za potrebe vrednovanja utroška. To se može činiti u skladu s ciljevima odnosno informacionim zadacima koje treba da reši. Bitno je imati na umu da promena cenovne komponente ništa ne menja u osnovnom razumevanju troškova. U suštini troškovi su vrednosno izraženi utrošci načinjeni u vezi stvaranja učinaka, a obračunati po bilo kojoj ceni.

Cenovnu komponentu učinaka predstavlja i prodajna cena ako je reč o eksterno realizovanim učincima, odnosno ako se radi o prodaji. Kada se ostvarena vrednost po aktu prodaje sučeli sa odgovarajućim troškovima dobija, kao što je već ranije prikazano poslovni rezultat bilo u formi poslovnog gubitka ili dobitka. Učinci koji nisu eksterno realizovani zato što nisu završeni ili su namenjeni internim potrebama, vrednuju se po ceni koštanja koju čine troškovi zaračunati i ostvareni u tom učinku. Različite su koncepcije cene koštanja učinaka već prema tome šta se želi kontrolisati sučeljavanjem stvarnih troškova organizacionih delova i njihovih učinaka. Odavde potiču i glavne razlike u sistemima obračuna troškova, o kojima će biti reči kasnije.

3.5. Ukupni, prosečni i marginalni troškovi

Ovde polazimo od klasifikacije ukupnih troškova. U izlaganjima pominjana je uglavnom kategorija Ukupnih troškova privrednog subjekta, ali pominjane su i određene vrste troškova. Međutim, raščlanjivanje ukupnih troškova preduzeća po vrstama ne znači napuštanje koncepta ukupnih troškova. I nadalje se radi o apsolutnim (ukupnim) iznosima odnosnih vrsta troškova. Oni su proizvod utroška (količinske komponente) i cena utrošenih elemenata. Koncept ukupnih troškova uvek se odnosi na određeni obračunski period. U pitanju su svakako veoma značajni podaci na nivou globalne kvantitativne analize i računovodstvenog izveštavanja. Saglasno tome oni nalaze svoj formalni iskaz u tako značajnom računovodstvenom izveštaju kao što je zvanični bilans uspeha preduzeća. Prikupljanjem ukupnih troškova preduzeća bavi se finansijsko knjigovodstvo oslanjajući se na odgovarajuća analitička knjigovodstva (materijalno knjigovodstvo, knjigovodstvo osnovnih sredstava itd.).

Analitička vrednost na prednji način koncipiranih i iskazanih ukupnih troškova (rashoda) privrednog subjekta po vrstama ograničena je samo na:

- mogućnost merenja (izražavanja relativnim brojem) i, krajnje opreznog međuperiodičnog upoređivanja opterećenja prihoda troškovima (rashodima) ili pojedinim vrstama rashoda (na primer, troškovi materijala, energije i sl. po jednom dinaru ili sto dinara prihoda);

- mogućnost međuperiodičnih poređenja ukupnih troškova privrednog subjekta ili po vrstama, što mora biti urađeno vrlo pažljivo, s obzirom na dejstvo mnoštva u vremenu promenljivih činilaca, čiji se efekti na prvi pogled (iz ukupnih, apsolutnih iznosa) ne daju odrediti; i

- mogućnost indetifikovanja i vrlo opreznog međuperiodičnog poređenja strukture troškova, odnosno rashoda.

Ukupnim troškovima bavi se i pogonski obračun ali na mnogo slobodniji način nego zakonskim propisima se daje, određuje u finansijskom knjigovodstvu. Koristeći upravo finansijsko knjigovodstvo pogonski obračun je u stanju da obezbedi potpun i ekonomski, t.j. vednosni koncept ukupnih troškova privrednog subjekta u obračunskim periodima. Oni se raščlanjavaju po vrstama, to im povećava analitičku vrednost (pouzdanost) u pomenutim pristupima analize. Ukupno priznati troškovi privrednog subjekta i/ili njegovog organizacionog dela, pogona, centra, linije, funkcije, mesta troškova i sl. (nasuprot njihovih ukupnih stvarnih troškova), dolazi do podele na ukupne fiksne i ukupne varijabilne troškove subjekta i njegovih organizacionih delova

b) Prosečni troškovi po njihovoj definiciji predstavljaju vrednost koja proizilazi iz odnosa odgovarajućeg koncepta ukupnih troškova i obima aktivnosti za isti obračunski period izraženog podobnom jedinicom mere. Oni su veoma značajno sredstvo komuniciranja između računovodstva i korisnika računovodstvenih informacija zato što su neophodno sredstvo sporazumevanja između samih korisnika prevashodno poslovnih ljudi, odnosno menadžmenta. Njihova nejednakost iz perioda u period posledica je promena cena elemenata (činilaca) poslovnog procesa, ekonomičnosti njihovog trošenja, efikasnosti rada i stepena zaposlenosti, odnosno stepena iskorišćenja kapaciteta (obima aktivnosti). Prosečne troškove po jedinici aktivnosti u računovodstvenom i ukupnom poslovnom rečniku često nazivamo i cenom koštanja jedinice proizvoda ili usluge.

Možemo razlikovati prosečne troškove materijala izrade, prosečne troškove prerade, prosečne troškove proizvodnje (proizvodna cena koštanja koja uključuje materijal izrade i troškove prerade), prosečne troškove proizvodnje, uprave i prodaje (puna odnosno komercijalna cena koštanja), prosečne varijabilne troškove, prosečne fiksne troškove i sl. Sve su to veoma značajni podaci, ali su van domašaja tehnologije finansijskog knjigovodstva. Takođe, su i neophodni, pa prosečni troškovi, ustvari cene koštanja jedinice početnih i krajnjih zaliha potrebne su u postupku korekcije prihoda u bilansu uspeha i bilansiranja zaliha u bilansu stanja. Izvor informacija o prosečnim troškovima može biti samo pogonski obračun.

Drugi aspekt prosečnih punih troškova, ili prosečnih troškova proizvodnje, uprave i prodaje, pune cene koštanja po jedinici, po pravilu predstavljaju kategorije prosečnih troškova, ali je neophodna komponenta pri utvrđivanju prosečnog neto rezultata koji predstavlja razliku do nivoa prosečne prodajne cene. Ustvari, on proizilazi iz odnosa ukupnog neto rezultata i obima aktivnosti (proizvodnje i prodaje) izraženog na podoban način. Kao podatak, prosečni neto rezultat nosi u sebi sav značaj i sva ograničenja prosečnih vrednosti sa aspekta upravljanja.

v) Ovde se obavezno prate marginalni troškovi. Oni se uobičajeno izjednačavaju s promenom ukupnih troškova poslovnog subjekta uslovljenom povećanjem ili smanjenjem obima aktivnosti za jednu jedinicu. To su troškovi koji bi na određenom obimu aktivnosti dodatno nastali ili nestali dodavanjem ili oduzimanjem jedne jedinice aktivnosti. Pri tom se pod jedinicom aktivnosti najčešće podrazumeva jedinica proizvoda odnosno usluge. Međutim, marginalnu (graničnu) jedinicu aktivnosti predstavljaju dodatni nedeljivi obim aktivnosti od više jedinica proizvoda odnosno usluga. Marginalni troškovi jedinice proizvoda odnosno usluga tada su prosečni dodatni troškovi dodatnog

nedeljivog sloja aktivnosti (porudzbine, na primer). Ponekad marginalnu jedinicu aktivnosti može predstavljati samo skup dodatnih operacija ili čak samo jedna operacija na proizvodu, kao što je to slučaj sa povećanjem ili smanjenjem stepena finalizacije sopstvenih proizvoda. Drugi put to može biti ukupna količina nekog proizvoda iz postojećeg asortimana (odluke o napuštanju nerentabilnog proizvoda) ili novog proizvoda (odluke o uvođenju rentabilnog proizvoda u asortiman). Dugoročnije gledano, marginalnu jedinicu može predstavljati i organizacioni deo privrednog subjekta tada je relevantan ovaj koncept troškova. Značajno je da marginalne vrednosti i marginalna analiza prevashodno su instrumenti kratkoročnog upravljanja, usled čega i jesu od interesa za tekući (redovni) interni (pogonski) obračun. Na taj njihov aspekt ćemo stoga i usmeriti glavnu pažnju.

Zahtevi racionalnog upravljanja (poslovnog odlučivanja) i jesu osnova pojave marginalnih troškova. Naime, u pozadini svega stoji ideja da menadžeri kontinuelnog subjekta poslovanja svoje odluke uglavnom donose na nivou nekog datog obima aktivnosti (stepena zaposlenosti). Ustvari predmet njihovih odluka za nastupajući period obično nije ukupna aktivnost od nultog do mogućeg stepena zaposlenosti, već samo promene tog obima. Otuda su za odluke, sa strane troškova, relevantne samo promene troškova koje odluka o obimu ili strukturi aktivnosti izaziva. Zato se otvoreno može reći da ne prosečni, već marginalni troškovi za mnoge aspekte odlučivanja je jedina ispravna poslovna filozofija.

U tesnoj vezi s marginalnim troškovima stoji marginalni prihod, odnosno prodajna cena dodatne ili odbačene jedinice proizvoda, usluge ili drugačije izraženog obima aktivnosti. Iz njihovog sučeljavanja proizilazi marginalni (kontribucioni) rezultat, kao vrlo važan instrument u postupku upravljanja.

3.6. Troškovi po vrstama, mestima i nosiocima troškova

Klasifikovanje troškova po vrstama, po mestima nastanka i po nosiocima troškova predstavlja sigurno jedno od centralnih pitanja teorije troškova, obračuna troškova i učinaka i računovodstvenog informisanja u celini.

a) Klasifikovanje troškova po vrstama vrši se po kriterijumu predmeta potrošnje. Ova klasifikacija troškova postavlja kao glavno pitanje: Šta je i u kojoj vrednosti utrošeno odnosno koji su troškovi u privrednom subjektu nastali? Odgovor na ovo pitanje nužno prethodi ostalim klasifikovanjima

troškova, a posebno klasifikovanju troškova po mestima troškova. Ovde se izučavaju vrste primarnih troškova privrednog subjekta kao celini.

Susreću se različite klasifikacije primarnih troškova privrednog subjekta po vrstama. Nekada razlike nisu beznačajne i zato prema cilju njihovog posmatranja, praćenja i analize potrebno ih je raščlaniti. Takva klasifikacija troškova mogla bi imati sledeći izgled :

- troškovi materijala izrade,
- troškovi ostalog materijala,
- troškovi goriva, energije i sl.,
- troškovi zarada, naknada i drugi lični troškovi,
- troškovi usluga
- amortizacija(troškovi otpisa osnovnih sredstava),
- troškovi poreza, taksa, doprinosa i slični troškovi,
- troškovi finansiranja i
- ostali troškovi.

Reč o osnovnoj klasifikaciji troškova u privrednom subjektu po vrstama. Svaku od naobrojanih vrsta troškova moguće je a i neophodno, dublje raščlaniti na njihove podvrste troškova, i detaljnije. To se sprovodi saglasno metodi raščlanjavanja, tako da se ne izgubi značaj njihove pripadnost ili da se ne izgubi mogućnost njihovog sažimanja u glavne vrste troškova. Ovo zato što se iz međusobnih odnosa pomenutih glavnih vrsta troškova, njihovog učešća u ukupnim troškovima privrednog subjekta prati opterećenje prihoda pojedinim vrstama troškova i sl. Tada se mogu uočiti stanja i na osnovu njih donositi određeni važni zaključci o poslovanju privrednog subjekta. Naravno, da mnogi drugi važni zaključci o poslovanju privrednog subjekta predpostavlja da se uradi klasifikacija troškova po mestima i nosiocima troškova. Klasifikacija po vrstama troškova daje samo vrednosno ishodište i okvir, ali ne i odgovore na pitanja koja pokreću te druge dve klasifikacije troškova po mestima i po nosiocima.

Posmatranje primarnih troškova privrednog subjekta po vrstama relativno je i za finansijsko knjigovodstvo i za pogonski obračun, dakle i za upravljačko računovodstvo u celini. Obuhvatanje primarnih troškova po vrstama je obaveza finansijskog knjigovodstva. Zato što se bavi prevashodno poslovno- finansijskim odnosima privrednog subjekta sa okruženjem, u okviru čega, pored ostalog, za subjekt nastaju i troškovi prepoznatljivi po predmetu trošenja, primer je sučeljavanje ukupnih troškova i ukupnih prihoda u bilansu uspeha kao način eksternog izveštavanja o uspehu privrednog subjekta. U praksi je zato računovodstvena klasifikacija troškova privrednog subjekta po vrstama propisana zvaničnim Kontnim okvirom.

Klasifikacija troškova po vrstama je važna i za obračun troškova i učinaka, to je poznati u praksi pogonski obračun troškova, pa i za čitavo upravljačko računovodstvo. U tu svrhu ono koristi već postojeće podatke finansijskog knjigovodstva o troškovima privrednog subjekta po vrstama, dopunjujući ih i/ili korigujući ih u skladu sa svojim potrebama koje, zbog načela, pravila i propisa važećih za finansijsko računovodstvo, ne mogu biti potpuno zadovoljene obuhvatanjem troškova po vrstama za privredni subjekat u celini na zvaničnim računima klase 5, zato nema potrebe za nekakvim novim obuhvatanjem troškova privrednog subjekta po vrstama u okviru pogonskog obračuna, jer ono već uveliko se vodi, odnosno postoji u finansijskom knjigovodstvu.

b) Klasifikovanje troškova po mestima troškova. Ova vrsta klasifikovanja troškova je izraz upravljačke potrebe čiju sažetu formulaciju predstavlja pitanje: Gde su i u kojim organizacionim celinama su troškovi privrednog subjekta načinjeni? Pod mestom troškova podrazumevamo uži organizacioni delovi, celine privrednog subjekta u okviru koga se obavljaju određeni srodni odnosno homogeni poslovi. Tri su grupe upravljačkih potreba koje stoje iza klasifikovanja troškova po mestima. To su kalkulacione potrebe, kontrolne potrebe i informacione potrebe donošenja određenih pojedinačnih odluka.

U prvom slučaju radi se o zahtevu što tačnijeg vezivanja troškova za nosioce troškova, prihoda i rezultata, tj. proizvode i usluge privrednog subjekta, čemu i služi klasifikovanje troškova po mestima njihovog nastanka. Za tu namenu moraju se razlikovati glavna i ostala mesta troškova. Pod glavnim mestima troškova podrazumevaju se ona čiji se učinci alociraju na nosioce troškova bilo u fazi proizvodnje ili u fazi njihove prodaje. Ostala mesta troškova često se nazivaju uslužnim ili sekundarnim mestima i njihovi učinci, dakle troškovi sadržani u tim učincima, realociraju se na druga mesta troškova ili uključuju u rashode privrednog subjekta kao celine (rashode firme) za period u kome su učinci odnosno troškovi tih mesta nastali. Realokolacija troškova odrađenih uslužnih mesta troškova na druga mesta troškova, koja troše odnosno interne usluge, upliće kategoriju sekundarnih troškova. Oni predstavljaju novčani izraz internih učinaka stvorenih i potrošenih u istom periodu. Njihova pojava ne menja ukupne troškove privrednog subjekta, već samo konačni raspored troškova po mestima troškova, odnosno povećava ukupne troškove glavnih mesta troškova.

Klasifikovanje troškova po mestima nastanka uslovljeno je i potrebama upravljačke aktivnosti donošenja pojedinačnih poslovnih odluka zbog toga što se kao predmet odluke mogu pojaviti i pojedini organizacioni delovi

privrednog subjekta i neko mesto troškova ili skup mesta troškova. Slično je i ako se kao predmet odluke pojavljuje samo neki od učinaka nekog mesta troškova. Izuzetno je važno dobro poznavanje troškova delimičnih učinaka privrednog subjekta, a to je nezamislivo je bez poznavanja prethodnog klasifikovanja troškova po mestima troškova.

v) Razvrstavanje troškova po nosiocima uslovljeno je upravljačkom potrebom iza koje stoji pitanje: U vezi s čim su troškovi nastali? Reč je o jednoj od ključnih, verovatno o najbitnijoj informacionoj potrebi. Jer, nosioci troškova su konačni učinci privrednog subjekta namenjeni prodaji. Oni su u krajnjoj liniji i nosioci prihoda, pa tako i nosioci rezultata za preduzeće. Njihovi dobiti i gubici, nakon pokrivanja preostalih troškova privrednog subjekta kao celine (troškova firme), određuju vrstu i visinu ostvarenog rezultata subjekta, njegov dobitak ili gubitak i iznos jednog ili drugog rezultata. Zato je tako veliki značaj posmatranja troškova po nosiocima a računovodstveni odgovor na to, jeste sistematsko obuhvatanje troškova po nosiocima na periodičnoj osnovi.

Informacije o troškovima po nosiocima su od velikog značaja za finansijsko knjigovodstvo, s obzirom na njegovu obavezu bilansiranja proizvedenih učinaka obično po pripadajućim troškovima proizvodnje. Međutim, razvrstavanje troškova po nosiocima nije svojstveno finansijskom knjigovodstvu, koje je u tom pogledu nemoćno. Prema tome, ovaj aspekt posmatranja troškova u nadležnosti je upravljačkog računovodstva odnosno pogonskog obračuna kao njegovog dela, odakle potiču informacije o troškovima po nosiocima za sve upravljačke potrebe, koje su znatno šire od pomenutog zahteva bilansiranja zaliha učinka. Određivanje pripadnosti troškova nosiocima nužno pretpostavlja predhodno obuhvatanje troškova po mestima, što je takođe stvar pogonskog obračuna, te je stoga neizvodljivo od strane finansijskog knjigovodstva odnosno na bazi njegovih podataka o primarnim troškovima preduzeća po vrstama.

3.6.1. Funkcionalno klasifikovanje troškova

Ukupni učinak, troškovi i poslovni rezultat privrednog subjekta su produkt aktivnosti svih funkcionalnih područja. Uspeh privrednog subjekta u optimiziranju iznosa i odnosa vrednosti učinka, troškova i poslovnog rezultata određen je uspehom aktivnosti svakog funkcionalnog područja, funkcije i/ili podfunkcije i njihove međusobne koordiniranosti. Svako od njih ima svoj učinak, troškove i rezultat. To su delimične vrednosti koje ulaze u učinak, troškove i rezultat privrednog subjekta. Iznosi i odnosi delimičnih učinaka,

troškova i rezultata podređeni su zahtevu optimizacije ovih vrednosti na nivou subjekta saglasno načelu maksimalizacije poslovnog rezultata u dugom roku. Međufunkcionalna koordinacija na ostvarenju ovog vrhovnog cilja zasnovana isključivo na planiranju i kontroli globalnih vrednosti učinaka, troškova i rezultata, moguća je u izrazito malim i jednostavnim privrednim subjektima. U tehničko-tehnološki, organizaciono i poslovno složenijim privrednim subjektima, međufunkcionalno kordiniranje može biti poboljšano ako im vrednosne indikacije uspeha njihovih aktivnosti budu približene, učinjene neposredno vidljivim. Ustvari, dekomponovanje ukupnog učinka, troškova i rezultata privrednog subjekta prema kriterijumu funkcionalnih područja, funkcija i/ili užih delova, izvedeno tako da delovi, optimizirajući njihove vrednosti pomenutih kategorija, doprinose optimizaciji rezultata celine, informaciona je pretpostavka uspešnije međufunkcionalne koordinacije.

Zakonski koncept finansijskog knjigovodstva i bilansa uspeha u nas ima globalni i nediferenciran pristup obuhvatanju i izveštavanju o troškovima, odnosno rashodima privrednog subjekta. U njemu se jednostavno svi troškovi, kao zbir, u jednom koraku (jednostepeno) sučeljavaju s periodičnim prihodom, rezultirajući direktno neto iznosom propisanog koncepta rezultat privrednog subjekta. Uspešno ostvarivanje plansko-kontrolne funkcije predpostavlja, korektniji i javan obračun troškova i rezultata, odnosno kalkulacija. Značajno mesto u ovome pripada funkcionalnom klasifikovanju troškova, o čemu pogonski obračun mora da vodi računa.

Savremena poslovno-organizaciona struktura i ekonomski ambijent u kome privrednom subjektu ostvaruje njegovu delatnost, oblast i/ili grana kojoj pripada ukazuje na sledeću podelu troškova:

- a) troškova funkcionalnog područja proizvodnje u širem smislu,
- b) troškova marketinga,
- v) troškova opšteg upravljanja i administracije, i
- g) troškova istraživanja i razvoja, ako privredni subjekat ima uslove i organizuje značajnije istraživačko-razvojne aktivnosti.

Ovo se može smatrati osnovnom funkcionalnom klasifikacijom troškova. Na bazi ranije prikazane funkcionalne podele proizvodnog privrednog subjekta, za očekivati je da se u okviru troškova proizvodnje u širem smislu podvoje:

- (1) troškovi nabavke,
- (2) troškovi tehničkog upravljanja i
- (3) troškovi proizvodnje u užem smislu.

Potreba dubljeg raščlanjavanja naročito je evidentna za ovu poslednju grupu, s obzirom na čestu zastupljenost osnovne sporedne i pomoćne proizvodne delatnosti, a neretko i pogona sa posebnim proizvodnim programima u okviru osnovne (glavne) delatnosti privrednog subjekta.

Zajedničko za sve troškove funkcionalnog područja proizvodnje u širem smislu jeste to što oni mogu da čine konstitutivne elemente proizvodne cene koštanja učinaka i tako predstavljaju jednu od osnovnih plansko-kontrolnih vrednosti (druga je učinak ovog funkcionalnog područja) u računu efikasnosti proizvodnje, odnosno doprinosa proizvodnje ukupnoj efikasnosti. Razuđeni interni obračun koji treba da zadovolji i analitičke informacione zahteve u odnosu na troškove proizvodnje, ne samo da nesme onemogućavati, već mora olakšati i povećati tačnost podvajanja troškova funkcionalnog područja proizvodnje od ostalih troškova iz njihove osnovne funkcionalne klasifikacije.

Slično je i sa troškovima marketinga u koliko se u informacione svrhe u pogonskom obračunu vrši i njihovo raščlanjivanje makar na troškove pribavljanja porudzbina (kreiranja tražnje) i troškove izvršenja porudzbina (zadovoljenja tekuće tražnje). Uprkos razlikama između njih, zajedničko im je to što se na proizvode alociraju tek u fazi prodaje, kad kompletiraju njihovu punu (komercijalnu) cenu koštanja čiji je velik analitički značaj za upravljanje efikasnošću marketing funkcije, odnosno ocene njenog doprinosa ukupnom rezultatu privrednog subjekta.

Troškovi opšteg upravljanja i administracije uključuju, saglasno pomenutoj funkcionalnoj podeli celine privrednog subjekta:

- (1) troškove opšteg upravljanja,
- (2) troškove finansijske funkcije i
- (3) troškove računovodstvene funkcije.

Moguće je opredeliti se za rešenje da se u internom obračunu vrši njihova predhodna alokacija na proizvodno funkcionalno područje i na marketing, kada doživljavaju dalju obračunsku sudbinu troškova proizvodnje i troškova marketinga, ili da se troškovi upravljanja i administracije u celini alociraju na proizvode u fazi prodaje, kada, pored troškova marketinga, kompletiraju punu (komercijalnu) cenu koštanja realizovanih proizvoda. Ovo poslednje rešenje je pravilo koje odgovara Međunarodnim računovodstvenim standardima, računovodstvenim standardima i Zakonu o računovodstvu. Troškovi opšteg upravljanja i administracije materijalno su isuviše značajni da ne bi bili odvojeno i u celini pažljivo planirani i kontrolisani.

Za opravdanje odvojenog posmatranja troškova istraživanja i razvoja, naravno ako su materijalno značajni, dovoljno je ukazati na njihovu

prevashodnu usmerenost na buduće, a tek delimično na tekuće učinke. Uz to budući učinci (efekti) po osnovu ovih troškova uglavnom su dugoročnog karaktera, što bi trebalo da bude relevantno i za obračunski tretman, tj. planiranje i kontrolu troškova istraživanja i razvoja. U slučaju njihovog relativnog malog materijalnog značaja, odnosno nepostojanja značajnih i dugoročno orijentisanih istraživačko-razvojnih aktivnosti, praktični razlozi mogu sugerisati mešanje sa troškovima proizvodnje u širem smislu ili sa troškovima opšteg upravljanja i administracije, zavisno od konkretnih uslova i informacionih sklonosti (običajaj).

3.6.2. Direktni (pojedinačni) i indirektni (opšti) troškovi

Podjela troškova na direktne (pojedinačne) i indirektni (opšte) troškove može biti izvršena najmanje sa dva aspekta, tj. sa stanovništva proizvoda, odnosno usluga subjekta o kome je reč i sa stanovništva mesta nastanka troškova, odnosno užih organizacionih delova privrednog subjekta.

Kada se pomene klasifikacija troškova na direktne (pojedinačne) i indirektni (opšte) troškove uobičajeno se misli na razlikovanje troškova po kriterijumu mogućnosti vezivanja troškova za proizvode ili usluge privrednog subjekta i njegove konačne učinke, kao nosioce troškova, prihoda i rezultata. Pod direktnim (pojedinačnim) troškovima podrazumevaju se oni troškovi koji su neposredno, direkto računati pojedinim proizvodima odnosno uslugama privrednog subjekta. U stvari, nakon što su obračunati njihovi iznosi kao proizvod utrošenih količina i cena elemenata poslovnog procesa, njihova alokacija po proizvodima odnosno uslugama ne zahteva druge prethodne obračunske postupke. Dokumenta o direktnim troškovima su nosioci i oznake pripadnosti određenom nosiocu troškova.

Indirektni (opšti) troškovi mogu se zaračunati (alocirati) pojedinim proizvodima odnosno uslugama posredno, indirektno pomoću (srazmerno) pažljivo odabranih uslovnih baza (ključeva alokacije). Tačnost njihove alokacije u savremenim uslovima obično čini neophodnim prethodno obuhvatanje indirektnih (opštih) troškova po mestima troškova. S obzirom na mogućnost (i potrebu) izbora različitih osnova realokacije troškova (vezivanja za nosioce troškova) za različita mesta troškova i za različito korišćenje usluga istog mesta troškova od strane različitih nosioca troškova. Drugi razlozi, a prevashodno zahtevi kontrole ekonomičnosti trošenja, uslovljavaju da i direktne (pojedinačne) troškove prethodno obuhvatimo po mestima troškova, čime oni ne gube ništa od svog karaktera direktnih troškova sa aspekta proizvoda odnosno usluga privrednog subjekta.

3.7. Prihod i cene

Privredni subjekat ostvaruje poslovne, finansijske i vanredne ili neposlovne i ostale prihode. Ovde izučavaju se samo poslovni prihodi koje privredni subjekat ostvaruje prodajom proizvoda u usluga proistekli iz proizvodnog, a potom i poslovnog procesa.

Ukupni poslovni prihod predstavlja tržišnu vrednost prodatih proizvoda i usluga privrednog subjekta. Ukupni prihodi imaju njihovu količinsku i cenovnu varijantu. Pri sučeljavanju izlaznih i ulaznih vrednosti potiče ostvarenje efikasnosti poslovnog procesa, zato je neophodno poznavati i definiciju i oblik izlaznih vrednosti i izvršiti pažljiv obračun ukupnog prihoda. O ukupnom prihodu se radi kada je reč o poslovnim prihodima po prodajnim teritorijama, bilo domaće ili inostrano tržište, po kanalima prodaje, veleprodaja, sopstvena maloprodaja, po fabrikama, po grupama proizvoda i slično. Nasuprot ukupnim poslovnim prihodima nalaze se ukupni poslovni rashodi i njihova razlika čini ukupni poslovni rezultata privrednog subjekta, prodajne teritorije, kanala prodaje, fabrike, grupa proizvoda ili proizvoda. Njegovo iskazivanje predstavlja i eksternu obavezu subjekta u vidu zvaničnog bilansa uspeha.

Marginalni prihod se obično definiše kao iznos povećanja ili smanjenja ukupnog prihoda po osnovu dodavanja ili oduzimanja jedinice proizvoda. Ovako definisan on predstavlja prodajnu cenu marginalne jedinice proizvoda.

Cene su nezaobilazan faktor i predstavljaju cenovnu komponentu prihoda. Cene su značajan činioc prihoda. Primenom cena na prodate količine dolazi se do ukupnog prihoda proizvoda, grupe proizvoda privrednog subjekta. Prodajna cena nije samo obračunski element ukupnog prihoda već je bitni činilac određen i količinskom komponentom prihoda koji upravo i zavisi od cene. Svaki privredni subjekat mora voditi računa o politici cena o elastičnosti tražnje za njegovim proizvodima i uticaja na promene cene. To nipošto ne znači da je cena jedini faktor obima prodaje ali ona je bitan element marketing miksa.

Odnos između inputa i autputa, ukupnih poslovnih prihoda i rashoda ukazuje na ukupan poslovni dobitak, prosečan dobitak i marginalni dobitak.

IV Računovodstveno planiranje

Računovodstveno planiranje je jedan od izuzetno važnih delova upravljačkog računovodstva. Računovodstveno planiranje počinje sa izradom poslovnog ili glavnog plana poslovanja kako bi se njegove komponente iskontrolisale i potom testirala prihvatljivost sa analizom prelomne tačke, izradom plana novčanih tokova i projekcijom bilansa stanja. Ovoj poslovnoj aktivnosti prethodi niz neophodnih radnji koje treba da daju bazu podataka za sačinjavanje jednog od važnih dokumenata za privrednu subjekat i njegovo poslovanje u tekućoj i narednoj poslovnoj godini.

Plan poslovanja je glavni poslovni plan privrednog subjekta. Svaki poslovni plan sastoji se iz delova planiranim o poslovanju funkcionalnih područja privrednog subjekta. Ti organizacioni delovi privrednog subjekta na različite načine mogu biti razvrstani. Ovde je pojednostavljeno prikazano u vidu tri plana, pa uže posmatrano postupak izrade plana poslovanja počinje sa:

- planom prodaje,
- planom proizvodnje i gotovih proizvoda, i
- plan troškova neproizvodnog funkcionalnog područja.

4.1. Plan prodaje

Planiranje prodaje predstavlja završnu i krajnju ciljnu tačku u procesu računovodstvenog planiranja. U literaturi o računovodstvenom planiranju vrlo često se zastupa stav da kompletno i kompleksno planiranje počinje sa planom prodaje ili sve češće u literaturi se našiva budžet prodaje. Ovaj plan prodaje ili budžet, rezultatima direktno ili indirektno uslovljava sve ostale planove funkcionalnih područja. Priprema, izrada i izvršenje ovog budžeta pripada funkcionalnom području marketinga. Polazeći od ciljeva privrednog subjekta, vrhunskog i po funkcionalnim područjima, znači i ciljeva prodaje kao njegove funkcionalne celine, zatim od donetih strateških i taktičkih odluka, kao i računovodstvenih informacija o ostvarenjima u prethodnim godinama. Plan prodaje ili budžet prodaje, odnosno plan prihoda od prodaje označava projekciju prodaje po programima, kanalima prodaje, prodajnim teritorijama, grupama kupaca, glavnim kupcima i sl. Pored toga, plan prodaje podrazumeva donošenje pojedinačnih odluka sa područja prodaje i njihovo usaglašavanje sa odlukom prodajnog područja, kao i sa ostalim odredjenim odlukama drugih područja privrednog subjekta.

Polazna informacija a ujedno i najveći problem pri planiranju ili budžetiranju jeste projekcija, odnosno predviđanje fizičkog obima proizvodnje. Ova projekcija je ujedno problem koji predstavlja značajnu smetnju u najširoj primeni sistema računovodstvenog planiranja ili računovodstvenog budžetiranja u privrednom subjektu. Zato se uvek postavlja pitanja koja istovremeno su dilema svih područja pa i plana i analize a odnosi se na to: Koliko su precizna predviđanja ili projekcije prodaje i koliko je važno da ona budu potpuno precizna, tačna? Ova dilema ima veoma bitno rešenje koje prevladava u prihvatanju shvatanja da za delotvornost planiranja, t.j. budžetiranja nije važan visok stepen preciznosti koliko je važno da okviri poslovanja postoje. Stav je da je bolje imati neispravan ili delimično neispravan plan, nego nikakav. Ovo sa razlogom od značaja, a odnosi se na to da plan upozorava privredni subjekat na moguće aktivnosti i nepredviđene slučajeve. Izrada plana ili budžeta prodaje postojećih učinaka ne bi trebalo da predstavlja značajniji problem uz potpuno praćenje i uvažavanje dinamike tržišnih promena vezanih za poznate učinke. Neizvesnost u planiranju prodaje nastupa u momentima uvođenja novih učinaka za koje se najčešće ne zna kada će biti spremni, odnosno kada će se staviti u prodaju. Nepoznavanje ovog vremenskog momenta prouzrokuje neizvesnosti na polju organizacije i startovanja u stvaranju programa reklamiranja, zapošljavanja i obuke zaposlenih u prodaji, nabavci materijala i razne druge aktivnosti.

Osnov plana prodaje ili budžetiranje prodaje identifikuje sa predviđanjem ili projekcijom budućih efekata aktivnosti prodaje. U svim privrednim subjektima sačinjavaju se planovi prodaje učinaka, ali kada je u pitanju predviđanje prodaje u proizvodnom privrednom subjektu mogući su brojni pristupi iz kojih je moguće identifikovati onaj koji se može nazvati tipičnim za konkretni subjekat. Svaki pristup zahteva, ustvari podrazumeva uvažavanje projekcija opštih poslovnih i ekonomskih uslova za privredu kao celinu. Stanje i položaj privrednog subjekta u odnosu na opšte okruženje mora se pravilno sagledati. Korak dalje u planiranju podrazumeva uvažavanje i procenu aktivnosti u odgovarajućoj grani ili granama industrije kojima konkretni privredni subjekat pripada. Potom sledi sledeći nivo koji proizilazi iz predviđanje aktivnosti samog privrednog subjekta koje definišu i postavljaju menadžeri zaduženi za prodaju po pojedinim tržišnim segmentima ili kanalima prodaje i menadžeri zaduženi za istraživanje i obradu tržišta. Za predviđanje i projekcije prodaje privrednog subjekta zaduženi su zaposleni i odgovorni iz funkcionalnog područja marketinga. U ovom delu računovodstva a od posebnog je značajna i za privredni subjekat ova poslednja faza u odabranom pristupu predviđanja. Navedene prethodne dve faze u ovom postupku su izuzetno značajni i korisni pravci ili orijentiri po kojima privredni

subjekat može da oceni ili da proveri predviđanja o svom sopstvenom nivou aktivnosti. U primeni treće faze planiranja ili budžetiranja značajan je oslonac na raspoloživim i analiziranim sledećim informacijama:

1. Analiza prodaja u prethodnom periodu,
2. Ocena prodajne snage,
3. Opšti ekonomski i konkurentski uslovi,
4. Specifičnost odnosa prodaje i ekonomskih indikatora (bruto nacionalni proizvod ili indeksi industrijske proizvodnje i slično),
5. Analiza i prognoza cena,
6. Analiza tražnje na tržištu i
7. Planovi propagande i prodajnih reklama.

Predviđanje prodaje u privrednom subjektu može se vršiti na različite načine.

Fizički plan prodaje prevodi se u plan bruto prihoda od prodaje uz primenu planiranih prodajnih cena svih učinaka po osnovu prodaje, što je u funkciji efikasne kontrole i izvršenja plana prodaje. U predviđanju i prognozi cena treba imati u vidu različitu ulogu privrednog subjekta. Neki subjekti imaju mogućnost da sama određuju cene svojih proizvoda, druga moraju da prihvate cene vodećih privrednih subjekata delatnosti, grane. Ostvareni učinci privrednih subjekata mogu se prodavati istovremeno po različitim cenama prema zahtevima određenih segmenata prodaje.

Primer izrade plana prodaje, sačinjavanje budžeta prodaje možemo izvršiti na primeru privrednog subjekta „ X“, pod pretpostavkom da proizvodi proizvode „ a “, „ b “ i „ c “, čiji obimi prodaje planirani su za dva polugodišta, a potom se obračunski svode na plansku poslovnu godinu. Predviđanjem aktivnosti u planiranju prodaje i pod pretpostavkom da su uvaženi svi pomenuti faktori u obračunu predpostavljena količina prodaje je:

Tabela 1 Plan prodaje proizvoda (budžet prodaje)

Vrste proizvoda	Polugodišta		Ukupna količina
	I	II	
Proizvod „ a “	1,000	1,000	2,000
Proizvod „ b “	500	400	900
Proizvod „ c “	750	800	1,550

Prodajne cene proizvoda ovog preduzeća određene su uslovima privredjivanja i stepenom konkurencije i iznose za proizvod „ a “ 4,000 dinara, za proizvod „ b “ 7,500 dinara i za proizvod „C“ 4,500 din.

Prevodjenjem fizičkog obima prodaje pomoću planskih prodajnih cena dolazi se do plana bruto prihoda od prodaje, čiji formalni kvantitativni izraz izgleda ovako:

Tabela 2 Plan bruto prihoda od prodaje proizvoda u dinarima.

Proizvodi	Polugodišta		Ukupno
	I	II	
Proizvod „ a “	4,000,000	4,000,000	8,000,000
Proizvod „ b “	3,750,000	3,000,000	6,750,000
Proizvod „ c “	3,375,000	3,600,000	6,975,000
Bruto prihodi	11,125,000	10,500,000	21,625,000

Na osnovu dugogodišnjeg poslovnog iskustva privrednog subjekta pokazuje da se bruto prihodi ne naplaćuju u celini nezavisno od toga da li se odstupa od planiranog obima, asortimana i cena. Po pravilu se poslovnoj praksi događa da neki kupci vrate manju količinu proizvoda, ili da neki kupci (stalni kupci) uobičajeno traže dodatne popuste na kupovini, a događa se da minoran ili neznatan procenat potraživanja ostaje nenaplaćen zauvek. Iz odgovarajuće evidencije utvrđeno je da za poslednje četiri poslovne godine subjekat ima vraćenih prodatih proizvoda i da u istom periodu ima datih dodatnih popusta, računato na nivou poslovne godine to je prosečno za godinu dana inosilo oko 2% od ostvarenih bruto prihoda od prodaje. Takođe, analizom je utvrđeno da prosečno 1% u poslovnoj godini bruto prihoda od prodaje se ne može naplati iz raznih razloga. Kada su poznate ove činjenice pristupa se korekcija planiranog bruto prihoda od prodaje za navedene iznose i dolazi se do plana neto prihoda od prodaje koji je sledeći:

Tabela 3 Plan neto prihoda od prodaje proizvoda u dinarima.

Pozicije	Polugodišta		Ukupno
	I	II	
1. Bruto prihod od prodaje	11,125,000	10,500,000	21,625,000
2. Vraćeni proizvodi i odobreni naknadni popusti	230,000	210,000	440,000
3. Nenaplaćena potraživanja	115,000	105,000	220,000
4. Ukupni odbici	345,000	315,000	660,000
5. Neto prihodi od prodaje	10,780,000	10,185,000	20,965,000

Planirani i obračunom predviđeni iznos neto prihoda od prodaje proizvoda predstavlja istovremeno očekivani priliv novčanih sredstava u

različitim oblicima u subjekat u toku planskog perioda, poslovne godine. Neizvesno je koji će se deo potraživanja stvarno pretvoriti u gotovinu, zato što to zavisi od toga da li privredni subjekt daje određene povlastice, date kondicije kupcima, tako na primer može da odobri kupcima kasa skonto, i da li kupci takav popust koriste i u kojoj meri to čine.

4.2. Plan proizvodnje i troškova proizvodnje

Plan (budžet) proizvodnje sačinjava se u funkcionalnom području proizvodnje u direktnoj kordinaciji sa funkcionalnim područjem prodaje i daje direktne odgovore na zahteve plana prodaje uz uvažavanje kretanja zaliha gotovih proizvoda kao bitne pretpostavke za obavljanje kontinuiteta prodaje. Ovde se mora sagledati opšte proizvodno stanje i kapacitet i mora imati u vidu ukupni i poslovni potencijal privrednog subjekta. Pri planu izrade proizvodnje potrebno je uvažavati donete odluke o veličini proizvodne serije, odnosno o mogućoj količini prodaje svakog konkretnog proizvoda i/ili njegovoj mogućoj proizvodnji, ovo su direktno uslovljene informacije. Na osnovu tih informacija pravi se projekcija obima proizvodnje, zatim, asortimana te proizvodnje i na kraju njegov prostorni i vremenski raspored. Ovako utvrđen i projektovan plan proizvodnje predstavlja osnovu za operativno planiranje proizvodnje za dane, sedmice, dekade i mesece. Suštinski plan proizvodnje je osnov za tehnički aspekt planiranja, koga čine tehničko i tehnološko procesi i postupci proizvodnje učinaka. Konkretizacija radnih aktivnosti i postupaka tehničkog i tehnološkog aspekta planiranja izlazi iz okvira plana proizvodnje. Međutim, plan proizvodnje sa njim je usko povezan, jer iz tehničko i tehnoloških planova projektuje se plan proizvodnje sa troškovnog aspekta.

Uvažavanje nužnosti postojanja zaliha gotovih proizvoda pri izradi plana proizvodnje je neminovnost, zato što plan proizvodnje mora biti dovoljan da pokrije planiranu prodaju i obezbedi deo proizvoda koji će ostati na zalihama na kraju planskog perioda, odnosno deo koji je prenet početkom planskog perioda a nasleđen iz ostvarenog perioda poslovanja. U tom smislu se planirana količina proizvodnje za određeni period umanjuje za obim prenetih zaliha prethodnog perioda, odnosno početnih zaliha u planskom periodu. Količina i asortiman proizvoda koji će ostati na zalihama na kraju procesa budžetiranja mora uvažavati tražnju za tim proizvodima u sledećem periodu, zatim, raspoložive skladišne kapacitete za gotove proizvode, kao i zahteve racionalnog upravljanja zalihama u pogledu troškova držanja zaliha (troškovi vezivanja kapitala, troškovi skladištenja, troškovi osiguranja, porezi na imovinu, troškovi amortizacije i zastarevanja i sl.), kao i troškove nedostatka

zaliha (propušteni prihodi od prodaje gubitak poverenja kod kupaca, gubici zbog neizvršenih planova proizvodnje i sl.).

Usaglašavanje plana proizvodnje i prodaje moguće je izvršiti na različite načine uvažavajući uvek navedene zahteve. Način usaglašavanja zavisi i od delatnosti privrednog subjekta, proizvodno-prodajnog asortimana kao i vrste učinaka, odnosno proizvoda koju određeni subjekat proizvodi. Privredni subjekti koji se bave sa proizvodnjom proizvoda ograničenog i strogo kontrolisanog perioda upotrebe, ili slobodno rečeno proizvodnja lako kvarljivih proizvoda, usaglašavanje planova rodaje i proizvodnje postiže se tako što se ukupna prodaja perioda pokriva proizvodnjom iz tog perioda. Ovakav način usaglašavanja vodi minimiziranju troškova držanja zaliha, ali sa uvek prisutnim rizikom da se na porudžbine ne odgovori blagovremeno, što je vezano sa troškovima nedostatka zaliha.

Privredni subjekat koji proizvodi standardne proizvode za kojima je tražnja ravnomerna u toku perioda planiranja, tada se usaglašavaju planovi prodaje i proizvodnje uspostavljanjem kontinuirane proizvodnje. Ovakav privredni subjekat posebno mora voditi računa o kretanju robnih oblika obrtnih sredstava, posebna pažnja da ne dođe do nagomilavanja zaliha u periodima smanjenog obima prodaje, odnosno o povećanim troškovima držanja zaliha, kao i rizicima od eventualnog gubitka vrednosti tih zaliha.

Postoji i treća vrsta privrednih subjekata, subjekti koji proizvode standardne proizvode, ali oni imaju uobičajene oscilacije u obimu prodaje usaglašavaju plan proizvodnje i plan prodaje tako što obim proizvodnje oscilira u zavisnosti od oscilacija obima prodaje. Ove oscilacije dešavaju se po periodima i odigravaju se na taj način što periodima povećanja obima prodaje prethode periodi povećanja obima proizvodnje. Posledica ovakvog načina usaglašavanja jeste potreba gomilanja zaliha proizvodnje u periodima koji prethode periodima povećanog obima prodaje. Tako se povećavaju troškovi držanja zaliha i rastu troškovi proizvodnje, ali na drugoj strani ovaj privredni subjekat ima smanjenu mogućnost nastanka troškova nedostatka zaliha.

Prihvatajući kao mogućnost navedeni drugi postupak usaglašavanja plana proizvodnje i prodaje u konkretnom slučaju proces planiranja proizvodnje ima sledeći prikaz:

Tabela 4 Planiranje proizvodnje proizvoda privrednog subjekta u dinarima.

Proizvodi	Polugodišta		Ukupno
	I	II	
Proizvod „ a “			
1. Plan prodaje	4,000,000	4,000,000	8,000,000
2. Zalihe na kraju planskog perioda	200,000	200,000	200,000
3. Potrebna količina (1+2)	4,200,000	4,200,000	8,200,000
4. Zalihe na početku planskog perioda	200,000	200,000	200,000
5. Plan proizvodnje (3-4)	4,000,000	4,000,000	8,000,000
Proizvod „ b “			
1. Plan prodaje	3,750,000	3,000,000	6,750,000
2. Zalihe na kraju planskog perioda	100,000	100,000	100,000
3. Potrebna količina (1+2)	3,850,000	3,100,000	6,850,000
4. Zalihe na početku planskog perioda	100,000	100,000	100,000
5. Plan proizvodnje (3-4)	3,750,000	3,000,000	6,750,000
Proizvod „ c “			
1. Plan prodaje	3,375,000	3,600,000	6,975,000
2. Zalih na kraju planskog perioda	125,000	125,000	125,000
3. Potrebna količina (1+2)	3,400,000	3,725,000	7,100,000
4. Zalihe na početku planskog perioda	125,000	125,000	125,000
5. Plan proizvodnje (3-4)	3,375,000	3,600,000	6,975,000

Na ovakav način projektovan plan proizvodnje osnov je za izradu plana troškova proizvodnje. Plan troškova proizvodnje ima zadatak da projektuje troškove proizvodnje po određenim vrstama i grupama troškova, kao i po delovima privrednog subjekta, proizvodima i drugim aspektima ekonomičnosti i rentabilnosti. U izradi ovog plana učestvuje planska služba privrednog subjekta u saradnji sa službom obračuna troškova i tehničkom upravom. Planiranje troškova proizvodnje je vrlo složen i značajan postupak, jer od njega zavisi delotvornost planiranja poslovnog rezultata, novčanih tokova i projekcije bilansa stanja, kao i planiranje nabavke materijala.

Zbog različitog karaktera i ponašanja pojedinih vrsta i grupa troškova plan troškova proizvodnje se postavlja tako da se troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada, posebni pojedinačni troškovi proizvodnje, kao i opšte varijabilni troškovi proizvodnje stavljaju u direktnu zavisnost od obima proizvodnje, asortimana i prostornog i vremenskog rasporeda

proizvodnje. Nasuprot njima fiksni troškovi preduzeća planiraju se u celini nezavisno od pomenutih faktora.

Standardizacija troškova i primena obračuna po standardnim troškovima u privednom subjektu može olakšati proces planiranja troškova proizvodnje. Ovde treba imati u vidu, da se standardni troškovi ne smeju smatrati za očekivane troškove u planu, a razlog ovome je činjenica da očekivani troškovi u planu moraju sadržati obavezno nužne efekte neekonomičnosti trošenja varijabilnih činilaca proizvodnje, neefikasnosti rada i neiskorišćenosti kapaciteta iz tekućeg perioda, ali to nije slučaj sa standardnim troškovima.

Plan troškova proizvodnje zbog prirode i karaktera pojedinih vrsta i grupa troškova posebno projektuje i obračunava planove troškova direktnog materijala, troškova direktnog rada i opšte troškove proizvodnje.

4.2.1. Planiranje troškova direktnog materijala

Plan troškova proizvodnje ima nekiloko segmenata planiranjem a među njima je i planiranje troškova direktnog materijala, Ovo planiranje ima za cilj da za predvidjeni period planiranja utvrdi potrebne količine i cene utrošenih količina, odnosno troškove direktnog materijala. Ovo planiranje ima dvostruku korist, namenu. Prva namena je da planiranje troškova direktnog materijala kao deo plana troškova proizvodnje direktno determiniše planiranje poslovnog rezultata, a istovremeno druga korist i namena je ovog planiranja da je on nezaobilazna osnova za izradu plana nabavke materijala.

Planirana proizvodnja određenih proizvoda za definisani period planiranja polazna je osnova za izradu plana troškova direktnog materijala. Svakako, da izradi ovog dela plana troškova proizvodnje prethodi izrada normativa utroška pojedinih vrsta materijala neophodnih za proizvodnju određenog proizvoda. Kada se predviđene utrošene količine pojedinih vrsta materijala pomnože sa planiranim nabavnim cenama utrdjuju se troškovi direktnog materijala potrebnog za proizvodnju određenog proizvoda. Množeći predviđeni obim proizvodnje, prema planiranom asortimanu sa predviđenim troškovima materijala po jedinici određenog proizvoda dobijaju se ukupni troškovi direktnog materijala za planirani obim proizvodnje određenog planskog perioda.

Na ovaj način utvrđen je deo troškova proizvodnje, koji se odnosi na troškove direktnog materijala, koji se može kvantitativno utvrditi prema sledećem obračunu prikazano u naredne dve tabele. Kvantifikacija je sledeća:

Plan troškova direktnog materijala

Normalne kol.poj-ci proizvoda	Plan. cena po j-ci materijala	Troškovi po j-ci proizvoda	Polugodišta				Ukupno	
			I		II		Količina	Troškovi
			Količina	Troškovi	Količina	Troškovi		
		540	1,000	324,000	1,000	324,000	2,000	648,000
30	10	300	30,000	300,000	30,000	300,000	60,000	600,000
40	6	240	4,000	24,000	4,000	24,000	8,000	48,000
		1,300	500	524,000	400	520,000	900	1,044,000
60	10	600	30,000	300,000	24,000	240,000	54,000	540,000
70	6	420	35,000	210,000	28,000	168,000	63,000	378,000
20	14	280	1,000	14,000	8,000	112,000	9,000	126,000
		800	750	1,180,000	800	1,280,000	1,550	2,460,000
100	14	600	75,000	1,050,000	80,000	1,120,000	155,000	2,170,000
50	4	200	32,500	130,000	40,000	160,000	72,500	290,000
-	-	-	-	2,028,000	-	2,124,000	-	4,152,000

Rekapitulacija troškova po vrstama materijala

Normalne kol.poj-ci proizvoda	Plan. cena po j-ci materijala	Troškovi po j-ci proizvoda	Polugodišta				Ukupno	
			I		II		Količina	Troškovi
			Količina	Troškovi	Količina	Troškovi		
-	10	-	60,000	600,000	54,000	540,000	114,000	1,140,000
-	6	-	39,000	234,000	32,000	192,000	71,000	426,000
-	14	-	76,000	1,064,000	88,000	1,232,000	164,000	2,296,000
-	4	-	32,500	130,000	40,000	160,000	72,500	290,000
-	-	-		2,028,000	-	2,124,000	-	4,152,000

Predvidjeni utrošci direktnog materijala predstavljaju direktnu vezu sa planiranjem nabavke materijala i oni predstavljaju osnov za pokretanje aktivnosti nabavke. Ustvari plan nabavke prihvata i uvažava potrebne količine materijala za planirani nivo proizvodnje. Istovremeno, svaki privredni subjekat ima nivo stalnih zaliha i one su uvek prisutne u privrednom subjektu, a to je ona količina materijala na zalihama koja obezbedjuje nesmetam kontinuitet procesa proizvodnje. Zato plan nabavke istovremeno predstavlja postupak testiranja prihvatljivosti plana troškova direktnog materijala, a samim tim i planova proizvodnje, prodaje i poslovnog plana u celini.

Imajući u vidu plan troškova direktnog materijala, a uvažavajući i potrebu za postojanjem određenog obima zaliha materijala, plan nabavke iskazan finansijski ima sledeći pregled:

Tabela 7 Plan nabavke materijala u dinarima

Elementi	Polugodište		Ukupno
	I	II	
1. Planirani troškovi materijala	2,028,000	2,124,000	4,152,000
2. Krajnje zalihe materijala	128.000	128.000	128.000
3. Ukupne potrebe za materij. (1+2)	2,156,000	2,252,000	4,280,000
4. Početne zalihe materijala	128.000	128.000	128.000
5. Planirana nabavka materij.(3-4)	2,028,000	2,124,000	4,152,000

U okviru plana nabavke materijala obavezno se analiziraju vrednosti zaliha materijala ostvarenih na početku i nakraju poslovnog perioda. Ovde treba ispitati da li ta količina zaliha materijala je istovremeno stalna zaliha materijala u subjektu. Vrednost od 128.000 dinara početnih i krajnjih zaliha materijala obezbeduju kontinuitet proizvodnje, zato što sadrži sve potrebne vrste materijala za proizvodnju i u periodu narušenog kontinuiteta nabavki istih materijala nenarušava kontinuitet proizvodnje, a to je i osnovna svrha postojanja ovih zaliha.

4.2.2. Planiranje troškova direktnog rada

Učešće rada pored svih potrebnih komponenata u proizvodnji je poseban deo, jer posedovanje ili raspolaganje sa predmetima i sredstvima rada nema značaja ako ih ne aktiviramo u proces stvaranja učinaka a to se ostvaruje putem rada radnika. Zato je podjednako važno planirati troškove direktnog

rada. Ovaj deo plana troškova proizvodnje ima za cilj da odredi visinu troškova rada izrade potrebnog za planiranu proizvodnju. Polazište u određivanju visine troškova direktnog rada je plan proizvodnje i na osnovu njega određen broj časova rada za proizvodnju jedinice proizvoda različitog asortimana. Broj časova rada potrebnih za proizvodnju određenog proizvoda može se utvrđivati na osnovu normativnog ili standardnog vremena potrebnog za obavljanje svake proizvodne operacije kroz koje proizvod prolazi u toku svog formiranja. Utvrđivanje standarda i normativa može biti rezultat tehničkog merenja i/ili iskustva prethodnog perioda. Časovi rada izrade prevode se u planirane troškove rada pomoću pravilnika o nagrađivanju ili isplatnih osnova, ili tarifa za izvršeni rad, koji zavise od stepena kvalifikovanosti potrebne radne snage.

Ne ulazeći u normiranje potrebnog vremena za izradu proizvoda po vrstama operacija, niti načina diferenciranja isplatnih osnova prema stepenu kvalifikovanosti radne snage, koje inače izlazi iz okvira upravljačkog računovodstva, masa troškova rada izrade koja ulazi u plan poslovnog rezultata sa potrebnim brojem časova i troškovima rada po proizvodima može se predstaviti sledećim obračunom, pod prepostavkom da kod proizvoda „a“ direktni troškovi rada po jedinici su 1,000 dinara , kod proizvoda „b“ oni iznose 2,000 dinara i kod proizvoda „c“ oni su 500 dinara po jedinici. Obračun je sledeći:

Tabela 8 Plan troškova direktnog rada u časovima i dinarima.

Direktni troškovi po proizvodima	Polugodište				Ukupno	
	I		II		Časova rada	Troškovi jedinica
	Časova rada	Troškovi jedinica	Časova rada	Troškovi jedinica		
1.Proizvod „a“	4,310	1,000,000	4,314	1,000,000	8,624	2,000,000
2.Proizvod „b“	4,310	1,000,000	3,448	800,000	7,758	1,800,000
3.Proizvod „c“	1,616	375,000	1,718	400,000	3,334	775,000
4. Ukupno planirani troš.	10,236	2,375,000	9,480	2,200,000	19,716	4,575,000

U planu troškova direktnog rada, ovi troškovi dati su za jedinicu proizvoda a ne po času rada, časovi rada su prikazani radi kontrole troškova rada i utvrđivanja odgovarajućih odstupanja. Časovi rada su dati i zbog planiranja i kontrole opštih troškova proizvodnje. Broj časova rada za ukupnu planiranu godišnju aktivnost proizvodnje izveden je na osnovu normiranog vremena po operacijama za svaki proizvod posebno, analizirano i tehnički

iskontrolisan obračun normi po operacijama za konkretnu vrstu proizvoda i potom sumirano za proizvod kao celinu. Postupak je metološki isti ili sličan za sve vrste proizvoda i on se nastavlja sa konačnim sumiranjem za sve proizvode privrednog subjekta. Utvrđivanje troškova direktnog rada po jedinici proizvoda podrazumeva da se normirano vreme svake operacije za izradu proizvoda „ a “, „ b “ i „ c “ prethodno pomnoži sa odgovarajućom vrednošću koeficijenta ili utvrđenom jediničnom cenom za rad te vrste, kako bi se dobili troškovi rada po svakoj operaciji, a potom ovi troškovi sumirali po potrebnim operacijama za proizvodnju svakog proizvoda. Prosečna vrednost jednog časa rada utrošenog za proizvodnju proizvoda „ a “ iznosi 231,19 dinara, za proizvodnju proizvoda „b“ je 232,02 dinara i za proizvodnju proizvoda „ c “ je 232,45 dinara, obračunom su nastale male, neznatne razlike, one se javljaju u planiranim troškovima direktnog rada dobijenih pomoću troškova po jedinici proizvoda i pomoću časova rada po proizvodima i posledica su zaokruživanja cifara. Detaljnije objašnjenje izrade ovog plana pripada u oblasti operativnog planiranja, ono nije predmet ovog planiranja i ne pripada upravljačkom računovodstvu.

4.2.3. Planiranje opštih troškova proizvodnje

Opšti troškovi proizvodnje, kao što je poznato, predstavljaju zajedničke troškove za više proizvoda. Oni se, kao takvi ne mogu neposredno vezati za pojedinačni proizvod. Delotvornost planiranja opštih troškova proizvodnje zavisi od mogućnosti njihovog rasčlanjivanja na fiksnu i varijabilnu komponentu. Kada se izvrši ovo razdvajanje opštih troškova proizvodnje onda se na opšte varijabilne troškove prilikom planiranja primenjuju slični postupci kao za troškove direktnog rada i troškove direktnog materijala. Međutim, za razliku od ovih troškova, čije se promene mere i planiraju u odnosu na promene obima svake vrste proizvoda, promena opšte varijabilnih troškova meri se saobrazno promenama broja izvedenih jedinica za izražavanje ukupnog obima proizvodnje, kao što su troškovi direktnog rada, direktni časovi rada, mašinski časovi i slično.

Treba naglasiti da planiranje opštih troškova proizvodnje nije nimalo lak a ni jednostavan zadatak. Međutim, mogućnosti za povećanje interne ekonomije koje se nalaze upravo u oblasti ovih troškova opravdavaju napore koje zahteva njihovo planiranje i kontrolu. Ovo iz razloga što je znatan deo opštih troškova proizvodnje determinisan odlukama menadžmenta privrednog subjekta, a oni koji to nisu zavise od faktora koji se nalaze unutar samog subjekta. Naime, naizgled beznačajne uštede na jediničnim osnovama postaju vrlo značajne za celinu privrednog subjekta ili njegov uži organizacioni deo.

Tako na primer, troškovi održavanja za jednu mašinu mogu izgledati beznačajni, ali njihovo multiplikovanje sa brojem mašina najčešće daje značajne iznose. Na drugoj strani, fiksni troškovi proizvodnje mogu povećati ekonomiju trošenja, jer njihova degresija po jedinici proizvoda utiče direktno na sniženje prosečnih troškova i povećanje poslovnog dobitka po jedinici proizvoda, a samim tim i u ukupnom iznosu.

To ne znači da menadžment privrednog subjekta ne može uticati i na ekonomiju trošenja materijala i rada, ali taj uticaj je u ovoj oblasti daleko manji. Poznato je da materijal izrade određenog kvaliteta može se dobiti po određenoj ceni i da su troškovi direktnog rada u tesnoj zavisnosti od kretanja troškova života. Svakako se pretpostavlja da će menadžment privrednog subjekta nastojati da skuplje materijale zameni jeftinijim ili, pak, da smanje troškove rada po jedinici proizvoda, usavršavanjem organizacije i tehničko-tehnoloških postupaka.

Plan opštih varijabilnih troškova proizvodnje postavlja se tako što se njihova masa prvo utvrdi za određeni vremenski period. Do ove mase dolazi se na taj način što se predvidi potrebna količina utroška opšte varijabilnog karaktera za planski period (goriva i maziva, pogonske energije, proizvodne usluge, održavanje opreme i sl.) množe se predviđenim cenama pojedinih elemenata utroška. Ovoj sumi dodaje se suma opštih troškova subjekta ili njegovih opštih troškova sa mesta troškova, gde se nalaze vrednosni izrazi otpisa alata i troškovi materijala i opreme za higijensko-tehničku zaštitu utvrdjenih na osnovu iskustva za privredni subjekat kao celinu ili određena mesta troškova. Ovako dobijena suma deli se sa brojem izvedenih jedinica mere za ukupan obim aktivnosti privrednog subjekta. Tako dobijen iznos troškova množi se sa brojem jedinica (časova) potrebnih za proizvodnju planiranog obima proizvodnje svakog proizvoda iz asortimana. Deljenjem ove sume troškova sa planiranim obimom proizvodnje dobijaju se opšte varijabilni troškovi po jedinici proizvoda. Utvrdjena masa opšte varijabilnih troškova za plansku godinu neposredno se uključuje u planiranje poslovnog rezultata. Dinamika ovih troškova po manjim vremenskim segmentima od godine zavisi od dinamike planiranja proizvodnje.

Nasuprot opšte varijabilnim troškovima proizvodnje, opšte fiksni troškovi proizvodnje se planiraju na osnovu iskustva, jer je teško a negde i nemoguće razdvojiti utroške i cene. Predviđanje mase ovih troškova može se vršiti za ukupnu proizvodnju, ali je delotvornost planiranja veća ako se ono vrši po proizvodnim mestima troškova. Tako dobijena masa opšte fiksnih troškova za ukupnu proizvodnju deli se sa obimom aktivnosti privrednog subjekta izraženim u izvedenim jedinicama mere, dok se njihova masa za proizvodna mesta deli sa obimom aktivnosti svakog konkretnog mesta. Kada

se tako dobijeni iznos troškova po izvedenoj jedinici (času) pomnoži sa brojem tih jedinica, a potrebnih za proizvodnju planiranog obima proizvodnje pojedinih proizvoda dobija se suma fiksnih troškova po svakom proizvodu iz asortimana. Deljenjem tih troškova sa planiranim obimom pojedinih vrsta proizvoda dobijaju se planski opšti fikсни troškovi po jedinici proizvoda. Visina ovih troškova na godišnjem nivou direktno se uključuje u plan poslovnog rezultata, a njihova dinamika po kraćim vremenskim periodima vrši se jednostavnim računskim putem.

Konzistentno iznetom, opšti troškovi proizvodnje se u cilju delotvornijeg planiranja rasčlanjaju se na fiksnu i varijabilnu komponentu, pa se onda primenjuju relevantni postupci predviđanja za jednu, odnosno drugu grupu troškova.

Primenom navedene metodologije plan opštih troškova proizvodnje za ukupnu budžetiranu proizvodnju po polugodištima i ukupno za godinu izveden iz mase za godinu dana deljen po proizvodima zavisno od broja časova potrebnih za njihovu proizvodnju, i dinamiziran po polugodištima prema obimu budžetiranih proizvoda ima sledeć elemente i iznose :

Tabela 9 Plan opštih troškova proizvodnje u dinarima

Elementi	Polugodište		Ukupno
	I	II	
A) Opšte varijabilni troškovi	2,375,000	2,200,000	4,575,000
1. Indirektan materijal	320,000	300,000	620,000
2. Pogonska energija	1,175,000	1,150,000	2,325,000
3. Grejanje i osvetljenje	680,000	550,000	1,230,000
4. Popravke i održavanje	200,000	200,000	400,000
B) Opšte fikсни troškovi	1,040,000	1,240,000	2,280,000
1. Troškovi rada režije	500.000	500.000	1,000,000
2. Amortizacija	400.000	500.000	900,000
3. Osiguranje	100,000	100,000	200.000
4. Zakupnina	50,000	50,000	100,000
5. Održavanje	50,000	50,000	100,000
6. Grejanje i osvetljenje	30,000	30,000	60,000
7. Doprinosi i članarine	10,000	10,000	20,000
Svega (A+ B)	3,415,000	3,440,000	6,855,000

U planu se jasno uočavaju vrste i grupe troškova koje su planirane kao opšte varijabilni troškovi, a koje kao opšte fikсни troškovi. Dinamika opšte

varijabilnih troškova izvršena je tako što je uzeta ukupna masa za godinu dana od 4,575,000 dinara, pa je ona podeljena sa ukupnim brojem časova od 19,716 radnih časova i tako dobijen iznos opšte varijabilnih troškova po času rada od 232,05 dinara. Kada se ova vrednost pomnoži sa brojem časova rada po pojedinim proizvodima iz asortimana dobijaju se opšte varijabilni troškovi po proizvodima u sledećim iznosima (male razlike se javljaju zbog zaokruženja):

- opšte varijabilni troškovi za proizvod „a“ (232,05 d. x 8,624 r. časova)	2,000,000 d.,
- opšte varijabilni troškovi za proizvod „b“ (232,05 d. x 7,758 r. časova)	1.800,000 d. i
- opšte varijabilni troškovi za proizvod „c“ (232,05 d. x 3,334 časova)	775,000 d.

Sume opštih varijabilnih troškova proizvodnje po datim proizvodima podeljene sa planiranim obimom proizvodnje za godinu dana, daju opšte varijabilne troškove po jedinici proizvoda „a“, „b“ i „c“. Opšte varijabilni troškovi po jedinici ovih proizvoda iznose:

- proizvod „a“ (2,000,000 dinara : 2 000 komada)	1,000 dinara,
- proizvod „b“ (1800,000 dinara : 900 komada)	2,000 dinara i
- proizvod „c“ (775,000 dinara : 1 550 komada)	500 dinara.

Dinamika opšte varijabilnih troškova po polugodištima izvršena je tako što su opšte varijabilni troškovi po jedinici svakog proizvoda pomnoženi sa odgovarajućim budžetom proizvodnje za određeno polugodište. Potpuno isti rezultati se dobijaju kada se opšte varijabilni troškovi po času rada pomnože sa dinamiziranim fondom časova rada po svakom polugodištu. Tako se do iznosa opšte varijabilnih troškova za prvo polugodište došlo na sledeći način (razlike u iznosima su posledica zaokruženja):

- opšte varijabilni troškovi za proizvod „a“ (1000 komada x 1,000 d. / 4,310 časova x 232,05 d.)	1000,000d.,
- opšte varijabilni troškovi za proizvod „b“ (500 kom x 2,000 din / 4,310 časova x 232,05 d.)	1,000,000 d.,
- opšte varijabilni troškovi za proizvod „c“ (750 kom x 500 din / 1.616 časova x 232,05 d.)	375,000 d.,
Svega opšte varijabilnih troškova proizvodnje:	2,375,000 d.

Opšte varijabilni troškovi proizvodnje sa pojedinim vrstama dinamizirani su po pojedinim polugodištima na potpuno identičan način kao i ukupni opšte varijabilni troškovi. Neznatna odstupanja u svim navedenim vrednostima javljaju se zbog zaokruživanja odredjenih iznosa pri obračunu.

Planirani opšte fiksni troškovi proizvodnje ne zavise od obima proizvodnje pa je njihova dinamika po polugodištima rezultat jednostavnog deljenja godišnjeg iznosa.

4.3. Plan neproizvodnih troškova

Troškove neproizvodnog funkcionalnog područja čine troškovi marketinga u užem smislu, troškovi opšteg upravljanja i administracije i troškovi istraživanja i razvoja.

Plan troškova marketinga u užem smislu zahteva diferencirani pristup troškova prodaje i troškovima ostalih funkcionalnih područja marketinga u užem smislu, odnosno troškovima istraživanja i obrade tržišta i troškovima fizičke distribucije.

Troškovi prodaje planiraju se neposredno na osnovu plana prodaje, bar u onom delu koji se odnosi na varijabilne troškove prodaje. Njihova planirana visina, naime, direktno zavisi od obima i strukture same prodaje. Planiranje prodaje nema uticaja na visinu fiksnih troškova prodaje pošto su oni uslovljeni prodajnom pripravnosću i vremenskom dimenzijom budžetiranja.

Postoji različit računovodstveni pristup i tretman pojedinih troškova marketinga u užem smislu, pa usled toga različit je pristup prema troškovima pribavljanja porudžbina od pristupa prema troškova izvršenja porudžbina. Učinjene aktivnosti i troškovi pribavljanja porudžbina nastaju radi postizanja odredjenog obima prodaje po utvrđenim cenama, a ne radi same konkretne prodaje. Ovi troškovi su diskrecionog karaktera i obično se predviđaju za period od godine dana. Samim tim oni se planiraju na periodičnoj osnovi, a ne po jedinici prodaje. Nasuprot ovim, troškovi izvršenja porudžbina nastaju kao posledica prodajne pripravnosti organizacionih delova prodaje za obavljanje prodaje, kao i obavljanje konkretnih poslova isporuke proizvoda, kao što su pripremanje, pakovanje, otprema, fakturisanje, regulisanje kreditnih odnosa sa kupcima, naplata potraživanja od kupaca i dr. Ovi troškovi, najčešće, podležu kontroli i zato zahtevaju odgovarajući način planiranja. Postupak njihovog planiranja je dosta složen a stepen složenosti zavisi od veličine privrednog subjekta, razudjenosti oblika prodaje i ciljeva koji se postavljaju u pogledu postavljanja mera efikasnosti pojednih segmenata prodaje. Ceo postupak planiranja troškova izvršenja porudžbina može se sprovesti kroz nekoliko logički povezanih iteracija i to:

- prvo, vrši se izbor područja odgovornosti, odnosno uži organizacioni delovi u okviru širokog funkcionalnog područja prodaje. Uži organizacioni delovi mogu biti prema mestima prodaje, kanalima prodaje, značajnijim proizvodima ili grupama proizvoda, značajnijim kupcima ili grupama kupaca, tržišnim teritorijama i raznim segmentima tržišta;
- drugo, vrši se izbor jedinice mere učinka za pojedine odabrane aspekte prodaje, gde se najčešće koristi obim prodaje pojedinih proizvoda ili, pak, neka izvedena jedinica mere učinka;
- treće, vrši se podvajanje troškova prodajnog funkcionalnog područja na fiksnu i varijabilnu komponentu;
- četvrto, planiraju se varijabilni (direktni) troškovi po jedinici prodaje i jedinici mere učinka odabranog aspekta prodaje, da bi se na osnovu plana prodaje izvršilo planiranje ukupnih varijabilnih (direktnih) troškova prodaje vezanih za izvršenje porudžbina. Opšte varijabilni troškovi prodaje planiraju se najčešće za neki odabrani aspekt prodaje;
- peto, vrši se planiranje fiksnih troškova prodaje, polazeći od njihove podele na direktne i indirektno fiksne troškove prodaje u odnosu na odabrani aspekt prodaje. Na taj način, moguće je dobrim delom izdvojiti one fiksne troškove određenog aspekta prodaje, koji se kasnije mogu direktno vezati za određeni proizvod koji je predmet prodaje ili, pak, neki drugi analitički aspekt rentabilnosti. Kada se dobiju ukupni fiksni troškovi, direktnog ili indirektnog karaktera u odnosu na odabrani aspekt prodaje, oni se podele sa obimom učinaka odabranog aspekta prodaje i dobijaju se kvote fiksnih troškova po jedinici učinaka;
- šesto, izradjuje se preliminarni plan troškova prodaje i uklapa sa ostalim parcijalnim planovima, gde se testira putem analize prelomne tačke.

Polazeći od planiranog obima prodaje proizvoda „a“, „b“ i „c“ i koristeći prethodno opisani postupak, plan troškova prodaje ima strukturu troškova prodaje prikazanu u Tabeli 10, strukturu planiranih varijabilnih i fiksnih troškova u vidu rekapitulacije prikazane u Tabeli 11 i potom dat je godišnji i prosečni iznos troškova prodaje u Tabeli 12, što ima sledeći izgled:

Tabela 10

Plan troškova prodaje

u dinarima.

Elementi	Proizvod „a“		Proizvod „b“		Proizvod „c“		Ukupno
	I	II	I	II	I	II	
A) Troškovi pribavljanja porudžbina	100.000	100.000	70,000	60,000	85,000	90,000	505,000
I. Varijabilni	60,000	60,000	40,000	30,000	50,000	55,000	295,000
1. Provizije posrednika	60,000	60,000	40,000	30,000	50,000	55,000	295,000
II. Fiksni	40.000	40.000	30.000	30.000	35,000	35,000	210,000
1. Troškovi propagande	25.000	25.000	20.000	20.000	20.000	20.000	130,000
2. Troškovi reprezentacije	10.000	10.000	5.000	5.000	8.000	8.000	46,000
3. Ostali fiksni troškovi	5.000	5,000	5,000	5,000	7,000	7,000	34,000
B) Troškovi izvršenja porudžbina	545,000	545,000	390,000	350,000	460,000	485,000	2,775,000
I. Varijabilni	420,000	420,000	300,000	260,000	345,000	370,000	2,115,000
1. Troškovi materijala	90,000	90,000	60,000	50,000	70,000	75,000	435,000
2. Troškovi transporta	140,000	140,000	105,000	90,000	120,000	135,000	730,000
3. Troškovi rada	190,000	190,000	135,000	120,000	155,000	160,000	950,000
II. Fiksni	125,000	125,000	90,000	90,000	115,000	115,000	660,000
1. Troškovi materijala	30.000	30.000	25.000	25.000	30,000	30,000	170,000
2. Troškovi amortizacije	20.000	20.000	15.000	15.000	25,000	25,000	120,000
3. Troškovi osiguranja	15.000	15.000	10.000	10.000	15,000	15,000	80,000
4. Troškovi rada	50.000	50.000	35,000	35,000	40.000	40.000	250,000
5. Ostali troškovi	10,000	10,000	5,000	5,000	5,000	5,000	40,000
C) Ukupni planirani troškovi prodaje	645,000	645,000	460,000	410,000	545,000	575,000	3,280,000

Tabela 11

Rekapitulacija planiranih troškova prodaje

u dinarima

Elementi	Proizvod „a“		Proizvod „b“		Proizvod „c“		Ukupno
	I	II	I	II	I	II	
I) Varijabilni (A1+B1)	480,000	480,000	340,000	290,000	395,000	425,000	2,410,000
II) Fiksni (A2+B2)	165,000	165,000	120,000	120,000	150,000	150,000	870,000
III) Ukupno troškovi prodaje	645,000	645,000	460,000	410,000	545,000	575,000	3,280,000

Tabela 12

Planirani godišnji iznos troškova prodaje

u dinarima

Troškovi	Proizvodi	Proizvod „a“	Proizvod „b“	Proizvod „c“	Ukupno
I) Varijabilni		960,000	630,000	820,000	2,410,000
II) Fiksni		330,000	240,000	300,000	870,000
III) Ukupni troškovi prodaje		1,290,000	870,000	1,120,000	3,280,000
1. Planirani obim prodaje proizvoda		2000	900	1550	4550
2. Varijabilni troškovi po jedinici		480,00	700,00	529,03	529,67
3. Fiksni troškovi po jedinici		165,00	266,67	193,55	191,21
4. Ukupni troškovi po jedinici		645,00	966,67	722,58	720,88

U datom planu troškova prodaje prikazani su oni troškovi koji se najčešće mogu planirati kao varijabilni, kao i oni koji se planiraju na periodičnoj osnovi. Potom, izvršena je alokacija fiksnih troškova na proizvode i to je uradjeno na osnovu procenjenog obima prodaje pojedinih proizvoda. U planu pošlo se od pretpostavke da svaki proizvod ima svoje zasebno prodajno mesto. Dinamiku troškova prodaje po polugodištima diktirao je planirani obim prodaje proizvoda „a“, „b“ i „c“.

4.4. Plan opštih troškova upravljanja i administracije

Zadatak ovog plana je da izvrši projekciju troškova vezanih za opšte upravljanje i administraciju. Ovde se kao što je poznato pojavljuju troškovi pretežno fiksnog karaktera. Osnovna karakteristika im je da su veoma malo uslovljeni tekućom poslovnom aktivnošću, ali da se u dugom roku mogu menjati zavisno od obima proizvodnje i prodaje. Oni su, dakle, nezavisni od stepena korišćenja kapaciteta tekućeg perioda i najčešće ih uslovljavaju ranije donete odluke. Iz tih razloga najčešće se planiraju na godišnjem nivou i to na osnovu iskustva privrednog subjekta, odnosno na osnovu troškova opšteg upravljanja i administracije nastale u ranijim periodima.

Ovako utvrđeni opšti troškovi upravljanja i administracije se prihvataju kao prosek perioda, ili opšti troškovi poslednje poslovne godine, s tim što je dozvoljena korekcija zbog eventualnih promena cena pojedinih elemenata i faktora koji se troše u ovom funkcionalnom području. Formalno kvantitativni izraz ovog plana imao bi slične vrste troškova kao i plan troškova prodaje, pa ga iz tih razloga nećemo posebno iskazivati. Pretpostavimo da je planirani godišnji iznos ovih troškova 591,480 dinara i da se oni ravnomerno raspoređuju na polugodišta, a da u tim troškovima amortizacija iznosi po 49,290 dinara.

4.5. Plan troškova istraživanja i razvoja

Osnovni zadatak ovog plana je da iskaže projektovane troškove koji su vezani za istraživačko – razvojne projekte, koji mogu imati tri svojstva i to su :

- U prvoj grupu troškovi koji po pravilu i najčešće imaju fiksni karakter i njihovo planiranje je istovetno kao planiranje troškova opšteg upravljanja i administracije,

- Drugu grupu troškova istraživanja i razvoja su potpuno defenisani diskrecionim pravom određenog nivoa upravljanja i zati njihov iznos može biti prilagodjivan tokom planskog perioda, i

- Treću grupu ovih troškova nastaju kao posledica strateških odluka organa upravljanja i vezani su za predviđanje prodaje, pa njihovo planiranje nema podloge u prošlim periodima i istorijskim troškovima. Njihovu visinu predviđaju i procenjuje vrhovni menadžment privrednog subjekta.

Na osnovu svih navedenih karakteristika ovde je dovoljno pokazati da plan troškova funkcionalnog područja istraživanja i razvoja potreban, ali da treba biti krajnje fleksibilan u njegovoj kvantifikaciji i planirati je uz stalnu komunikaciju i saradnju sa upravom privrednog subjekta, vrhovnim menadžmentom i zaposlenima ovog funkcionalnog područja. Zato je ovde dovoljno ukazati na plan troškova ovog funkcionalnog područja, ali ga ne sačinjavamo jer njegova konkretizacija opterećuje proces planiranja poslovnog rezultata.

4.6. Plan prosečnih ukupnih i varijabilnih troškova poslovanja

Informaciona osnova za alokaciju planiranih troškova na proizvode nalazi se u obračunu troškova, koji kao što je poznato, može koristiti sistem obračuna po stvarnim, sistem obračuna po standardnim i sistem obračuna po varijabilnim troškovima.

Kada su u pitanju troškovi direktnog rada, direktnog materijala, posebni pojedinačni troškovi proizvodnje i posebni pojedinačni troškovi prodaje oni se neposredno dovode u vezu sa njihovim nosiocima. Problem vezivanja za odgovarajući uzročnik, odnosno nosioce nastaje kod opštih troškova poslovanja. Njihovo vezivanje za konkretne proizvedene ili prodane proizvode pretpostavlja utvrđivanje prosečnih opštih troškova po nekoj izvedenoj jedinici mere učinka, odnosno planiranje proizvodnje, odnosno prodaje. Prosečni opšti troškovi po toj izvedenoj jedinici su osnova za njihovo vezivanje za konkretne proizvode i to srazmerno broju izvedenih jedinica potrebnih za njihovu proizvodnju, odnosno prodaju, kako je to napred objašnjeno. Ako pretpostavimo da kao izvedenu jedinicu za izražavanje obima proizvodnje u ovom slučaju koristi se čas rada i da je za planiranu proizvodnju navedena tri proizvoda potrebno ukupno 19,716 časova rada godišnje gde se prosečni opšti troškovi po jednom času mogu utvrditi na sledeći način:

Tabela 13 Troškovi proizvodnje po času rada u dinarima

Troškovi	Prosek po času rada
a) Varijabilni troškovi proizvodnje	4,575,000 d : 19,716 č.r. = 232,05 d.
b) Fiksni troškovi proizvodnje	2,280,000 d. : 19,716 č.r. = 115,62 d.
c) Ukupni opšti troškovi proizvodnje	6,855,000 d. : 19,716 č.r. = 347,67 d.

Imajući u vidu da je normirano vreme za planirani obim proizvodnje proizvoda „a“ 8.624 radna časa, proizvoda „b“ 7.758 radnih časova i proizvoda „c“ 3.334 časova rada, vezivanje opšte varijabilnih troškova i opšte fiksnih troškova proizvodnje kao i predkalkulacija prosečnih troškova po proizvodima imala bi sledeći kvantitativni izgled:

Tabela 14 Predkalkulacija prosečnih ukupnih i varijabilnih troškova poslovanja u dinarima.

Elementi	Proizvodi			Ukupno
	„a“	„b“	„c“	
1. Troškovi direktnog materijala	648,000	1,044,000	2,460,000	4,152,000
2. Troškovi direktnog rada	2,000,000	1,800,000	775,000	4,575,000
3. Ukupni direktni troškovi (1+2)	2,648,000	2,844,000	3,235,000	8,727,000
4. Opšte varijab.troš.proizvodnje	2,000,000	1,800,000	775,000	4,575,000
5. Ukupni varijabilni troškovi (3+4)	4,648,000	4,644,000	4,010,000	13,302,000
6. Opšte fiksni troškovi	997,299	897,151	385,550	2,280,000
7. Ukupni troškovi (5+6)	5,645,299	5,541,151	4,395,550	15,582,000
8. Planirani obim proizvodnje	2,000	900	1.550	4.550
9. Proizvodna puna cena koštanja (7:8)	2,822.65	6,156.83	2,835.84	3,424.61
10. Proizvodna varijabilna cena koštanja (5:8)	2,324	5,160	2,587	2,923.52
11. Varijabilni troškovi marketinga	960,000	630,000	820,000	2,410,000
12. Fiksni troškovi marketinga	330,000	240,000	300,000	870,000
13. Troškovi opšteg uprav. i admini.	280,280	252,135	108,355	640,770
14.Ukupni troškovi posl.7+11+12+13	7,215,579	6,563,286	5,623,905	19,402,770
15. Planirani obim prodaje	2.000	900	1.550	4.550
16. Varijabilni troškovi marketinga po jedinici proizvoda (11:15)	480,00	700,00	529,03	529,67
17. Fiksni troškovi marketinga po jedinici proizvoda (12:15)	165,00	266,67	193,55	191,21
18. Troškovi opšteg upravljanja i administracije po jedinici (13:15)	140.14	280.15	69.89	140.83
19. Puna, komercijalna cena koštanja po jedinici proizvoda (14:15)	3,607.79	7,295.54	3,628.32	4,264.34
20. Puna varijabilna cena koštanja po jedin. proizvoda 10+16 ili 5+11/15	2,804,00	5,860	3,116,03	3,462.19
21. Neto prodajna cena	4,000	7,500	4,500	5,333.34
22. Marginalni dobitak po jedinici proizvoda (21-22)	1,196	1,640	1,383.97	1,871.15
23. Poslovni dobitak po jedinici proizvoda (21-19)	392,21	204.46	871.68	1,069

Prethodna tabela čini bazu podataka preuzetih i preuređenih iz niza planova, počev od plana prodaje pa sve do ovog momenta i sačinjavanja plana prosečnih varijabilnih troškova i ukupnih troškova za subjekat kao celinu. Ovako sastavljena predkalkulacija prosečnih varijabilnih i ukupnih troškova ima funkciju kontrolne i operativne baze podataka u postupku daljeg planiranja. U ovom postupku proveravaju se različite planske varijante cena poput: proizvodna puna cena koštanja, proizvodna varijabilna cena koštanja, puna komercijalna cena koštanja, puna varijabilna cena koštanja i neto prodajna cena po jedinici proizvoda.

4.6. Sastavljanje poslovnog plana

Planiranje poslovnog rezultata ili poslovnog plana ili sačinjavanje biznis plana je redovan i potpun sistem planiranja koji pokriva sva funkcionalna područja privrednog subjekta sa njihovim poslovnim aktivnostima i planovima. Svi planovi funkcionalnih područja obezbeđuju elemente neophodne za planiranje na nivou subjekta kao poslovne celine. Posloni plan ili plan poslovanja je rezultat čitavog niza parcijalnih planova koji proizilaze iz plana prodaje. Parcijalni planovi ili poslovni planovi funkcionalnih područja moraju biti medjusobno usaglašeni kako bi rezultirali maksimalnim rezultatom za određenu poslovnu godinu, ili više planskih godina ako se sačinjava srednjoročni planira, to je najčešće budući period od dve do pet poslovnih godina, a preko pet poslovnih godina predstavlja dugoročno planiranje sa dugoročnim planom. Plan poslovnog rezultata ili budžet poslovnog rezultata ima karakter orjentaconog ili spontanog plana i podleže testiranju prihvatljivosti analizom prelomne tačke, odnosno analizom uticajnih faktora u cilju iznalaženja njihovog najpovoljnijeg efekta na poslovni rezultat, odnosno postupak korekcije do mogućeg rezultata poslovanja. Cilj planiranja po definiciji je maksimiranje finansijskog rezultata ili neto dobitka privrednog subjekta uz ostvarenje dobrog finansijskog položaja.

Polazeći od pretpostavke da su parcijalni poslovni planovi medjusobno usaglašeni, znači poslovni plan je prošao korekciju jer je kontrolisan primenom analize prelomne tačke, racio analize i drugi postupci ispitivanja finansijske moći subjekta. Poslovni planiranje počinje sa sastavljanjem spontane varijante poslovnog plana ili orjentacionog poslovnog plana koji ima sledeći izgled:

Tabela 15

Poslovni plan

u dinarima

Elementi	Polugodišta		Ukupno
	I	II	
A) Neto prihodi od prodaje	10,780,000	10,185,000	20,965,000
B) Troškovi prodatih proizvoda	7,818,000	7,764,000	15,582,000
1. Cena koštanja početnih zaliha	425,000	425,000	425,000
2. Troškovi proizvodnje	7,818,000	7,764,000	15,582,000
2.1. Troškovi direktnog materijala	2,028,000	2,124,000	4,152,000
2.2. Troškovi direktnog rada	2,375,000	2,200,000	4,575,000
2.3. Opšte varijabilni troškovi proizvodnje	2,375,000	2,200,000	4,575,000
2.4. Opšte fiksni troškovi proiz.	1,040,000	1,240,000	2,280,000
3. Ukupni troškovi proizvodnje	8,243,000	8,189,000	16,007,000
4. Cena koštanja krajnjih zaliha	425,000	425,000	425,000
C) Bruto dobitak (A -B)	2,962,000	2,421,000	5,383,000
D) Troškovi perioda (1+2)	1,970,385	1,950,385	3,920,770
1. Troškovi prodaje	1,650,000	1,630,000	3,280,000
2. Troškovi opšte uprave i admini.	320.385	320,385	640,770
E)Ukupni poslovni rashod(B+D)	9,788,385	9,714,385	19,502,770
F) Poslovni rezultat (A-E)	991,615	470,615	1,462,230

Plan poslovanja formira centralne kategorije za planiranje i troškova prodatih proizvoda koji se sastoje iz sume planiranih troškova proizvodnje, tu su planirani troškovi direktnog materijala i rada, opšti varijabilni i fiksni troškovi proizvodnje, i vrednost početnih i krajnjih zaliha računata po ceni koštanja. Na nivou privrednog subjekta kao celine planira se bruto dobitak i formira se pozicija troškovi perioda (troškovi prodaje sa opštim troškovima upravljanja i administracije). Sada se mogu projektovati ukupni planirani poslovni rashod kao suma troškova perioda i troškova prodati proizvoda. Ova planska veličina mora biti u celosti pokrivena sa neto prihodima od prodaje, preostala razlika predstavlja pozitivan poslovni rezultat. Ovo je cilj sačinjavanja poslovnog plana, utvrđivanje poslovnog dobitka privrednog subjekta.

4.7. Plan novčanih tokova

Pozitivni poslovni tokovi – prihodi, osnov su nastanka primanja novca u toku poslovne godine. Ostala primanja novca nastaju izvan direktne poslovne aktivnosti, najčešće iz aktivnosti finansiranja. Negativni poslovni tokovi – rashodi osnov su nastanka odliva novca. Ostali uzroci odliva novca u toku poslovne godine posledica su ranijih poslovnih odluka ili odluka u toku poslovne godine povezanih sa finansiranjem privrednog subjekta. U okviru poslovnih tokova je planiranje toka gotovine, odnosno polazi se od sastavljanja Plana toka gotovine

Plan novčanih tokova ili gotovinski tok je vrlo značajan instrument upravljanja privrednim subjektom. Forma i sadržaj ovog plana nije standardizovan i može se prikazivati na različite načine. Polazeći od statičkih podataka iz dva projektovana sukcesivna bilansa stanja, korigovanog bilansa uspeha ili, pak, od konkretnih operativnih priliva i odliva gotovine tokom planskog perioda nastaju različite forme prikazivanja primanja i izdavanja gotovine u datom trenutku. Međutim, efikasno planiranje i kontrola tokova gotovine zahtevaju uvažavanje dinamike poslovnih tokova. Plan tokova gotovine ili tok gotovine predstavlja jedan od opštih planova privrednog subjekta, a izvodi se najvećim delom iz pojedinačnih planova koji sačinjavaju poslovni plan određenog vremenskog perioda. Plan priliva i odliva gotovine izradjen na ovaj način ukazuje na moguću prihvatljivost poslovnog plana sa gledišta finansiranja poslovnih aktivnosti privrednog subjekta za određeni planski period. Osnov ovakvog stava potiče od toga da poslovni planovi prodaje, proizvodnje, zaliha, nabavke, čine okosnicu računovodstvenog planiranja u privrednom subjektu, a poslovni tokovi i aktivnosti su glavni uzročnici kako primanja tako i izdavanja gotovine.

4.8.1. Plan priliva gotovine

Prihodi čine osnov ostvarivanja najvećih priliva gotovine po osnovu obavljanja tekuće aktivnosti. Često, poslovna praksa ukazuje na to da se dinamika prihoda i primanja gotovine po osnovu priliva gotovine najčešće ne poklapaju. Retki su privredni subjekti koji njihove proizvode prodaju za gotovo, i tada se kod njih prihodi poklapaju sa primanjima, odnosno prilivom novca. Zato je najčešći slučaj u praksi da se vrši prodaja proizvoda na kredit, kada je prihod kao pozitivan poslovni tok registrovan u momentu prodaje proizvoda, ali priliv novca po tom osnovu nastaje kasnije na određeni budući dan. Znači da kao pozitivan novčani tok nastaje kasnije tokom planskog perioda. Postoje i slučajevi u praksi kada primanja gotovine nastaju pre

nastanka samog akta prodaje. Osnovnu determinantu primanja gotovine predstavljaju poslovni prihodi, to je iz operativne delatnosti subjekta, ali postoje i drugi izvori primanja gotovine.

4.8.2. Plan naplate potraživanja kao osnov plana priliva gotovine

Vremenski razmak između nastanka pozitivnog poslovnog i pozitivnog novčanog toka zavisi od efikasnosti upravljanja kupcima. Ona zavisi od definisane kreditne politike, u smislu postavljenih kreditnih standarda radi definisanja rizika koji privredni subjekat prihvata prilikom kreditiranja kupaca. Zatim, od postavljenih kreditnih uslova u smislu određivanja visine kasa skonta, dužine diskontnog i kreditnog perioda. Najzad i od efikasnosti politike naplate potraživanja od kupaca u smislu definisanja napora i postupaka pri nastojanju da se potraživanja naplate u roku njihovog dospeća.

Uvažavajući iskustva privrednih subjekata iz prakse i kroz postavku hipotetičkog subjekta u pogledu naplate potraživanja pretpostavlja se da je ostvaren zadovoljavajući nivo efikasnosti upravljanja kupcima. Ovo se vidi već kroz činjenicu da je ono već kod izrade plana neto prihoda od prodaje uvažilo uobičajenu praksu vraćanja određenog broja proizvoda i zahteva kupaca za dodatnim popustima. Takođe, se zna da se deo prihoda nikada ne naplati što je uvaženo pri planiranju i planu neto prihoda od prodaje, i predpostavlja se da deo planiranog iznosa potraživanja od kupaca ostvari će se kroz prodaju na kredit.

Iskustvo privrednih subjekata zasnovano je na stavovima da je dinamika naplate potraživanja od kupaca rezultat dobro definisane kreditne politike, zadovoljavajućih kreditnih uslova i maksimalno moguće efikasnosti naplate, pa je za sledeću poslovnu godinu ne treba menjati. Iskustvo prodajne službe i menadžera prodaje je ovde od presudnog značaja.

Na osnovu analize prethodno ostvarenih dinamika naplate potraživanja od kupaca planira se dinamika naplate budućih potraživanja od kupaca subjekta prikazana kroz sledeće opcije budućih primanja u poslovnoj godini posmatrano kroz šestomesečne periode:

- da se 65 % od ukupno planiranog neto prihoda nastalog u jednom šestomesečnom periodu poslovne godine naplati u toku istog tog perioda uz gubitak 2 % kasa skonta,

- da se 10 % od ukupno planiranog neto prihoda nastalog u jednom šestomesečnom periodu poslovne godine naplati u toku istog perioda bez gubitka,

- da se 5 % od ukupno planiranog neto prihoda nastalog u jednom sestomesečnom periodu poslovne godine naplati u toku narednog setomesečnog perioda ali uz gubitak 2% kasa skonta,

- da se 10 % od ukupno planiranog neto prihoda nastalog u šestomesečnom periodu poslovne godine naplati u toku narednog šestomesečnog perioda bez ikakvih gubitaka i

- da se 10 % od ukupnog planiranog neto prihoda nastalog u jednom šestomesečnom periodu poslovne godine naplati u toku drugog narednog šestomesečnog perioda bez ikakvih gubitaka.

Polazeći od ovakve dinamike naplate potraživanja od kupaca, čiji saldo na početku planske godine iznosi 2,700.000 dinara, a čine ga deo ukupnih potraživanja drugog polugodišta, koja u konkretnom subjektu su 11.000.000 dinara i deo ukupnih potraživanja prvog polugodišta prethodne godine koja iznose 10.000.000 dinara, plan naplate potraživanja imao bi sledeći tok:

Tabela 16 Plan naplate potraživanja u dinarima.

Elementi	Polugodišta		Ukupno
	I	II	
1. Početni saldo kupaca	2,700,000	2,706,000	2,700,000
2. Neto prihodi od prodaje	10,780,000	10,185,000	20,965,000
3. Ukupna potraživanja (1+2)	13,480,000	12,891,000	23,665,000
4. Naplata prihoda (4.1.+4.2.+4.3.)	10,274,000	10,291,760	21,040,746
4.1. Tekuće polugodište	8,135,000	8,213,540	16,348,540
- 65 % neto prihoda manje 2% kasa skonta	7,057,000	7,195,040	14,792,040
- 10 % neto prihoda bez gubitka	1,078,000	1,018,500	2,096,500
4.2. Prvo prethodno polugodišta	1,639,000	1,528,220	3,167,220
- 5 % neto prihoda manje 2 % kasa skonta	539,000	528,220	1,067,220
- 10 % neto prihoda bez gubitka	1,100,000	1,000,000	2,100,000
4.3. Drugo prethodno polugodište	500,000	550,000	1,050,000
- 10 % neto prihoda bez gubitka	500,000	550,000	1,050,000
5. Kasa skonto	25,014	23,240	48,254
6. Smanjenje potraživanja (4+5)	10,774,000	10,315,000	21,089,000
7. Konačan saldo kupaca (3-6)	2,706,000	2,576,000	2,576,000

Ovde treba objasniti od kojih iznosa se polazi, os čega su sačinjene. Znači da plan naplate potraživanja zahteva objašnjenja prilikom njegovog

sastavljanja. Polazi se od početnog salda kupaca prvog šestomesečja je 2,700,000 dinara i čine ga sledeće vrednosti nenaplaćenih potraživanja od kupaca:

- 20 % nenaplaćenih potraživanja iz drugog šestomesečnog perioda prethodne godine ($20\% \times 11.000.000$) to je 2.200.000 dinara i
- 5 % nenaplaćenih potraživanja iz prvog polugodišta prethodne godine ($5\% \times 10.000.000$) što čini 500,000 dinara.

Saldo kupaca na kraju prvog i na početku drugog šestomesečja od 2,706,000 dinara sastoji se od:

- 20 % potraživanja iz prvog šestomesečja planske godine ($20\% \times 10.780.000$) i ono iznosi 2,156,000 dinara, i
- 5 % potraživanja iz drugog šestomesečja prethodne godine ($5\% \times 11.000.000$), a to je iznos od 550,000 dinara.

Saldo kupaca na kraju drugog šestomesečja i na kraju planske godine od 2,576,000 dinara i sačinjeno je od:

- 20 % potraživanja iz drugog šestomesečja planske godine ($20\% \times 10.185.000$) i iznosi 2,037,000 dinara i
- 5 % potraživanja iz prvog šestomesečja planske godine ($5\% \times 10.780.000$) i iznosi 539,000 dinara.

Prihodi prvog prethodnog šestomesečja (drugog polugodišta prethodne godine) naplaćeni u prvom polugodištu planske godine od 1,639,000 dinara i sastoji se od:

- 5 % potraživanja iz drugog šestomesečja umanjenog za 2 % kasa skonta ($5\% \times 11.000.000 \text{ din.} \times 0,98$) iznose 539,000 dinara,
- 10 % potraživanja iz drugog polugodišta ($10\% \times 11.000.000$) u iznosu od 1,100,000 dinara

Prihodi drugog prethodnog šestomesečnog perioda (prvog polugodišta prethodne godine) naplaćeni u prvom polugodištu planske godine iznose 500,000 dinara. ($5\% \times 10.000.000$ dinara).

Iznos planiranog kasa skonta za prvo šestomesečni planski period godine od 25,014 dinara, a sastoji se od:

- 2 % od 65 % naplaćenih prihoda prvog šestomesečnog perioda planske godine ($2\% \times 65\% \times 10.870.000$) što je iznos od 14,014 dinara i

- 2 % od 5 % naplaćenih prihoda prvog šestomesečnog perioda prethodne godine (2 % x 5 % x 11.000.000) što predstavlja 11,000 dinara

Planirani elementi naplate potraživanja za plansku godinu izvode se sumiranjem vrednosti po elementima plana za polugodišta izuzev početnog i krajnjeg salda kupaca.

4.8.3. Ostali izvori plana primanja gotovine

Primanja novca po osnovu naplate potraživanja nisu jedini novčani prilivi. Naime, u svakom privrednom subjektu postoje i druga primanja koja nastaju uz redovnu poslovnu aktivnost, kao što su:

- prijem avansa od kupaca,
- kratkoročna i dugoročna zaduživanja,
- unovčavanje dugoročnih i kratkoročnih plasmana,
- emitovanje akcija,
- primanja po osnovu kamata na plasmane i sl.

U vezi s tim, pretpostavimo da privredni subjekt ima kratkoročnih potraživanja iz ranijih perioda u iznosu od 400.000 din, a njihovo unovčavanje se očekuje u toku prvog polugodišta u iznosu od 100.000 din, a u toku drugog polugodišta u iznosu od 260.000 din. Kratkoročni plasmani su osnov za ostvarenje priliva novca po osnovu kamate, čiji se priliv očekuje tokom prvog i drugog polugodišta u iznosu po 15.000 dinara. Pod pretpostavkom da drugih priliva novca u posmatranim planskim periodima nema, zbirni plan primanja gotovine mogao bi imati sledeći izgled:

Tabela 17 Zbirni plan primanja gotovine u dinarima

Elementi	Polugodište		Ukupno
	I	II	
1. Naplata potraživanja	10,274,000	10,291,760	20,565,746
2. Unovčeni plasmani	100.000	260.000	360,000
3. Naplata kamate	15.000	15.000	30,000
4. Ukupna primanja (1+2+3)	10,389,000	10,566,760	20,955,760

Ovaj plan primanja gotovine odnosi se na ona primanja koja su rezultat planiranih redovnih poslovnih aktivnosti za poslovnu godinu i onih aktivnosti iz ranijih godina čiji će se efekti osećati tokom planske poslovne godine.

Drugim rečima, on ne obuhvata primanja koja će nastati tokom planske godine po osnovu novih eventualnih kratkoročnih i dugoročnih zaduženja i kamata po tom osnovu. To je sasvim logično, jer se dodatne potrebe za gotovinom u toku planske godine procenjuju na osnovu planiranih primanja i izdavanja novca, a njihov nesklad sa minimalnim saldonom uravnotežava bilo novim zaduženjima bilo novim plasmanima.

4.9. Plan izdavanja gotovine

Plan izdavanja gotovine ili budžet izdavanja gotovine sastoji se od izdavanja novca po osnovu obavljanja redovne poslovne aktivnosti, to se naziva primanja i izdavanja novca iz operativne aktivnosti subjekta. Prianja i izdavanja novca nastaju i po drugim osnovama izvan redovne poslovne aktivnosti, to je iz investicione i finansijske aktivnosti, ovde je prezentirano kao plan izdavanja i primanja iz ostalih aktivnosti privrednog subjekta.

4.9.1. Plan izdavanja novca po osnovu obavljanja redovne poslovne aktivnosti

Plan izdavanja novca sastavlja se, kako je već naglašeno, na osnovu pojedinačnih planova troškova, jer oni predstavljaju osnovu izdavanja novca. Ovim izdavanjima treba dodati još planirana izdavanja novca na ime poreza na dobitak i eventualnih izdavanja po osnovu planirane isplate dividendi ili učešća u dobitku, jer su ona povezana sa redovnom poslovnom aktivnošću.

Planirana izdavanja novca se vremenski najčešće ne poklapaju sa nastankom troškova ili nabavkom određenih faktora poslovanja. Neka izdavanja, naime, prethode troškovima. Takav je slučaj najčešće sa izdavanjima za reklamu, osiguranje, zakupninu i sl. Isto tako, izdavanja gotovine po osnovu nabavke materijala, izvršenog rada i sličnih troškova obično nastaju posle čina nabavke, odnosno momenta trošenja.

Značajan iznos izdavanja novca u svakom proizvodnom privrednom subjektu nastaje po osnovu plaćanja obaveza prema dobavljačima za nabavljeni materijal. Plaćanje obaveza prema dobavljačima nije jednostavna aktivnost, analogno upravljanju kupcima i plaćanje obaveza zahteva uvažavanje određenih pravila. Postoji, naime, mogućnost korišćenja kasa skonta koje odobravaju dobavljači za određene uslove plaćanja. Dobavljači sa svoje strane postavljaju određene uslove kreditiranja, ali isto tako imaju i svoju sopstvenu politiku naplate koja uslovljava politiku plaćanja obaveza prema dobavljačima. Predpostavimo da politika naplate, odnosno politika

plaćanja obaveza postavljeni su neki od uslova postupka isplate. Ovde postoje uslovi iz kojih se formiraju sledeći kriterijumi, pa kod kreditni uslova tj. da se 70 % obaveza plati u diskontnom periodu, odnosno periodu u kome se mogu iskoristiti kasa skonta, uz 2 % kasa skonta, da se 10-15 % obaveza plaća bez korišćenja kasa skonta, kao i da se obaveze starije od 6 meseci u celini plaćaju. Ovako postavljeni uslovi formiraju tok plaćanja obaveza prema dobavljačima i u konkretnom slučaju on ima sledeći izgled:

Tabela18 Plan plaćanja obaveza prema dobavljačima u dinarima

Elementi	Polugodišta		Ukupno
	I	II	
1. Saldo dobavljača na početku	1.000.000	1.053.000	1.500.000
2. Nove obaveze	5.100.000	5.030.000	10.130.000
3. Ukupne obaveze (1+2)	6.100.000	6.083.000	11.630.000
4. Isplaćene obaveze (4.1.+4.2.)	5,040,000	5,238,000	10,278,000
4.1. Tekućeg perioda	4,040,000	4,185,000	8,225,000
- 70 %obaveza uz 2%kasa skonta	3,563,000	3,521,000	7,084,000
- Iznos obaveza bez kasa skonta	477,000	664,000	1,231,000
4.2. Prethodnog perioda	1.000.000	1.053.000	1.500.000
5. Kasa skonto	7000	7000	14,000
6. Ukupno smanjenje obaveza (4+5)	5,047,000	5,245,000	5,292,000
7. Saldo dobavljača na kraju (3-6)	1.053.000	830,000	830,000

Izdavanja gotovine po osnovu poreza na dobitak iznosi po 200.000 din. za svako polugodište, uz plan da se ostvaruje dobitak i formira poreska. U toku buduće poslovne godine subjekat je uz sve pretpostavke planirao smanjenje obaveza prema dobavljačima.

4.9.2. Ostala izdavanja gotovine

U privrednom subjektu nastaju razna izdavanja gotovine koja ne proizilaze direktno iz redovne poslovne aktivnosti ali su sa njom usko povezana. Takva izdavanja povezana su sa:

- kapitalnim ulaganjima,
- kratkoročnim i dugoročnim plasmanima,
- otplatom kratkoročnih i dugoročnih kredita,
- avansiranjem nabavke materijala,
- plaćanjem kamata na dugoročne i kratkoročne kredite,

- izdavanja po osnovu pokriva gubitka povezanih pravni subjekata.

Pod pretpostavkom da konkretan privredni subjekat planira nabavku laboratoriske opreme u iznosu od 1.000.000 dinara, tokom prvog polugodišta, i da u tom iznosu u istom periodu nastaje izdavanje gotovine. Potom, postoji potreba za izdavanjima gotovine po osnovu otplate kratkoročnih i dugoročnih kredita. Planira se otplata u iznosu od 500.000 dinara dugoročnih i 200.000 dinara kratkoročnih kredita u prvom polugodištu, i u iznosu od 300.000 kratkoročnih kredita u drugom polugodištu planske godine. Evidentna su i ranija kreditna zaduženja, ona zahtevaju izdavanja novca po osnovu kamate i planirano je na bazi takvih zaduženja kamata u ukupnom iznosu 50.000 dinara za prvo i 100.000 dinara za drugo polugodište planske godine. Kada su pripremljeni potrebni elenti za obračun plan izdavanja gotovine ima sledeći numerički izraz:

Tabela 19 Plan izdavanja gotovine u dinarima.

Elementi	Polugodište		Ukupno
	I	II	
1. Nabavka materijala	2,028,000	2,124,000	4,152,000
2. Troškovi direktnog rada	2,375,000	2,200,000	4,575,000
3. Opšti troškovi proizvodnje	1,040,000	1,240,000	2,280,000
4. Troškovi prodaje	1,650,000	1,630,000	3,280,000
5. Trošk. opšteg uprav. i administr.	340.385	300,385	640,770
6. Nabavka opreme	1.000.000	-	1.000.000
7. Otplate kredita	700.000	300.000	1.000.000
8. Kamate na kredite	50.000	100.000	150.000
9. Porez na rezultat	200.000	200.000	400.000
10. Ukupna izdavanja	9,383,385	8,094,385	17,477,770

U planu se pretpostavilo da se izdavanja gotovine po svim osnovama poklapaju sa troškovima izuzev po osnovu amortizacije poslovnih objekata i opreme proizvodnog funkcionalnog područja, funkcionalnog područja prodaje i opšte uprave i administracije. Ovakve i slične planske pretpostavke dobijaju se na osnovu analize podataka o učinjenim zaduženjima prethodnih poslovnih perioda, Iz ugovora o učinjenim zaduženjima potiču uslovima po kojima se obavezujemo da u roku i ugovorenom iznosu vrati se dug.

Planirana izdavanja za nabavku materijala u oba polugodišta nešto su veća u odnosu na planirane troškove direktnog materijala, jer privredni subjekat planira da intenzivira politiku izmirenja obaveza, a to se već manifestovalo kroz plan plaćanja obaveza prema dobavljačima.

4.9.3. Plan tokova gotovine

Planirana novčana primanja i izdavanja uklapaju se u plan toka gotovine. Razlika između primljene i izdate gotovine predstavlja visinu salda gotovine na kraju svakog meseca, kvartala, polugodišta i godine. Efikasno upravljanje gotovinom zahteva postojanje minimalnog salda gotovine u svakom trenutku, subjekat mora uvek da ima višak gotovine proistekle iz odnosa primanja i izdavanja. Visina raspoložive gotovine mora biti racionalna sa gledišta upotrebe novčanih sredstava. Iznos minimalnog salda gotovine svaki privredni subjekat postavlja na relaciji troškova držanja gotovine u vidu oportunitetnih troškova, troškova nedostatka gotovine u vidu propuštenih kasa skonta i troškova transakcija sa gotovinom u vidu administrativnih i manipulativnih troškova i provizije koji nastaju prilikom pribavljanja gotovine, odnosno njenog transfera u depozite i hartije od vrednosti i obrnuto. Analiza podataka prošlih poslovnih perioda prati ostvareni tok gotovine, a planovi budućeg poslovanja ukazuju koji je to iznos minimalne gotovine, tj. pomažu da se za taj period projektuje minimalno potrebna gotovina subjekta. Tako utvrđen iznos predstavlja orijentaciono potreban iznos gotovine ili minimalno potrebnu gotovinu ili minimalno raspoloživu gotovinu. U primeru subjekat projektuje minimalno potreban saldo gotovine od 200.000 dinara.

Plan novčanih primanja i izdavanja i potrebnog minimalnog salda gotovine u planu tokova gotovine ima sledeći izgled:

Tabela 20 Plan tokova gotovine u dinarima

Elementi	Polugodište		Ukupno
	I	II	
1. Početni saldo gotovine	200.000	830,000	200.000
2. Planirana primanja	10,389,000	10,566,760	20,955,760
3. Planirana izdavanja	9,383,385	8,094,385	17,477,770
4. Višak primanja	1,005,615	2,472,375	3,477,990
5. Višak izdavanja	-	-	-
6. Bankarski krediti	-	-	-
7. Kratkoročni plasmani	-	550.000	550.000
8. Dugoročni plasmani	-	1.300.000	1.300.000
9. Otplata kredita	-	150.000	150.000
10. Kamata na plasmane	-	-	-
11. Kamata na kredite	-	-	-
12. Konačan saldo gotovine	850,500	200.000	200.000

Iz plana tokova gotovine uočava se da u prvom polugodištu postoji višak primanja iznad izdavanja gotovine, kao i u drugoj polovini planske godine. Ako pretpostavimo da je u planu nastupila obrnuta situacija i projekcijom dobio višak izdavanja. Tada, da bi se održao minimalni saldo gotovine potrebno je predvideti novi priliv gotovine. On se može ostvariti unovčavanjem kratkoročnih plasmana pre roka, što povlači smanjenje planiranih primanja po osnovu kamate na plasmane. Nasuprot ovoj situaciji privredni subjekat se najčešće opredeljuje za nova kratkoročna kreditna zaduženja ukoliko im to postojeća finansijska struktura dozvoljava. Preduzeća mogu imati i druga opredeljenja i to za promenom planirane politike izmiranja obaveza, ali moraju voditi računa, da u normalnim uslovima privredjivanja to je skup izvor finansiranja. U posmatranom hipotetičkom primeru privredni subjekt je radi održavanja minimalnog salda gotovine može se odlučiti na novo zaduženje, podizanje kratkoročnog kredita od banke u iznosu viška izdavanja, gde jedan deo odmah otplaćuje a drugi krajem ugovornog roka. Ovo zaduženje zahteva izdvajanja novca po osnovu kamate koja prispeva za povratak zajedno sa drugim delom kratkoročnog duga.

Kada privredni subjekat ostvaruje višak primanja iznad minimalno potrebnog salda gotovine, tada subjekt predvidja, planira da ulaže u vidu kratkoročnih plasmana ili u vidu dugoročnih plasmana. Zatim, može da planira da jedan deo viška gotovine upotrebi za otplatu skupih postojećih kratkoročnog kredita, poput primera u prethodnoj tabeli.

4.10. Plan rezultata iz finansiranja i raspodele rezultata

Na osnovu predviđenih finansijskih transakcija treba očekivati nastanak finansijskih rashoda i prihoda koji zajedno sa planiranim poslovnim rezultatom kompletiraju planirani bilans uspeha privrednog subjekta. Finansijski prihodi nastaju po osnovu finansijskih učešća u drugim privrednim subjektima, kamata na finansijske plasmane bilo dugoročne bilo kratkoročne, iskorišćenih kasa skonta od dobavljača i sl. Finansijski rashodi nastaju po osnovu gubitka na finansijska učešća u druga preduzeća, pokrića gubitka drugih poslovnih jedinica, kamata na dugoročna i kratkoročna kreditna zaduženja, odobrenih kasa skonta kupcima i sl.

Planirani finansijski prihodi u konkretnom privrednom subjektu nastaju samo po osnovu kamate na kratkoročne plasmane izvršene u prethodnoj poslovnoj godini, i to u iznosu od po 10.000 dinara po polugodištu, i planirana iskorišćenja kasa skonta i to 7,000 dinara i u prvom i 7,000 dinara u drugom polugodištu, i ti stavovi čine planirane finansijske prihode.

Planirani finansijski rashodi nastaju u nekoliko uobičajenih aktivnosti privrednog subjekta u okruženju. To je slučaj po osnovu kamata na dugoročna i kratkoročna kreditna zaduženja iz ranijih godina, iz prethodne i tekuće tj. planske godine. Jedan deo finansijskih rashoda potiče iz odobrenog kasa skonta i drugih datih kondicija i popusta koja se odobravaju kupcima i sl.

Subjekti mogu da predvide zadržavanje ukupnog neto dobitka u poslovanju, a mogu doneti i odluku o njegovoj raspodeli na dividende i participaciju u dobitku, a to utiče na formiranje obaveza po tom osnovu i za toliko se umanjuje akumulirani dobitak.

Plan rezultata iz finansiranja mogao bi imati sledeći formalni izgled:

Tabela 21 Plan rezultata iz finansiranja u dinarima.

Elementi	Polugodište		Ukupno
	I	II	
1. Finansijski prihodi	35,000	35,000	70,000
1.1. Finan. učešća u druga pred.	-	-	-
1.2. Prihodi od kamata	28.000	28.000	46.000
1.3. Prihodi od odobrenih kasa skonta	7,000	7,000	14,000
2. Finansijski rashodi	75,014	123,240	178,254
2.1. Gubici po osn. finansi. učeš.	-	-	-
2.2. Pokrića gubitaka drug. posl. jedinica	-	-	-
2.3. Rashodi na ime kamata	50.000	100.000	150.000
2.4. Rashodi po osnovu iskor. kasa skonta	25,014	23,240	48,254
3. Rezultat finansiranja (1-2)	(50,014)	(88,240)	(138,254)

Plan rezultata finansiranja uobičajeno ima negativan rezultat, odnosno gubitak iz finansiranja, a potiče iz razlike viših planiranih finansijskih rashoda od planiranih finansijskih prihoda privrednog subjekta. Ovakav rezultat iz finansiranja je prihvatljiv za privredne subjekte jer njima nije osnov sticanje rezultata iz oblasti finansiranja, već redovne delatnosti oblasti, grane, grupe kojoj i pripadaju. Ovo ne znači da ne treba racionalno upravljati ovim sektorom poslovanja i tražiti najbolja rešenja sa gledišta upotrebe i zaduživanja, ali nije zadatak privrednog subjekta da se bavi plasiranjem novca i kapitala i da po tom osnovu ostvaruje rezultat poslovanja.

Primer planiranog rezultata iz finansiranja je negativan na kraju oba polugodišta planske godine.

Tabela 22 Plan dobitka za oporezivanje

u dinarima.

Elementi	Polugodište		Ukupno
	I	II	
1. Poslovni rezultat	991,615	470,615	1,462,230
2. Rezultat iz finansiranja	(50,014)	(88,240)	(138,254)
3. Oporezivi rezultat	941,601	382,375	1,323,976
4. Porez na rezultat	188,321	76,475	264,796
5. Neto dobitak	753,280	305,900	1.059,180

Imajući u vidu da svi finansijski prihodi ne moraju značiti i priliv novca u istom iznosu u toku perioda nastanka, a da isto tako, ni svi finansijski rashodi ne moraju značiti i odliv novca u istom periodu nastanka, potrebno je u cilju projekcije bilansa stanja sačiniti parcijalne planove po osnovama sticanja finansijskih prihoda i rashoda.

Primer plana obaveza po osnovu kamate je neohodna osnova za ostale parcijalne planove, i u ovom hipotetičkom primeru on ima sledeći izgled:

Tabela 23 Plan obaveza po osnovu kamate

u dinarima

Elementi	30. VI	31. XII
1. Početno stanje obaveza po osnovu kamate	-	-
2. Planirani rashodi na ime kamate	50,000	100,000
3. Ukupne obaveze po osnovu kamate	50,000	100,000
4. Isplate po osnovu kamate	50,000	100,000
5. Konačno stanje obaveza po osnovu kamate	-	-

U plan su unete samo one kamate koje su planirane i prepostavka je da se one i u celostu isplaćuju, i konačno stanje obaveza po osnovu kamate na kraju planske poslovne godine je nula.

4.11. Planski bilans stanja

Planiranje obezbeđuje projektovanje planskog bilans stanja i predstavlja očekivano finansijsko stanje u koje menadžmenti uprava treba da dovede privredni subjekat na kraju određenog perioda planiranja. Vrednosti bilansnih pozicija u ovom računu potiču ili se neposredno izvode iz opštih, pojedinačnih i parcijalnih planova privrednog subjekta. Podaci u projektovanom bilansu stanja izvode se iz plana nabavke i zaliha materijala,

plana proizvodnje i zaliha učinaka, plana kapitalnih ulaganja, kao i iz planiranih tokova gotovine. Odredjene projektovane vrednosti u bilansu stanja dobijaju se i iz parcijalnih planova, kao što su: plan plasmana i unovčavanja, plan kreditnih zaduženja i otplata, plan poreskih obaveza i izdataka, plan stanja i otpisa osnovnih sredstava, plan akumuliranog dobitka i drugih parcijalnih planova u subjektu privređivanja.

Plan plasmana i unovčavanja. Poznato je da plasmani mogu imati dugoročni i kratkoročni karakter, plasmani do godine dana su kratkoročni i preko godine dana dugoročni. Dugoročni plasmani predstavljaju novčana ulaganja u poslovne poduhvate izvan privrednog subjekta na period duži od godinu dana. U dugoročne plasmane spadaju: učešća, ostale dugoročne hartije od vrednosti i dugoročni zajmovi.

Učešća su pravno regulisani ulozi kapitala koji služe dugoročnom poslovanju i kod kojih postoji namera za učešće u kapitalu, odnosno ne postoji namera njihove prodaje.

Ostale dugoročne hartije od vrednosti su vrednosni papiri namenjeni dugoročnom poslovanju, ali bez namere da se učestvuje u poslonim aktivnostima u drugim privrednim subjektima. To su hartije od vrednosti sa fiksnim ukamaćenjem (obligacije, hipotekarne obaveze i državni i drugi javni zajmovi), kao i hartije od vrednosti sa zahtevom za učešće u ostvarenom dobitku (akcije).

Dugoročni zajmovi nastaju na osnovu ugovorenih dugoročnih pozajmica novca uz odredjenu finansijsku naknadu, odnosno kamatu, višak finansijskih sredstava plasira subjekat u druge privredne subjekte ili zainteresovane.

Kratkoročni plasmani predstavljaju novčana ulaganja u poslovne poduhvate na period kraći od godinu dana. Tu spadaju kratkoročni zajmovi i ulaganja u hartije od vrednosti. Kratkoročni zajmovi su pozajmice koje preduzeće daje na kratak rok uz naknadu, odnosno kamatu, znači da ono raspolaže sa viškom finansijskih sredstava koje ne angažuje za sopstvene potrebe već plasira u druge subjekte.

Kratkoročne hartije od vrednosti dospevaju za naplatu u periodu kraćem od godinu dana. Vlasniku donose prinos u obliku kamate i spadaju u likvidna sredstva. Kratkoročne hartije od vrednosti mogu biti državne (blagajnički zapisi, kratkoročne hartije od vrednosti državnih agencija i državne obveznice) i nedržavne (certifikati o depozitu, komercijalni papiri i ugovori o otkupu hartija od vrednosti).

Planirana stanja kratkoročnih plasmana u konkretnom slučaju izvedena su iz pojedinačnih planova primanja i izdavanja gotovine. Tako, okvirni izgled plana kratkoročnih plasmana i unovčavanja je sledeći:

Tabela 24 Plan kratkoročnih plasmana i unovčavanja u dinarima.

Elementi	30. VI	31. XII
1. Stanje plasmana na početku polugodišta	400.000	300.000
2. Novi plasmani tokom polugodišta	-	550.000
3. Ukupni plasmani na kraju polugodišta (1+2)	400.000	850.000
4. Unovčeni plasmani tokom polugodišta	100.000	300.000
5. Stanje plasmana na kraju polugodišta (3-4)	300.000	550.000

Dugoročni plasmani se planiraju u sličnom okviru kao i kratkoročni, s tim što je naplata galanice i kamate ili naknade korišćena ovog izvora finansijski prihod. U hipotetičkom primeru dugoročni plasmani pojavljuju se u planskoj godini i to u drugoj polovini. Formalni i kvantitativni izraz ovog plana sličan je prethodnom, ali ovde se radi samo o jednom iznosu koji je preuzet iz globalnog plana gotovine, pa plan dugoročnih plasmana ovde nije prikazan.

Plan stanja i otpisa osnovnih sredstava. Planirana stanja osnovnih sredstava moraju biti iskazana po nabavnoj, otpisanoj i sadašnjoj vrednosti. Polazište planiranja su iznosi iz bilansa stanja sa početka planske godine, odnosno, stanja iz završnog računa prethodne poslovne godine je početno stanje za planski period, godinu. Pri planiranju moraju se uvažavati nove nabavke izvršene u toku planske godine, obračunata amortizacija na postojeća osnovna sredstva, kao i na osnovna sredstva nabavljena tokom planske godine. Tokom planske godine može doći do otudjenja i rashodovanja osnovnih sredstava, pa i te promene treba uzeti prilikom planiranja stanja i promena na osnovnim sredstvima. Sve promene na osnovnim sredstvima koje se planiraju dešavati ili odigrati u bilo kom periodu poslovne planske godine se kvantificiraju i evidentiraju.

Imajući u vidu polazne elemente plana osnovnih sredstava, godišnji obračun amortizacije na ta sredstva, novo nabavljenu vrednost laboratorijske opreme od 1.000.000 din. i obračunatu amortizaciju na ovu opremu samo za dugo polugodište planske godine po stopi od 20 % odnosno u iznosu od 200.000 din, kao i da nema otudjenja i rashodovanja osnovnih sredstava sadržina ovog plana bila bi sledeća:

Tabela 24

Plan stanja i otpisa osnovnih sredstava u dinarima.

Elementi	30/VI	31/XII
1. Osnovna sredstva na počet. polugod. (n.vred.)	3.000.000	4.000.000
2. Nove nabavke osnovnih sredstava	1.000.000	-
3. Ukupna nabav. vrednost osn. sred. (1+2)	4.000.000	4.000.000
4. Otpisana vrednost na početku polugodišta	1.000.000	1,455,000
5. Troškovi amortizacije za polugodište	455.000	455.000
6. Ukupn. otpl. vrednost na kraju pol. (4+5)	1.455,000	1,910,000
7. Otudje. i rashodovana osnovna sredstva toko polugodišta (nabavna vrednost)	-	-
8. Otpisana vrednost otudjenih i rashodovanih osnovnih sredstava	-	-
9. Ukupna smanjenja osnovna sredstava tokom polugodišta (6+8)	1.455,000	1,910,000
10. Osnovna sredstva na kraju polugodišta (nab.vrednost) (3-7)	4,000,000	4,000,000
11. Ukupna sadašnja vrednost osnovna sredstava na kraju polugodišta (10-9)	2,545,000	2,090,000

Troškovi amortizacije odnose se na proizvodno funkcionalno područje u iznosu od 1.000.000 dinara, to je po 500.000 dinara po svakom polugodištu, 100.000 dinara na opšte upravljanje i administraciju i to ponovo planirano po 320.385 dinara po svakom polugodištu i 3,280,000 dinara na prodajno funkcionalno područje, 1,630,000 dinara po svakom polugodištu.

Plan poreskih obaveza i izdataka. Planirane ostale obaveze mogu se pojaviti zbog neisplaćenog poreza na dobitak, neslaganja planiranih troškova sa izdavanjima novca po tom osnovu, kada su troškovi veći od izdavanja, tzv. pasivna vremenska razgraničenja.

U konkretnom slučaju planirani iznos ostalih obaveza izveden je iz odnosa planiranih izdavanja gotovine po osnovu poreza na rezultat, preuzetih iz planiranog izdavanja gotovine i planiranih obaveza na ime poreza na rezultat preuzetih iz plana dobitka za oporezivanje i njegove raspodele. Postavljanje formalnog plana sa elementima za privredni subjekat koji raspolaže sa sledećim planiranim poreskim obavezama izgleda ovako:

Tabela 25

Plan poreskih obaveza

u dinarima.

Elementi	30. VI	31. XII
1. Poreske obaveze na poč. Polugodišta	-	188,321
2. Planirani porez na dobit za polugodište	188,321	76,475
3. Ukupne poreske obaveze na kraju polu. (1+2)	188.321	264,796
4. Plaćene poreske obaveze tokom polugodišta	-	164,796
5. Poreske obaveze na kraju polugodišta (3-4)	188,321	100,000

Plan poreskih obaveza sastoji se od obaveza koje nastaju prema stavu zakonom propisani obaveza, samo ih kvantificirati i izmiriti.

Plan kreditnih zaduženja i otplata. Plan kreditnih zaduženja izvodi se iz plana amortizacije dugoročnih i kratkoročnih kredita. Za potrebe ovog plana iz plana amortizacije kredita preuzima se iznos koji se odnosi na otplate, dok se deo koji se odnosi na kamate unosi u plan rezultata finansiranja. Kod planiranja kreditnih zaduženja uzima se stanje kredita na početku godine, kao i potrebe za kreditnim zaduženjima u toku planske godine. Visina kamate za pojedina kreditna zaduženja utiče i na visinu otplate kada se plan amortizacije kredita pravi po sistemu jednakih anuiteta (otplata uvećanja za kamatu).

U konkretnom slučaju za sačinjavanje plana kreditnih zaduženja nismo sačinjavali plan amortizacije kredita, već smo otplatu kredita i kamatu po polugodištima pretpostavili i to kako za postojeće kredite tako i za kredite nastale u toku planske godine. Iznosi otplata i novih kreditnih zaduženja preuzeti su iz plana izdavanja gotovine za kredite iz ranijih godina, a iz globalnog plana gotovine za kredite nastale u toku planske godine.

Projekcija plana kratkoročnih zaduženja sa elementima u konkretnom slučaju, koji su vezani za iznos kratkoročnih kredita na početku planske godine od 1.200.000 din, zatim, iznos otplate kratkoročnog kredita iz prethodne godine od 200.000 din. predviđenu za prvo polugodišta planske godine i iznos otplate kratkoročnog kredita iz prethodne godine od 300.000 dinara predviđenu za drugo polugodište planske godine, te i iznos otplate novog kreditnog zaduženja nastalog u prvom polugodištu planske godine u iznosu od 300.000 din. u iznosu od 150.000 din. predviđen za drugo polugodište planske godine izgleda ovako:

Tabel 26

Plan kratkoročnih kredita i otplata u dinarima.

Elementi	30/VI	31/XII
1. Kratkoročni kredit na početku polugodišta	1.200.000	1.300.000
2. Nova kratkoročna zaduženja tokom polugod.	300.000	-
3. Ukupna kratko. zaduženja na kraju pol. (1+2)	1.500.000	1.300.000
4. Otplate kredita iz ranijih perioda	200.000	300.000
5. Otplate novih kredita tokom polugodišta	-	150.000
6. Ukupne otplate tokom polugodišta	200.000	450.000
7. Kratkoročni kredit na kraju polugod. (3-6)	1.300.000	850.000

Plan dugoročnih kredita i otplata može imati sličan formalni izraz. Međutim, mi ga ovde nećemo posebno prikazati, jer se predviđa samo jedna otplata u iznosu od 500.000 din. i to tokom prvog polugodišta planske godine .

Plan osnovnog kapitala i akumuliranog dobitka. Sopstveni kapital sastoji se iz osnovnog i promenljivog dela. Planirane promene na osnovnom delu sopstvenog kapitala mogu biti prouzrokovane novom emisijom akcija, povlačenjem uloga vlasnika kapitala, izdavanjem besplatnih akcija, pokrićem gubitka, poništavanjem sopstvenih akcija i sl.

Promenljivi deo sopstvenog kapitala sastoji se iz akumuliranog dobitka, rezervi i emisione premije. Ovaj deo sopstvenog kapitala nastaje iz poslovanja i menja se sa obavljanjem te aktivnosti.

Imajući u vidu konkretni privredni subjekat on početku planske godine imalo osnovni kapital u iznosu od 3.500.000 dinara, koji nije uvećavan tokom planske godine, i akumulirani dobitak od 330.250 dinara, uvećan za iznose ukupnih neto dobitaka po polugodištima, jer nije bilo raspodele dividendi ni participacije u dobitku i plan osnovnog kapitala i akumuliranog dobitka izgleda ovako:

Tabela 27 Plan osnovnog kapitala i akumuliranog dobitka u dinarima.

Elementi	30. VI	31. XII
1. Osnovni kapital na početku polugodišta	3.500.000	3.500.000
2. Povećanja osnovnog kapitala tokom polugod.	-	-
3. Ukupan planirani osnovni kapital (1+2)	3.500.000	3.500.000
4. Smanjenje osnovnog kapitala tokom polugo.	-	-
5. Osnovni kapital na kraju polugodišta (3-4)	3.500.000	3.500.000
1. Akumulirani dobitak na početku polugodišta	330.250	636,150
2. Neto dobitak iz poslovanja za polugodište	305,900	1,059,180
3. Akumulirani dobitak na kraju polugo. (1+2)	636,150	1,695,330

Projekcija planskog bilans stanja. Rezultate poslovnog i finansijskog planiranja predstavljaju bilans uspeha, bilans stanja i bilans novčanih tokova privrednog subjekta kao celine ili nekog organizacionog dela tog subjekta za koji je moguće planirati i sašinjavati ove finansijske izveštaje. Bilans stanja predstavlja očekivano finansijsko stanje u koje menadžment sa upravom, ustvari oni kao upravljački tim treba da dovede privredni subjekat na kraju određenog perioda planiranja. To je sumarni izveštaj koji se dobija na bazi podataka iz pojedinačnih i opštih planova. Podaci u planiranom bilansu stanja izvode se iz plana nabavke i zaliha materijala, plana proizvodnje i zaliha učinaka, plana kapitalnih ulaganja, kao i iz planiranja gotovine. Planirani bilansa stanja ima sledeći oblik:

Tabela 28 Planski bilans stanja u dinarima.

Elementi	1. I	30. VI	31. XII
1. Gotovina	850,000	200.000	200.000
2. Kratkoročni plasmani	400.000	300.000	550.000
3. Kupci	2.700.000	2,576,000	2,576,000
4. Zalihe materijala	128.000	128.000	128.000
5. Zalihe učinaka	425,000	425,000	425,000
6. Ostala potraživanja	-	-	-
7. Obrtna sredstva	4.503,000	3,529,000	3,879,000
8. Osnovna sred. (nabavna vred.)	4.000.000	4,000,000	4,000,000
9. Ispravka vrednosti osnov. sred.	1.000.000	1.455,000	1,910,000
10. Osnovna sred. (sadašnja vred.)	3.000.000	2.545.000	2.190.000
11. Dugoročni plasmani	-	1,300,000	1.300.000
12. Stalna sredstva	3.000.000	3,845,000	3,490,000
Ukupna aktiva	7,503,000	7,374,000	7.369,000
1. Dobavljači	1.000.000	830,000	830,000
2. Ostale obaveze	-	245.904	309.911
3. Kratkoročni krediti	1.200.000	1.300.000	850.000
4. Kratkoročne obaveze	2.200.000	2.375,904	1.989.911
5. Dugoročni krediti	1,472,750	861,946	176,759
6. Ukupne obaveze	3,672,750	3,237,850	2,128,670
7. Sopstveni kapital (osnovni deo)	3.500.000	3.500.000	3.500.000
8. Akumulirani dobitak	330,250	636,150	1,695,330
9. Ukupan sopstveni kapital	3.830.250	4,136,150	5,195,330
Ukupna pasiva	7,503,000	6,512,054	7,490,000

Odredjene pozicije projektovanog bilansa stanja koje potiču iz već sastavljenih planova koji zahtevaju i podrazumevaju kratka obrazloženja u smislu ukazivanja na konkretan plan iz koga potiču. Planirane vrednosti potiču za:

- planiranu gotovinu planskog bilansa stanja preuzeta je iz Plana tokova gotovine, podaci iz Tabele 20,
 - planirana suma kratkoročnih plasmana potiče iz Plana kratkoročnih plasmana i unovčavanja, podaci Tabele 24,
 - planirana potraživanja od kupaca u bilansu stanja preuzeta su iz Plana naplate potraživanja, podaci Tabele 16,
 - planirana vrednost zaliha materijala u bilansu stanja preuzeta je iz plana nabavke i plana troškova direktnog materijala,
 - planirana vrednost zaliha učinaka utvrđena je kao proizvod planiranih količina pojedinih proizvoda na kraju polugodišta i njihovih proizvodnih cena koštanja, tako je utvrđena vrednost od 425,000 dinara
 - planirane vrednosti stanja i otpisa osnovnih sredstava, nabavna, ispravka i sadašnja vrednost osnovnih sredstava urađena na osnovu Plana i stanja otpisa osnovnih sredstava, Tabela 24,
 - dugoročni plasmani su utvrđeni prema podacima kojima iz bibućih aktivnosti subjekat raspolaže i suma je navedena kod planiranja kratkoročnih plasmana i njihovog unovčenja,
 - planirana suma obaveza prema dobavljačima potiče iz Plana plaćanja obaveza prema dobavljačima, podaci iz Tabele 18,
 - planirane vrednosti kratkoročnih kredita data je u Plan kratkoročnih kredita i otplata, podaci iz Tabele 26,
 - planirane vrednosti su samo navedene kod utvrđivanja ratkoročnih kredita, oni zahtevaju poseban prikaz,
 - prđena je promena sopstvenog kapitala i to kroz Plan osnovnog kapitala i akumuliranog dobitka, podaci iz Tabele 27 i
 - Planirana vrednost akumuliranih dobitaka projektovana je takođe u Plan osnovnog kapitala i akumuliranih dobitaka podaci Tabele 27, i
- svi navedeni projektovani planovi dali su podatke da bi dobio Planski bilans stanja prikazan u prethodnoj tabeli.

V Obračun troškova i učinaka

5.1. Obračun troškova

Obračun troškova i učinaka (pogonski obračun) je ne samo početni, već i glavni deo upravljačkog računovodstva. Reč je o računovodstvenom delu koji se razlikuje od finansijskog računovodstva (knjigovodstva sa bilansom) pre svega po tome:

- što je prevashodno interno orjentisan, tj. bavi se brojčanim obuhvatanjem procesa transformacije vrednosti (trošenja činilaca i stvaranja učinaka) u privrednom subjektu i bavu se izveštavanjem internih korisnika računovodstvenih informacija;

- predmet obračuna čine prevashodno robni odnosno vrednosni troškovi, a ne novčani tokovi koji su od prvorazrednog interesa za finansijsko računovodstvo;

- što je to analitički obračun, tj. na pogone, funkcije, mesta troškova i pojedine učinke i grupe učinaka usmeren obračun, a ne na celinu privrednog subjekta kao što je to slučaj s finansijskim računovodstvom;

- što se, za razliku od finansijskog računovodstva, ovde se radi o kratkoročnom, obično mesečnom obračunu troškova i učinaka.

Osnovni ciljevi obračuna troškova i učinaka su da obezbede:

- informacija o ceni koštanja učinaka za potrebe bilansiranja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, kao i osnovnih sredstava, alata i sl. proizvedenih u sopstvenoj režiji, od strane finansijskog knjigovodstva u skladu sa važećim računovodstvenim propisima i standardima;

- informacije kratkoročnog analitičkog obračuna rezultata privrednog subjekta za potrebe planiranja i kontrole troškova, prihoda i rezultata subjekta po organizacionim delovima, grupama proizvoda, proizvodima i sl;

- informacija za potrebe formulisanja politike cena i formiranja cena proizvoda i usluga privrednog subjekta i

- informacije za potrebe donošenja poslovnih odluka.

Pomenute informacione ciljeve može ispuniti samo jedan potpun obračun troškova i učinaka, dakle pogonski obračun koji sadrži sledeća područja obračuna troškovima i učinaka:

- obračun vrsta troškova;

- obračun mesta troškova;

- obračun nosilaca troškova i

- kratkoročni obračun rezultata.

Reč je o četiri područja šire shvaćenog pogonskog obračuna ili kao obračun troškova i učinaka.

Obračun troškova po vrstama. Ovaj obračun za privredni subjekat u celini obično je zajednički za finansijsko knjigovodstvo i pogonski obračun. Pri tom, ovaj poslednji ima slobodu da preuzete podatke o odredjenim vrstama troškova iz finansijskog knjigovodstva preuredjuje i dopunjuje u skladu sa svojim informacionim ciljevima odnosno zadacima. Reč je o zahtevu da se obračun troškova i učinaka bavi pravim ekonomskim troškovima, koji se ne moraju podudarati sa njihovim iznosima obračunatim po pravilima finansijskog knjigovodstva.

Obračun troškova po mestima i po nosiocima troškova. Ovaj obračun za razliku od prethodnog u isključivoj je nadležnosti pogonskog obračuna. U slučaju mesta troškova radi se o organizacionim delovima privrednog subjekta odnosno pojedinih funkcija ili dobitnih i investicionih centara u subjektu. Obračun troškova po mestima služi potrebama kalkulacije i potrebama planiranja i kontrole troškova. Obračun troškova po nosiocima uključuje jedinični obračun nosilaca, tj. kalkulaciju učinaka i vremenski (periodični) obračun nosilaca troškova, tj. zbirni obračun troškova po nosiocima za pogonsko-obračunski period. Periodični, tj. zbirni obračun nosilaca troškova podrazumeva:

- uključivanje početne nedovršene proizvodnje kao ishodišne vrednosti nosilaca troškova u njihovom periodičnom obračunu;

- vezivanje direktnih troškova odnosnog perioda za odgovarajuće nosioce troškova;

- posrednu (dakle preko mesta troškova) alokaciju opštih troškova na nosioce i odvajanje troškova koji se ne uključuju u vrednost zaliha (troškovi upravljanja i administracije, prodaje, istraživanja i razvoja, finansiranja i sl, koji se po pravilu tretiraju rashodima perioda u kome su nastali);

- završnu podelu ukupnih troškova nosilaca (zbira početne nedovršene proizvodnje i za nosioce vezanih odnosno na njih alociranih troškova proizvodnje u toku obračunskog perioda) na završenu i nezavršenu proizvodnju na kraju obračunskog perioda.

Kratkoročni analitički obračun rezultata, kao područje obračuna troškova i učinaka, nastoji da, koristeći podatke obračuna nosilaca troškova i svoje analitičke podatke o prihodima od prodaje proizvoda i usluga, obračuna rezultate organizacionih delova, grupa proizvoda, proizvoda i sl, odnosno njihove doprinose ukupnom poslovnom rezultatu preduzeća, i to na način da

njegove informacije što bolje posluže u svrhe planiranja i kontrole prihoda, rashoda i rezultata.

b) **Sistemi obračuna troškova.** Sistem obračuna troškova na kojima pogonski obračun privrednog subjekta može biti zasnovan, zavisi pre svega od zadovoljenja prethodno pomenutih informacionih ciljeva, odnosno zavisi i od namena obračuna troškova po mestima i nosiocima troškova i kratkoročnog analitičkog obračuna rezultata privrednog subjekta. Svaki sistem obračuna troškova predstavlja skup načela, metoda i postupaka obrade predmeta obračuna, tj. stvarnih troškova i ostvarenih učinaka s ciljem zadovoljenja pomenutih informacionih potreba.

Sistemi obračuna troškova mogu se razlikovati:

- po vremenskom kriterijumu i
- po kriterijumu sadržine cene koštanja učinaka.

Po vremenskom kriterijumu treba razlikovati sledeće sisteme:

- obračuna po stvarnim troškovima, kao sistem usmeren isključivo na prošle, tj. stvarno nastale troškove obračunskog perioda;
- obračuna po planskim troškovima, kao viši razvojni oblik obračuna po stvarnim troškovima zasnovan na korišćenju prosečnih prošlih troškova u nizu perioda za potrebe obračuna učinaka u tekućem obračunskom periodu;
- sistem obračuna po standardnim troškovima, što je koncept unapred utvrdjenih budućih troškova jedinice učinaka koji se koristi u svrhe obračuna učinaka u obračunskim periodima za koje standardi važe.

Po kriterijumu strukture ili sastava, odnosno sadržine cene koštanja učinaka razlikuju se sledeći sistemi:

- obračuna po punim troškovima (punoj ceni koštanja), tj. apsorpcioni sistemi obračuna troškova, po kojima se u cenu koštanja učinaka u fazi proizvodnje uključuju odgovarajući iznosi (stvarni, normalni ili standardni) svih troškova proizvodnje, a u rashode realizovanih proizvoda u fazi realizacije još i odgovarajući iznosi svih troškova uprave i prodaje;
- obračuna po delimičnim troškovima, koji u cenu koštanja učinaka u fazi proizvodnje uključuju pripadajuće iznose samo određenih, najčešće sa varijabilnih (proporcionalnih) troškova proizvodnje, a u rashode realizovanih proizvoda u fazi realizacije još i odgovarajuće iznose samo nekih, najčešće samo varijabilnih troškova uprave i prodaje;

Kombinovanjem i primenom oba kriterijuma dobija se ukupno šest sistema obračuna troškova ali u praksi se najčešće susreću sledeća tri sistema obračuna troškova:

- **sistem obračuna po stvarnim troškovima**, kao apsorpcioni sistem usmeren isključivo na prošle troškove (stvarne troškove obračunskog perioda);
- **sistem obračuna po standardnim troškovima**, kao apsorpcioni sistem koji za potrebe obračuna učinaka koristi unapred utvrdjene, dakle buduće pune troškove jedinice učinaka;
- **sistem obračuna po standardnim varijabilnim troškovima**, kao sistem obračuna po delimičnim troškovima koji za potrebe obračuna učinaka koristi unapred utvrdjene, dakle buduće varijabilne (proporcionalne) troškove jedinice učinaka.

Znači, predmet pogonskog obračuna po svakom od ovih sistema obračuna troškova predstavljaju stvarni troškovi i stvarni učinci. Razlika je u vrednovanju tih učinaka, odnosno u tome koji će troškovi i u kom svom delu biti uključeni u proizvodnu cenu koštanja učinaka, u rashode prodatih učinaka, odnosno proizvoda i usluga i u periodične rashode privrednog subjekta, a to je od posebnog značaja za informacionu vrednost podataka pogonskog obračuna.

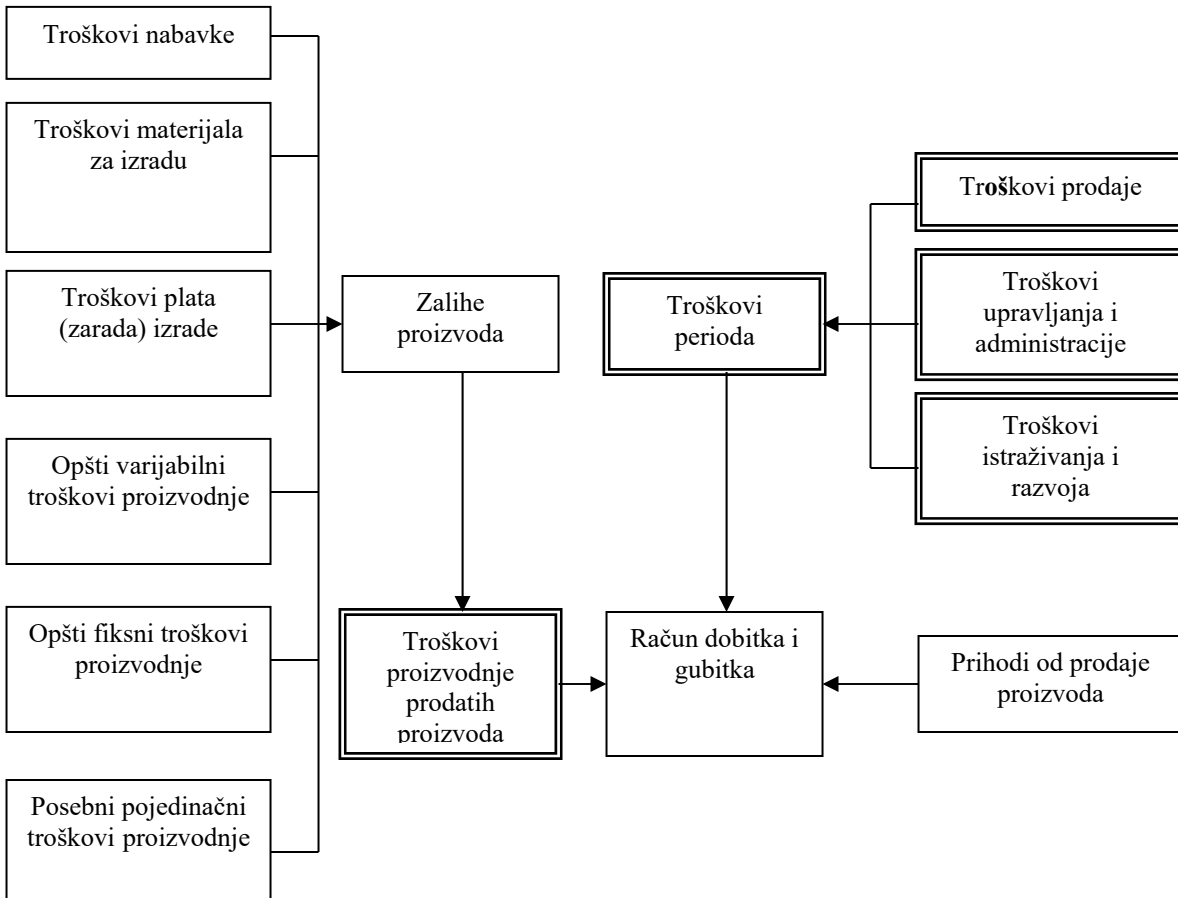
5.2. Osnove obračuna po stvarnim troškovima

Sušтина obračuna po stvarnim troškovima. Osnovno po čemu se obračun po stvarnim troškovima razlikuje od ostalih sistema obračuna troškova je pitanje glavnog cilja obračuna. „Glavni cilj obračuna po stvarnim troškovima je naknadna kalkulacija, ili kako je nazivamo kao kalkulacija stvarnih troškova porudžbina i proizvoda pogona. U središtu obračuna po stvarnim troškovima nalazi se pitanje: Koliko stvarnih troškova otpada na pojedinu porudžbinu i jedinicu proizvoda.

Saglasno principu potpunog prenosa troškova, biće sve vrste troškova, bilo direktno kao pojedinačni troškovi ili indirektno kao opšti troškovi, dobijeni na mestu troškova, za svaki obračunski period zaračunati nosiocima troškova. U obračunu po stvarnim troškovima ne pojavljuju se nikakva odstupanja u troškovima, ovo važi i za troškove proizvodnje i za troškove neproizvodnih funkcionalnih područja. Zato se može reći da svi troškovi proizvodnje u njihovom stvarnom iznosu čine proizvodnu cenu koštanja nosilaca troškova, a svi troškovi marketinga i troškovi opšteg upravljanja i administracije, ali i troškovi istraživanja i razvoja i troškovi finansiranja, ako

se eventualno i ove grupe alociraju po nosiocima,) dopunjuju komercijalnu cenu koštanja realizovanih proizvoda (nosilaca prihoda i poslovnog rezultata). Potpun prenos ili pravaljivanje neproizvodnih troškova na nosioce uspeha, nepostojanje nikakvih odstupanja u ovim troškovima, ne utiče na periodični rezultat zato što se ovde radi o troškovima perioda. Ali zato se vrši potpun prenos ili prevaljivanje troškova proizvodnje na nosioce troškova, što ima uticaja na promene stanja zaliha, a time i uticaja na periodizaciju troškova i rezultata. Ovakav uticaj obračuna može biti ilustrovano šematskim prikazom uz prepostavku da ceo pogon (fabrika) predstavlja jedno mesto troškova i time je uprošćena šema troškova.

Periodizacija troškova i poslovnog rezultata je osnov i suština svakog sistema obračuna troškova bitno je razgraničenje troškova proizvoda od troškova perioda.



Šema 7. Periodizacija troškova po sistemu obračuna po stvarnim troškovima

Na osnovu prethodnog šematskog prikaza očigledno je da obračun po stvarnim troškovima troškove perioda izjednačava sa stvarnim troškovima neproizvodnih funkcija, da za troškove proizvoda proglašava stvarne troškove funkcije proizvodnje u širem smislu i da medju troškovima proizvodnje ne prihvata troškove perioda. Često ga nazivaju apsorpcionim obračunom troškova, a rezultat njegove primene je **promenljiva proizvodna cena koštanja jedinice proizvoda**.

Troškove po osnovu nedovoljne ekonomičnosti trošenja varijabilnih činilaca, po osnovu nedovoljne efikasnosti rada i neiskorišćenih kapaciteta, ne izolujući ih, ovaj sistem obračuna troškova uključuje u bilansnu vrednost nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda. Ovi troškovi se nadoknadjuju iz periodičnog prihoda tek u periodu prodaje proizvoda. Ovakvoj periodizaciji ne podležu neproizvodni troškovi. Njihove kvote po jedinici proizvoda obračunate su u fazi realizacije kao dopuna proizvodne cene koštanja do pune (komercijalne) cene koštanja jedinice nosioca uspeha, ustvari realizovanog proizvoda. Ove cene su promenljive zavisno od ekonomičnosti trošenja, efikasnosti rada i obima aktivnosti (prodaje) u tekućem periodu. Obračun po stvarnim troškovima za sve moguće upotrebe nudi promenljivu, dakle medjuperiodično neuporedivu i proizvodnu i komercijalnu (punu) cenu koštanja koje se obračunavaju uvek unazad, ali ovaj obračun njegove icene imaju neosporan značaj.

5.2.1 Obračun po stvarnim troškovima

Za potpunije razumevanje suštine, svrhe i namene obračuna po stvarnim troškovima neophodna njegov jednostavan prikaz funkcionisanja. Sistema obračuna po stvarnim troškovima da bi se prikazao potrebno je navesri osnovne postavke od koji se krenulo u funkcionisanje sistema obračuna. Postavka je:

- za svako funkcionalno područje predviđeno je samo po jedno mesto troškova, ovde ostaje nevidljiv interni obračun izmedju mesta troškova, ali zato suština sistema pokazana, što i jeste glavni cilj;

- pogonski obračun funkcioniše kao zasebna celina, odnosno potpun računski sistem (glavna knjiga) sa svojstvom ravnoteže;

- svi primarni troškovi, dakle i direktni i opšti, prethodno su vezani za mesta troškova, kako da ovaj obračun učinili uporedivim sa narednim sistemima obračuna troškova;

- zanemaren je pomenuti izuzetak da u cenu koštanja zaliha učinaka bude eventualno uključen deo ili svi troškovi uprave, prodaje i istraživanja i razvoja;

- pošlo se od pretpostavke da nema početnih zaliha učinaka, a da se na kraju tekućeg perioda i početku narednog perioda pojavljuju samo zalihe gotovih proizvoda, ovo pojednostavljuje prikaz obračuna ali ne skriva suštinu sistema;

- u pogonski obračun preuzimaju se i troškovi finansiranja, dakle u njemu se obračunava ne samo poslovni, već i rednovni rezultat, s tim što preduzeće u našem primeru nema finansijskih prihoda;

- za potrebe prikaza korišćen je knjigovodstveni (kontni) oblik, a ne statističko-tabelarni oblik pogonskog obračuna (obračuna troškova i učinaka).

Na ovim pretpostavkama zasnovan je prikaz suštine funkcionisanja sistema obračuna po stvarnim troškovima.

Praćenje prikazanih obračunskih zbivanja znatno olakšava njihov sledeći skraćeni opis:

1. Preuzimanje stvarnih primarnih troškova privrednog subjekta Q u iznosu od 240.000 dinara, njihovo vezivanje neposredno na osnovu dokumenata ili posredno putem ključeva za raspodelu na odgovarajuća mesta troškova;

2. Obračun učinaka MT Proizvodnja, odnosno prenos njegovih stvarnih troškova na nosioce troškova;

3. Obračun završene proizvodnje, odnosno prenos proizvodne cene koštanja završenih proizvoda (100 jedinica po 1.870 dinara) sa nosilaca troškova na zalihe gotovih proizvoda;

4. Preuzimanje prihoda od prodaje proizvoda (80 jedinica po 3.000 dinara);

5. Obračun proizvodnih troškova prodatih proizvoda (80 jedinica po 1.870 dinara), odnosno prenos proizvodne cene koštanja realizovanih proizvoda sa zaliha na rashode proizvoda;

6. Sumiranje troškova, rashoda realizovanih proizvoda sa troškovima uprave i prodaje, primer (80 jedinica po 550 dinara), ustvari prenos troškova MT Uprava i MT Prodaja na rashode prodatih proizvoda;

7. Prenos prihoda i rashoda na račun Rezultata proizvoda u cilju obračuna ostvarenog rezultata po proizvodima ili grupama proizvoda;

8. Prenos rezultata pojedinih proizvoda ili grupa proizvoda na račun Poslovni rezultat, u cilju pokrića ostalih poslovnih rashoda (u primeru samo troškovi istraživanja i razvoja) i obračuna poslovnog rezultata privrednog subjekta;

9. Obračun pokrića troškova istraživanja i razvoja na teret rezultata proizvoda koji je osnov ostvarenja poslovnog rezultata;

10. Prenos poslovnog rezultata na račun Redovni rezultat privrednog subjekta u cilju pokrića finansijskih rashoda i obračuna redovnog (poslovnog i finansijskog) rezultata subjekta i

11. Obračun pokrića troškova finansiranja privrednog subjekta na teret njegovog poslovnog rezultata, gde preostali iznos je redovni rezultat preduzeća.

Obračuni se moraju postupno sprovoditi, tako je i kod sistema obračuna po stvarnim troškovima, gde se posebno mora obratiti pažnja na prepostavku pod drugim, trećim, petim, šestim i sedmim stavom, iako i sve ostale obračunske situacije imaju značaj.

Postupak započinje time gde se i za koju celinu radi obračun, objašnjeno prvim stavom. Drugom promenom formirana je ukupna proizvodna cena koštanja nosilaca troškova, odnosno došlo je do apsorbovanja ukupnih stvarnih troškova proizvodnje od strane nosilaca troškova.

Nakon ovog formiranja cena vrši se prenos završenih proizvoda po njihovoj stvarnoj proizvodnoj ceni koštanja sa nosilaca troškova na zalihe gotovih proizvoda, obuhvađeni poslovnom promenom tri (3.). Obračun se nastavlja i sledi prenos prodatih proizvoda po istoj ceni koštanja sa zaliha na troškove (rashode) prodatih proizvoda, obuhvađeno u promeni pet (5.) Postupak se nastavlja u formiranju ili kompletiranju stvarne komercijalne cene koštanja prodatih proizvoda. Stvarna komercijalna cena formira se prenosom ukupnih stvarnih troškova uprave i prodaje sa odnosnih mesta na račun Troškovi prodatih proizvoda, obuhvaćeno promena šest (6.). Na ovaj način obezbedjene su pretpostavke za obračun rezultata proizvoda, što je i učinjeno na račun Rezultat proizvoda, sučeljavanjem prihoda i rashoda proizvoda, prikazano promena sedam (7.). U stvarnosti sve ove operacije bile bi izvodene analitički i to upotrebom i analitičkih računa Gotovih proizvoda (po pojedinim proizvodima), Troškova prodatih proizvoda i Prihoda od prodatih proizvoda (po proizvodima, gupama proizvoda, tržištima i sl.). Obračun po analitičkim računima obezbedjuje analitički obračun rezultata proizvoda sa različitih aspekata, a to je jedan od osnovnih informacionih ciljeva obračuna troškova i učinaka. Sve ovo ne možemo učiniti ako ne primenimo kalkulacije cene koštanja učinaka, u ovom slučaju to je naknadna kalkulacija..

Primer obračuna polazi od Troškova proizvodnje koji su vezani za, ostvarenu proizvodnju od 100 jedinica, a troškovi uprave i prodaje na ostvarenu prodaju od 80 jedinica. Cena koštanja u naknadnoj kalkulaciji relevantna je samo za protekli obračunski period (na primer mesec dana, uobičajeni period za obračun), u sebi sadrži one delove troškova koji su posledica neiskorišćenog kapaciteta u toku proteklog perioda.

Tabela 29

Kalkulacija stvarne cene koštanja proizvoda A

Elementi cena koštanja	I z Ukupan	n o s Po jedinici
1. Troškovi materijala i izrade	60.000	600
2. Troškovi plata	37,500	375
3. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje	27,500	275
4. Opšti fiksni troškovi proizvodnje	62.000	620
5. Stvarna proizvodna cena koštanja (1do 4)	187.000	1.870
6. Troškovi uprave i prodaje (6.0. do 6.2.)	44.000	550
6.0. OFT uprave i administracije	24.000	300
6.1. OVT prodaje	8.000	100
6.2. OFT prodaje	12,000	150
7. Stvarna komercijalna cena koštanja (5+6)	242.000	2.420

Obračun je prikaz troškova materijala i izrade, plata, opštih varijabilnih i opštih fiksnih troškova proizvodnje koji čine stvarnu proizvodnu cenu koštanja. Ova cena se koriguje na više sa troškovima uprave i prodaje, i to opštim fiksnim troškovima upravljanja i administracije i opšti varijabilnim i fiksnim prodaje, i tako je formirana i stvarna komercijalna cena koštanja.

5.3. Osnove obračuna po standardnim troškovima

Sušтина obračuna po standardnim troškovima. Za razliku od stvarnih troškova koji pokazuju koliko troškovi iznose, standardni troškovi pokazuju koliko troškovi u datim proizvodno-tehničkim uslovima treba da iznose. Po definiciji, sistem obračuna po standardnim troškovima oslanja se na standardne troškove i zbog toga ponekad može se čuti ili pročitati kako sistem obračuna po standardnim troškovima napušta stvarne troškove, što nije tačno.

Stvarni troškovi, shvaćeni su na način koji odgovara suštini i ciljevima upravljački orjentisanog obračuna troškova. Oni su predmet obračuna u svakom sistemu obračuna troškova. Sistem obračuna po standardnim troškovima je jedna od metoda obuhvatanja, alokacije i realokacije po mestima i nosiocima troškova. Obezbeđuju medjuperiodične alokacije stvarnih troškova u cilju obračuna realnog periodičnog rezultata, planiranja i kontrole troškova i rezultata. Vršī obezbedjenja troškovne podloge formiranja prodajnih cena i za alternativno poslovno odlučivanje, kao i zadovoljenja informacionih zahteva sistema motivisanja. U tome ovaj sistem obračuna služi se standardnim troškovima kao merilom, normalnom, kontrolnim sredstvom

za stvarne troškove. Otuda pojava odstupanja stvarnih od standardnih troškova kao podloga upravljanja po načelu izuzetka, usmeravanja pažnje na „eksczesno“ ponašanje troškova, čime obračun po stvarnim troškovima ne raspolaze. Karakter, ali i iznosi odstupanja, određeni su, između ostalog i karakterom standardnih troškova upotrebljenih u obračunu. Pri dovoljno strogim, odnosno objektiviziranim standardnim troškovima, odstupanja su obično negativna.

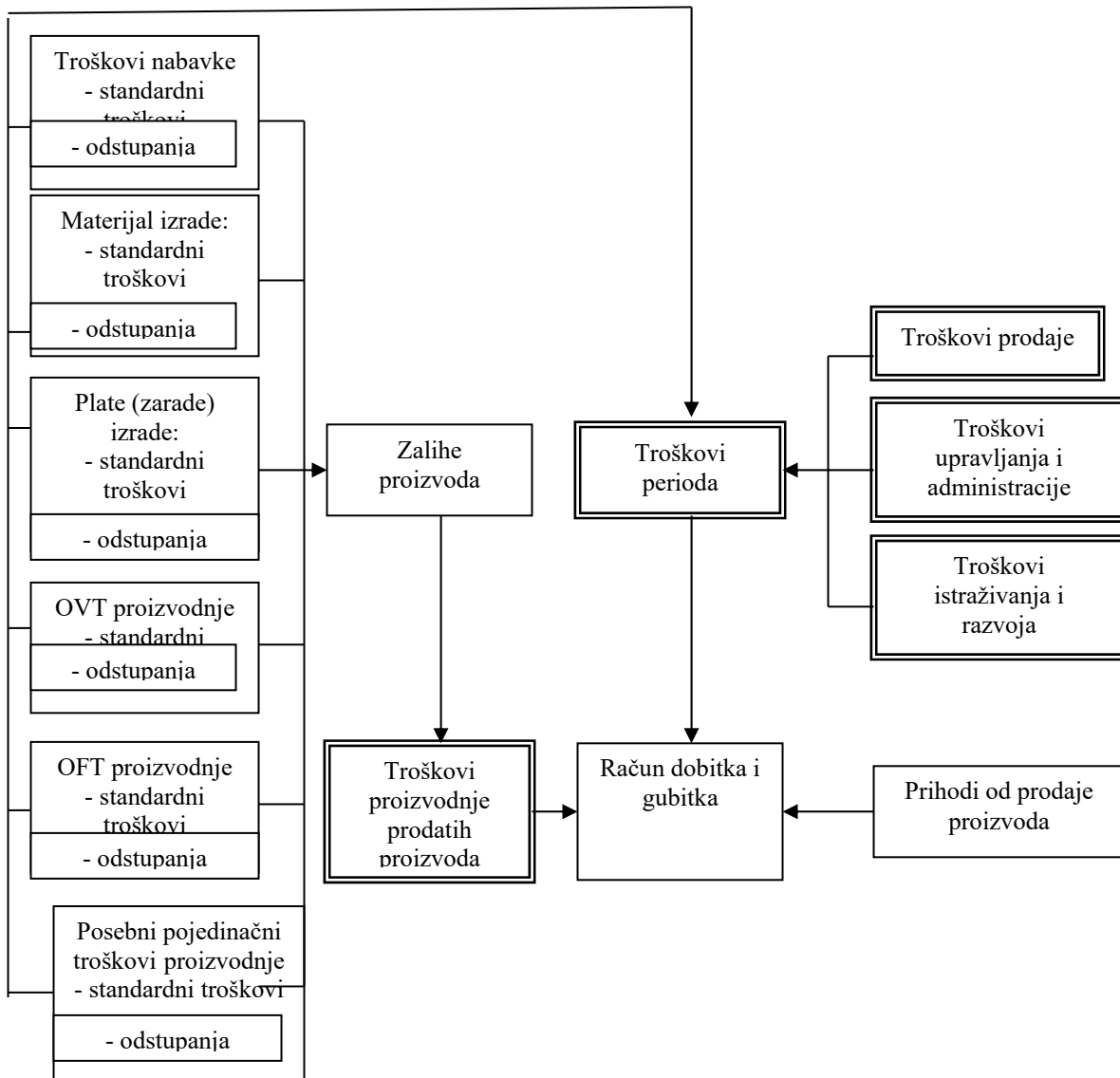
Procenom zasnovani standardni troškovi često će biti praćeni i pozitivnim odstupanjima stvarnih od standardnih troškova. Koji će ili koja kombinacija ovih pristupa standardizovanju troškova biti primenjena zavisi kako od proizvodno-tehničkih uslova, tako i od ciljeva, prethodnih iskustava i zatečenog stanja obračuna troškova konkretnog privrednog subjekta.

Pored stvarnih troškova kao obaveznog zajedničkog predmeta obračuna, sistem obračuna po standardnim troškovima ima još jednu važnu sličnost sa obračunom po stvarnim troškovima. Naime, u oba slučaja proizvodna cena koštanja sadrži i varijabilne i fiksne troškove proizvodnje, a komercijalna cena koštanja, pored toga, još i varijabilne i fiksne troškove marketinga i opšteg upravljanja i administracije. Kvalitativna jednakost cene koštanja proizvoda razlog je što se oba sistema često nazivaju apsorpcionim sistemima obračuna troškova. Ali, ova dva sistema obračuna troškova principijelno su različita u pogledu iznosa troškova koji se alociraju na proizvode u fazi proizvodnje, a zatim i u fazi prodaje.

Sistem obračuna po standardnim troškovima u svom čistom vidu, zasnovan, dakle, na dovoljno objektiviziranim standardima, alokira na nosioce troškova u fazi proizvodnje samo standardne delove varijabilnih i fiksnih troškova proizvodnje i to je moguća bilansna vrednost zalih nedovršene proizvodnje, poluproizvoda, delova sopstvene proizvodnje i gotovih proizvoda, ukoliko nije veća od prodajne vrednosti odnosnih artikala. Ostatak stvarnih troškova proizvodnje, skupa s neproizvodnim troškovima, predstavlja troškove perioda, tj. rashoda tekućeg perioda. U fazi prodaje, kalkulacija po standardnim troškovima alokira na prodate proizvode ili grupe prodatih proizvoda standardni deo troškova marketinga i troškova opšteg upravljanja i administracije. Ostatak ovih troškova, zajedno sa vanstandardnim troškovima proizvodnje, pokriva se iz bruto rezultata proizvoda kao razlike između prihoda proizvoda i pune standardne cene koštanja proizvoda.

Podela troškova neproizvodnih funkcija na standardne troškove i odstupanja stvarnih i standardnih neproizvodnih troškova, značajna je za ostale obračunske ciljeve, ne utiče na periodične rashode i rezultat. Vezivanje samo standardnih troškova proizvodnje za nosioce i proglašavanje odstupanja stvarnih od standardnih troškova proizvodnog funkcionalnog područja

rashodima tekućeg perioda ima značajnog uticaja na periodizaciju troškova i rezultata. Obračun može biti pokazan šematskim prikazom, a jednostavnost duguje pretpostavci da ceo pogon (fabrika) predstavlja samo jedno mesto troškova i da se pojavljuju samo negativna odstupanja stvarnih od standardnih troškova. Šema ima sledeći izgled:



Šema 8. Periodizacija troškova po sistemu obračuna po standardnim troškovima

Za periodizaciju troškova i rezultata, u vezi s čim se, pre svega, i ispoljavaju principijelne razlike između pojedinih sistema obračuna troškova. Bitno je podvajanje troškova proizvoda od troškova perioda. Prethodni šematski prikaz čini lako vidljivom činjenicu da obračun po standardnim troškovima, a u odnosu na obračun po stvarnim troškovima, sužava pojam troškova proizvoda prepoznajući troškove perioda i među troškovima proizvodnog funkcionalnog područja.

Reč je o nastalim troškovima po osnovu nedovoljne ekonomičnosti trošenja varijabilnih proizvodnih činilaca, nedovoljne efikasnosti tekućeg direktnog rada i neiskorišćenog kapaciteta proizvodnje, koji ne mogu biti uključeni u bilansnu vrednost nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda, već postaju rashodi bez odlaganja. Ova podela zasniva se na relativno čvrstoj standardnoj proizvodnoj ceni koštanja nezavisnoj od periodičnih promena stepena ekonomičnosti, efikasnosti rada i iskorišćenja kapaciteta (obima proizvodnje), koja se u fazi realizacije dopunjuje relativno čvrstim dodatkom na ime standardnih neproizvodnih troškova do nivoa standardne pune (komercijalne) cene koštanja. Obračun po standardnim troškovima nudi, dakle, za sve moguće svrhe upotrebe relativno čvrstu (stabilnu), odnosno međuperiodično uporedivu i proizvodnu i punu komercijalnu cenu koštanja obračunatu uvek unapred, što je od uticaja na njegovu namenu.

Osnove metodologije obračuna po standardnim troškovima. Jednostavna ilustracija funkcionisanja sistema obračuna po standardnim troškovima, zasnovana na istim glavnim pretpostavkama na kojima je bila zasnovana i ilustracija sistema obračuna po stvarnim troškovima, znatno će olakšati razumevanje suštine ovog sistema obračuna troškova. Neophodna dodatna pretpostavka je da se stvarne i standardne nabavne cene utrošenih elemenata podudaraju, tj. da se ne pojavljuju odstupanja u nabavnim cenama.

U ovom slučaju obračuna i prikaza funkcionisanja sistema mora da prethodi standardna kalkulacija proizvoda i od pretpostavke da je mogući kapacitete proizvodnje proizvoda A je 1200 jedinica godišnje. Standardna kalkulacija ima sledeći izgled:

Tabela 30

Kalkulacija standardne cene koštanja proizvoda A

Elementi cena koštanja	I z Ukupan	n o s Po jedinici
1. Troškovi materijala i izrade	-	550
2. Troškovi plata izrade	-	350
3. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje	260,000	220
4. Opšti fiksni troškovi proizvodnje	540.000	450
5. Standardna proizvodna cena koštanja(1 do 4)	-	1.670
6. Troškovi uprave i prodaje (6.0. do 6.2.)	-	300
6.0. OFT uprave i administracije	240.000	160
6.1. OVT prodaje	40.000	50
6.2. OFT prodaje	135.000	90
7. Standardna komercijalna cena koštanja (5+6)	-	1.970

Podaci o ukupnim troškovima dati su uz one pozicije koje se u celini (opšti fiksni troškovi) ili određenim delom (opšti varijabilni troškovi) određuju prvo u masi, a onda podelom sa standardnim kapacitetom standardizuju po jedinici kapaciteta, što je u ovom uprošćenom slučaju istovremeno i jedinica proizvoda.

Polazeći od istih stvarnih troškova za obračunski mesec kao i u slučaju prethodnog sistema obračuna troškova, od prethodne standardne kalkulacije jedinice učinaka i od mesečnog ostvarenja od 100 proizvedenih i 80 realizovanih jedinica proizvoda, sistem obračuna po standardnim troškovima rezultovao bi sledećim tokovima troškova, učinaka i rezultata.

Postupak i opis obračunskih operacija olakšaće razumevanje prikaza funkcionisanja pogonskog obračuna zasnovanog na sistemu obračuna po standardnim troškovima:

1. Preuzimanje stvarnih primarnih troškova privrednog subjekta u ukupnom iznosu od 300.000 dinara i njegovo neposredno (na osnovu dokumenata) i posredno (pomoću ključeva) vezivanje za mesta troškova;

2. Obračun učinaka MT Proizvodnje, odnosno nosilaca troškova po standardnim troškovima i 2a. obračun odstupanja stvarnih od standardnih troškova MT Proizvodnja i njihov prenos na račun Poslovni rezultat, na kome čekaju da budu pokriveni iz rezultata proizvoda;

3. Obračun završene proizvodnje od 100 jedinica po standardnoj proizvodnoj ceni koštanja od 1.670 dinara, što daje ukupne standardne troškove u magacin preuzetih gotovih proizvoda od 167.000 dinara;

4. Preuzimanje i knjiženje ostvarenih prihoda proizvoda od 80 jedinica po 3.000 dinara, što daje 240.000 dinara;

5. Obračun i knjiženje proizvodnih troškova realizovanih 80 jedinica proizvoda po standardnoj proizvodnoj ceni koštanja jedinice od 1.670 dinara, što daje standardne troškove proizvodnje prodatih proizvoda od 133,600 dinara;

6. Kompletiranje standardne komercijalne cene koštanja realizovanih proizvoda za 80 jedinica po standardnim troškovima uprave i prodaje po jedinici od 300 din, što iznosi 24,000 dinara i sledi još jedan stav 6a.obračun odstupanja stvarnih od standardnih troškova MT Uprava i MT Prodaja i njihov prenos na račun Poslovni rezultat, gde čekaju da budu pokriveni iz rezultata proizvoda;

7. Prenos rashoda proizvoda, u visini standardne komercijalne cene koštanja realizovanih proizvoda i prihoda od prodaje proizvoda na račun Rezultat proizvoda, u cilju obračuna ostvarenog dobitka proizvoda;

8. Obračun i prenos rezultata proizvoda na račun Poslovni rezultat privrednog subjekta, u cilju pokrića odstupanja stvarnih od standardnih troškova i ostalih poslovnih rashoda, u ovom slučaju samo troškovi istraživanja i razvoja;

9. Obračun i knjiženje pokrića troškova istraživanja i razvoja na teret rezultata proizvoda, nakon čega se pojavljuje poslovni rezultat privrednog subjekta;

10. Obračun i prenos poslovnog rezultata privrednog subjekta na račun Redovni rezultat privrednog subjekta, u cilju pokrića finansijskih rashoda i obračun redovnog, sačinjenog od poslovnog i finansijskog rezultata subjekta;

11. Obračun i knjiženje pokrića troškova finansiranja privrednog subjekta na teret njegovog poslovnog rezultata, postupak utvrđivanja redovnog rezultata privrednog subjekta.

Ono po čemu se sistem obračuna po standardnim troškovima razlikuje od prethodnog sistema, dakle ono što odražava njegovu suštinu sadržano je u obračunskim operacijama dva, tri, pet, šest, sedam i osam.

Ukratko objašnjeno u okviru promene pod stavom dva (2.) samo su standardni troškovi proizvodnje uračunati u ukupnu cenu koštanja nosilaca, zbog čega su se pojavila odstupanja stvarnih od standardnih troškova MT Proizvodnja, koja su u okviru promene dalje navena u stavu dva a (2a) mimo zaliha učinaka, neposredno uključena u obračun poslovnog rezultata odnosno obračunskog perioda. Saglasno ovome, samo standardni troškovi proizvodnje završenih jedinica mogli su biti, u okviru promene tri (3.) prenešeni s nosilaca troškova na gotove proizvode. Po istoj obračunskoj logici, u okviru promene

pet (5.), samo standardni troškovi proizvodnje realizovanih proizvoda mogli su napustiti račun Gotovi proizvodi, a na teret računa Troškovi prodatih proizvoda, da bi ime se na istom računu pod promenom šest (6.) pridružili samo standardni troškovi uprave i prodaje i tako formirali standardnu komercijalnu cenu koštanja realizovanih proizvoda. U ovoj ceni koštanja, nisu mogla naći mesta odstupanja stvarnih od standardnih troškova uprave i prodaje, koja su pod promenom šest a(6a.) mimo rashoda prodatih proizvoda, neposredno uključena u obračun poslovnog rezultata preduzeća. Na taj način stvorena je mogućnost da se na računu Rezultat proizvoda, u okviru promene sedam (7.) gde se sučeljavaju prihodi od prodaje proizvoda s čistom (standardnom, objektivno potrebnom) cenom koštanja prodatih proizvoda. Potom, tako obračunat rezultat proizvoda kao objektivizirana mera doprinosa pojedinih proizvoda ili grupa proizvoda poslovnom rezultatu privrednog subjekta što je učinjeno u okviru promene osam (8.)

5.3.1. Prednosti obračuna po standardnim troškovima

Dobro postavljen obračun po standardnim troškovima poseduje određene prednosti.

Prva prednost je u tome što stabilna proizvodna cena koštanja, kao osnov vrednovanja zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i delova sopstvene proizvodnje i gotovih proizvoda **ne dozvoljava veštačke periodične oscilacije vrednosti zaliha**. Ovo zato što je ona sada srazmerna količini zaliha, tj. eliminiše iz bilansne vrednosti zaliha troškove po osnovu neekonomičnog trošenja varijabilnih činilaca, neefikasnog tekućeg rada i neiskorišćenosti kapaciteta, prihvatajući ih rashodima perioda. Zahvaljujući tome realnije je bilansiranje ukupnih rashoda i periodičnog poslovnog rezultata. Budući da zalihe nadalje apsorbuju opšte fiksne troškove proizvodnje, ostaje mogućnost iskazivanja povoljnijeg poslovnog rezultata u periodima proizvodnje zaliha preko mogućnosti prodaje i to na račun poslovnog rezultata perioda u kojima će nagomilane zalihe biti prodane, Tada je obim proizvodnje sveden ispod obima prodaje. Ovaj efekat znatno je blaži nego u obračunu po stvarnim troškovima, ovde je predmet apsorbovanja od strane proizvoda samo standardni opšti fiksni troškovi koji su utoliko realniji i niži ukoliko je više objektiviziran standardni obim aktivnosti na bazi koga se opšti fiksni troškovi alociraju na proizvode.

Druga prednost obračuna po standardnim troškovima sastoji se u tome što je **unapred poznata stabilna puna cena koštanja** znatno upotrebljivija troškovna podloga formiranja prodajnih cena, i to utoliko više ukoliko je reč o

dugoročnoj politici cena i o formiranju cena u redovnom postupku, a ne samo za marginalne slučajeve.

Treća prednost ovog sistema obračuna troškova proizilazi iz toga što su standardni troškovi **u osnovi budući troškovi**. Otuda njihova podobnost za potrebe planiranja troškova i poslovnog rezultata za celinu privrednog subjekta a posebno kada se radi za uže aspekte posmatranja troškova, prihoda i rezultata. Ovo istovremeno omogućuje da se dalje sprovodi kontrola troškova i raspolaže sa pouzdanim merilom. Dobijena je osnova za upoređenje stvarno nastalih troškova i to takva koja pod lupu kontrolnog mehanizma podvodi sve troškove (varijabilne i fiksne) po užim organizacionim delovima.

Četvrta prednost je u tesnoj vezi sa prethodno prednosti. Četvrta prednost se manifestuje **usmeravanjem rukovodstva samo na praćenje i delovanje na odstupanja od standardnih troškova**. Njihovo pravovremeno delovanje rezultuje ne samo uštedama u vremenu analize troškova, već posebno povećanjem efikasnosti akcija rukovodstva računatih na održavanje troškova na nivou standarda ili oko nioa standarda.

Peta prednost tiče se mogućnosti ovog sistema obračuna troškova da **putem kontrole troškova** po užim organizacionim delovima i racionalno raslanjivanje poslovnog rezultata privrednog subjekta obezbedi glavne, polazne osnove ili merila stimulativnog nagradjivanja po osnovu ekonomičnosti trošenja i doprinosa rentabilnosti privrednog subjekta.

Šesta prednost obračun po standardnim troškovima je što **povećava ekonomičnost internog obračuna**, standardizovane su osnovne mere i veličine oslanjanja na unapred određene kalkulacione kvote standardnih troškova po jedinici učinaka mesta troškova i po jedinici proizvoda. Istovremeno, postoji kao mogućnosti globalnog posmatranja stvarnih troškova mesta troškova bez njihovog detaljisanja po proizvodima kojih je veliki broj. To obično iskuljučuje potrebu naknadne kalkulacije proizvoda ili je pak svodi na naknadnu alokaciju odstupanja u troškovima na proizvode ukoliko je to neophodno. Samo izuzetno se praktikuje naknadna kalkulacija stvarnih troškova, i to obično za određene proizvode, odnosno radne naloge u vezi s nekim specifičnim zahtevima ili u svrhe provere, odnosno periodične adaptacije standardnih kalkulacija.

Sedma prednost standardnih troškova može se smatrati to što samo **standardizovanje troškova pretpostavlja određeno ispitivanje poslovne aktivnosti**. U postupku ili fazi standardizacije već otkriva moguće i određene propuste u pogledu ekonomičnosti trošenja, efikasnosti rada i korišćenja kapaciteta. Standardizovanje troškova polazi od jednog novog koncepta prosečnih troškova jedinice učinaka koji po svojoj tendenciji treba da aproksimiraju objektivno potrebne troškove za proizvodnju i prodaju proizvoda ili usluge.

Očigledne prednosti standardnih troškova i na njima zasnovanog sistema obračuna troškova ne smeju biti povod za njihovo proglašavanje opštim ili svemogućim instrumentom obračuna troškova. Obračun troškova u skladu sa svrhom određuje primenu sistema, različiti ciljevi obračuna nisu podjednako dobro zadovoljeni primenom ovog sistema obračuna. Nekim ciljevima više odgovara ugradnja marginalne analize troškova (analiza prelomne tačke shvaćene kao proces optimizacije odnosa „obim-troškovi-rezultat“) u rutinskim internim obračunima. Potreba dodatne opreznosti u tumačenju pomenutih prednosti punih standardnih troškova i internog obračuna zasnovanog na njima, uslovljena je već pomenutom pretpostavkom o dovoljno objektiviziranim standardnim troškovima i dobro postavljenom internom obračunu, što nije sasvim jednostavno postići. Pogotovo ne u našim uslovima, gde se počelo sve više zaboravljati sistemski obračun troškova s kalkulacijom. Potom, za potrebe zvaničnog bilansiranja zaliha, rashoda realizvanih proizvoda i poslovnog rezultata često se ne koriste informacione mogućnosti pogonskog obračuna. U postupku normiranja već poduže u vezi sa normiranjem utrošaka materijala i rada vlada stimulatивно normiranje, koje ukazuje na dosta komotan stav prema normativima. Ovde su navedene i otežavajuće okolnosti za sprovođenje obračuna po standardnim troškovima i upotrebu njegovih rezultata. Ali sigurno ovo nisu dovoljni razlozi i nikako ne treba odustajati od ideje da se istražuje koliko troškovi treba da iznose i da se nastoji da im stvarne troškove što više približimo, a sve na dobrobit rentabiliteta preduzeća čemu obračun po standardnim troškovima treba i može uspešno da posluži.

5.4. Obračun po standardnim varijabilnim troškovima

5.4.1. Suština obračuna po standardnim varijabilnim troškovima

Stvarni troškovi predstavljaju obavezni predmet obračuna i u obračunu po standardnim varijabilnim troškovima. Obračun po standardnim varijabilnim troškovima je samo jedan specifičan metod obuhvatanja, alokacije i realokacije po mestima i nosiocima troškova i medjuperiodične alokacije stvarnih troškova **u cilju obračuna periodičnog rezultata, planiranja i kontrole troškova i rezultata, obezbedjenja troškovne podloge formiranja prodajnih cena i alternativnog poslovnog odlučivanja, kao i zadovoljenja informacionih zahteva stimulativnog nagradjivanja o troškovima i poslovnom rezultatu.** Obračun po standardnim varijabilnim troškovima ili Direct costing, ne napušta ukupne troškove kao vrednosnu osnovu, već ih u odnosu na prethodne sisteme obračuna troškova proizvoda, drugačije obračunava. Drugačiji obračun je u skladu sa drugačijim konceptom troškova proizvoda, troškova perioda i poslovnog rezultata. Iz ovog razloga pogledajmo ukratko koje to suštinske novine donosi ovaj sistem obračuna troškova.

Sistem obračuna po varijabilnim troškovima ponikao je na jednoj drukčijoj ideji o troškovima proizvoda i rezultatu proizvoda. Umesto prosečnih troškova proizvodnje i prodaje i na njima zasnovanog prosečnog poslovnog rezultata jedinice proizvoda, obračun po standardnim varijabilnim troškovima **zasniva se na marginalnim troškovima proizvodnje i prodaje u marginalnom rezultatu.**

Podsetimo se da pod operativno prihvatljivom pretpostavkom pravolinijskog ponašanja troškova varijabilni troškovi proizvodnje i prodaje jedinice proizvoda menjaju se u direktnoj srazmeri sa obimom proizvodnje i prodaje. Razlika od prodajne cene jedinice proizvoda je marginalni rezultat, odnosno kontribucioni rezultat jedinice proizvoda, njen doprinos je u pokriću fiksnih troškova privrednog subjekta i formiranju njegovog neto rezultata. Umesto ideje o direktnom doprinosu svake jedinice proizvoda na neto rezultat privrednog subjekta, što implicira alokaciju stvarno nastalih ili standardnih fiksnih troškova po proizvodima, ovde je zastupljena stav o „odgovornosti“ proizvoda za njegove varijabilne troškove i kontribucioni rezultat. Drugim rečima, radi se o ideji odgovornosti ukupnog obima i asortimana za pokriće fiksnih troškova proizvodnje i prodaje i potom formiranje neto rezultata celine poslovnog subjekta. Ovo isključuje potrebu alokacije fiksnih troškova po proizvodima.

Sistem obračuna po varijabilnim troškovima počiva, dakle, na kontribucionoj teoriji upravljanja poslovnim rezultatom, odnosno njegove optimizacije. Zapravo on ima ugrađenu analizu prelomne tačke u sistem računovodstvenog obuhvatanja i izveštavanja o troškovima i rezultatu za interne ili za eksterne potrebe informisanja. O suštinskim novinama u odnosu na prethodna dva sistema obračuna troškova pokazaće se kroz pojednostavljen prikaz poklapanja stvarnih i standardnih troškova:

Bilans uspeha

I Prihodi od prodaje proizvoda	1.000.000
II Varijabilni troškovi proizvodnje prodatih proizvoda (1 do 4)	600.000
1. Materijal izrade	300.000
2. Plate (zarade) izrade	200.000
3. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje	80.000
4. Posebni pojedinačni troškovi proizvodnje	20.000
III Kontribicioni rezultat I (I-II)	500.000
IV Varijabilni troškovi prodaje	50.000
1. Varijabilni troškovi prodaje	40.000
2. Posebni pojedinačni troškovi prodaje	10.000
V Kontribicioni rezultat II (III-IV)	450.000
VI Fiksni i drugi troškovi perioda	350.000
1. Opšti fiksni troškovi proizvodnje	200.000
2. Opšti fiksni troškovi prodaje	50.000
3. Troškovi opšteg upravljanja i administracije	70.000
4. Drugi troškovi perioda	30.000
VII Neto rezultat (V-VI)	100.000
VIII Porezi i doprinosi	20.000
IX Neto rezultat nakon oporezivanja (VII-VIII)	80.000

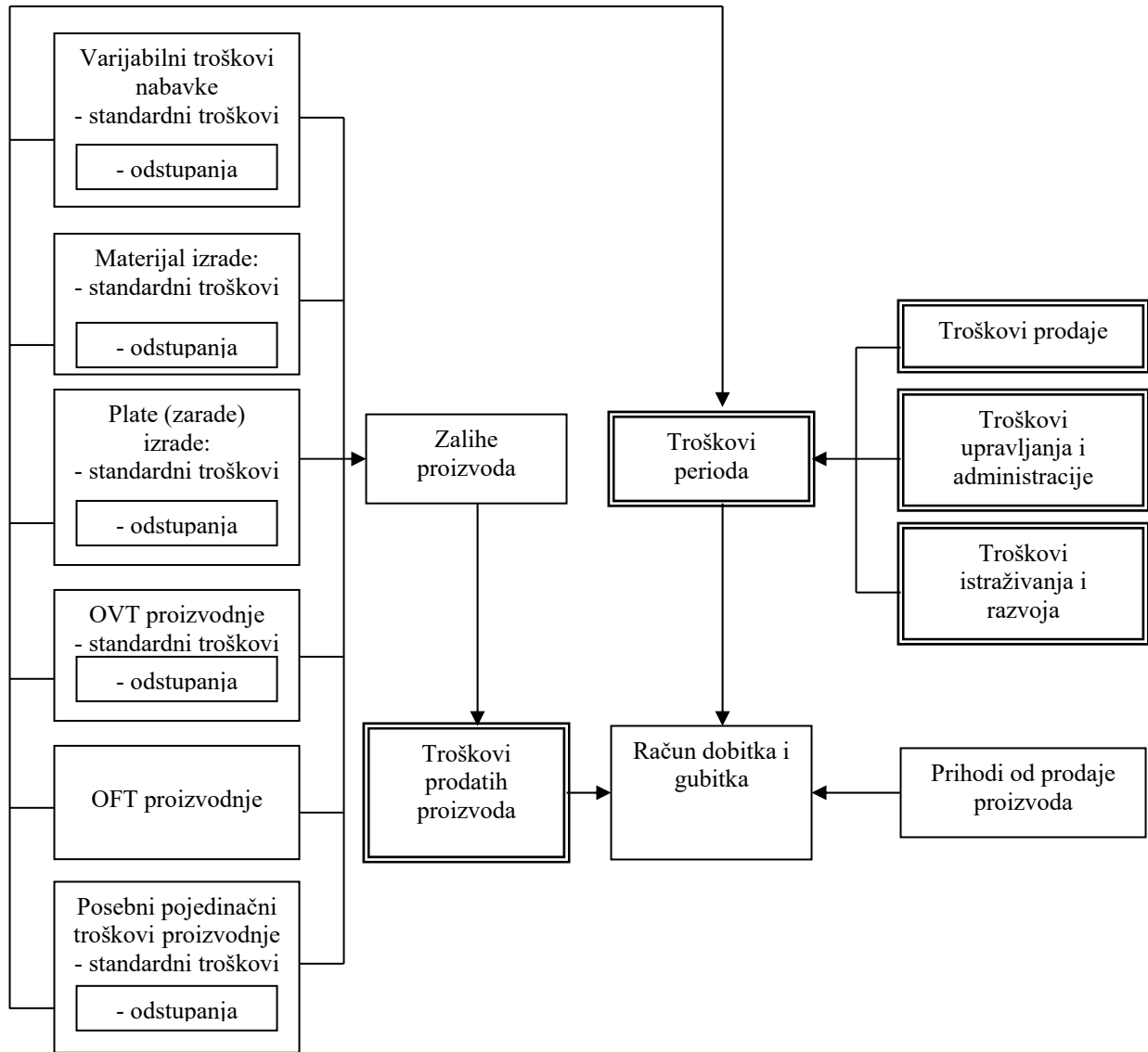
Osnovna postavka i glavna suštinska novina obračuna po varijabilnim troškovima sastoji u tome što koncept troškova proizvoda sužava samo na varijabilne troškove proizvodnje. U troškove perioda uključuje, pored neporizvodnih troškova i opšte fiksne troškove proizvodnje u celini. Komercijalnu cenu koštanja proizvoda ovaj obračun kompletira uključivanjem još samo varijabilnih troškova prodaje. Kontribicioni rezultat po pokriću varijabilnih troškova proizvodnje i kontribicioni rezultat po pokriću još i varijabilnih troškova prodaje, direktni su proizvodi ovog obračuna. Stopa varijabilnih troškova kao odnos varijabilnih troškova po jedinici i prodajne cene ili je odnos ukupnih varijabilnih troškova i prodajne vrednosti. Stopa kontribucionog rezultata kao bročani prikaz stope varijabilnih troškova od 100 %, lako se utvrđuje pri ovom sistemu obračuna troškova, što je bitno zbog njihovog velikog značaja u planskoj i u kontrolnoj aktivnosti pogotovo u kratkom roku.

Obračun po varijabilnim troškovima uobičajeno je zasnovan na standardnim iznosima varijabilnih troškova i zato je njegov pravi naziv Sistem obračuna po standardnim varijabilnim troškovima. Marginalni troškovi imaju u vidu aproksimaciju a ovaj sistem obračuna troškova nastoji da je obezbedi jer su to u osnovi budući troškovi. Upravo iz tog razloga **troškove proizvoda čine samo standardni varijabilni troškovi proizvodnje**. Odstupanja stvarnih od standardnih varijabilnih troškova proizvodnje ne vezuju se za nosioce troškova, već predstavljaju troškove perioda, sem ako analiza odstupanja pokaže da su ona rezultat netačnosti standarda, što je s pozitivnim odstupanjem redovno slučaj.

Komercijalnu cenu koštanja nosilaca uspeha u fazi prodaje, ovaj sistem obračuna kompletira još samo standardnim varijabilnim troškovima prodaje. Odstupanja od ovih troškova, kao i odstupanja od standardnih varijabilnih troškova proizvodnje, pokrivaju se mimo cene koštanja nosilaca uspeha, iz odgovarajućeg kontribucionog rezultata, osim ako su ona posledica netačnosti standarda kada se naknadno uključuju u varijabilnu komercijalnu cenu koštanja nosilaca uspeha. Zasnivanje obračuna na standardnim iznosima varijabilnih troškova pruža mogućnost dubljeg diferenciranja (segmentiranja) kontribucionog rezultata. Takođe, omogućava razlikovanja njegovog vrednosnog izraza prvo po pokriću odgovarajućih standardnih varijabilnih troškova, a onda i po pokriću odstupanja od standardnih troškova. S tim što se ovo poslednjepokriće uobičajeno čini samo na nivou globalnog računa dobitka i gubitka za celinu privrednog subjekta ili po pogonima koji imaju svojstvo dobitnih organizacionih jedinica. Realokcija odstupanja od standardnih varijabilnih troškova po nosiocima uspeha ili užim grupama nosilaca uspeha

koristi se samo ako je to potpuno opravdano dodatnim informacionim koristima. Ovo se uglavnom ograničava na slučajeve relativno velikih odstupanja, pre svega u cenama elemenata poslovnog procesa.

Za suštinu pojedinih sistema obračuna troškova i za njihovo međusobno razlikovanje bitni su, pre svega, efekti sistema obračuna troškova na periodični rezultat. Za obračun po standardnim varijabilnim troškovima karakteristična je podela i troškova neproizvodnih funkcija na standardne varijabilne troškove, na jednoj strani i na odstupanja od standardnih varijabilnih troškova, na drugoj strani. Ovo razgraničavanje omogućuje uključivanje samo prvih u komercijalnu cenu koštanja realizovanih proizvoda. Dok odstupanja zajedno sa ukupnim neproizvodnim fiksnim troškovima ne podležu takvoj alokaciji. Ova podela neproizvodnih troškova nema uticaja na visinu neto periodičnog rezultata, reč je o troškovima perioda po svakom sistemu obračuna troškova. Ali, vezivanje standardnih varijabilnih troškova proizvodnje za nosioce troškova i proglašavanje odstupanja stvarnih od standardnih varijabilnih troškova proizvodnje, zajedno s ukupnim fiksnim troškovima proizvodnje, za troškove pa rashode tekućeg perioda, ima značajnog uticaja na periodizaciju troškova i rezultata. To može biti prikazano jednostavnom šemom, a potiče od pretpostavke da ceo pogon (fabrika) predstavlja samo jedno mesto troškova i da nastaju samo negativna odstupanja od standardnih troškova. Prikaz periodizacije troškova po sistemu obračuna po standardnim varijabilnim troškovima ima izgled:



Šema 9. Prikaz periodizacija troškova po sistemu obračuna po standardnim Varijabilnim troškovima

5.4.2. Osnove metode obračuna po standardnim varijabilnim troškovima

Funkcionisanje sistema obračuna po standardnim varijabilnim troškovima postupnim tokom funkcionisanja doprinosi potpunom razumevanju suštine ovog sistema obračuna. Njegovo funkcionisanje prikazano je kroz praktičnu ilustraciju koja je zasnovana na istim pretpostavkama na kojima su bile zasnovane i ilustracije funkcionisanja apsorpcionih sistema obračuna po stvarnim i standardnim troškovima.

Sistem obračuna po standardnim varijabilnim troškovima u slučaju prikaza funkcionisanja sistema mora da obezbedi prethodnu izradu odgovarajućih kalkulacija. Izradi kalkulacije prethodi prikupljanje podataka, u ovom primeru polazi se da je mogući kapacitet 1.200 jedinica godišnje i ostali podaci su korespondirajući sa prethodnim. Kalkulacija standardne varijabilne cene koštanja proizvoda ima sledeći izgled:

Tabela 31 Kalkulacija standardne varijabilne cene koštanja proizvoda A

Elementi cena koštanja	I z Ukupan	n o s Po jedinici
1. Troškovi materijala i izrade	-	550
2. Troškovi plata izrade	-	350
3. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje	220.000	220
4. Standardna varijabilna c.k. proizvodnje (1 do 3)	112.000	1.120
5. Troškovi uprave i prodaje (5.0. do 5.2.)	-	60
5.0. OVT uprave	-	-
5.1. OVT prodaje	72.000	60
6. Standardna komercijalna cena koštanja (5+6)	-	1.160

Očigledno, opšti fiksni troškovi proizvodnje, uprave i prodaje izostali su iz ove kalkulacije, koja se u ovom slučaju bavi samo standardnim varijabilnim troškovima. Podaci o ukupnim troškovima dati su samo za opšte varijabilne troškove proizvodnje i prodaje, jer se samo njihov deo određuje, utvrđuje u masi, a onda po jedinici kapaciteta i po jedinici proizvoda. Direktni troškovi materijala izrade i plata izrade standardizuju se neposredno po jedinici proizvoda i zato se oni u kalkulaciji ne daju u ukupnom iznosu.

Polazeći od prethodno date standardne varijabilne kalkulacije i od istog predmeta obračuna kao i u prethodna dva sistema obračuna troškova, a to su stvarni primarni troškovi u iznosu od 200.000 dinara i ostvareni učinak od 100

jedinica proizvedenih i 80 jedinica prodatih proizvoda, sistem obračuna po standardnim varijabilnim troškovima mogao bi rezultovati sledećim tokovima troškova, učinaka i rezultata za konkretni obračunski period (mesec).

Beleženje računskog dela i prikaz funkcionisanja sistema obračuna po standardnim varijabilnim troškovima predstavljeno je sledećim opisom obračunskih operacija:

1. Preuzimanje stvarnih primarnih troškova preduzeća i njihovo neposredno (na osnovu dokumenata) i posredno (pomoću ključeva) vezivanje za mesta troškova;

2. Obračun učinka MT Proizvodnja, odnosno stvorenih nosilaca troškova po standardnim varijabilnim troškovima proizvodnje (100 jedinica x 1.120 dinara što ukupno čini sumu od 112,000 dinara) i potom (2a) obračun odstupanja stvarnih varijabilnih od standardnih varijabilnih troškova proizvodnje i njihov prenos na račun Poslovni rezultat, gde čekaju da budu pokriveni rezultatom proizvoda, potom sledi i (2b) gde se vrši prenos ukupnih opštih fiksnih troškova proizvodnje na račun Poslovni rezultat, gde očekuju svoje pokriće iz rezultata proizvodnje;

3. Obračun završene proizvodnje po standardnoj varijabilnoj ceni koštanja proizvodnje gotovih proizvoda (100 jedinica x 1.120 dinara i ukupne sume od 112.000 dinara);

4. Preuzimanje i knjiženje prihoda od prodaje proizvoda (800 jedinica x 3.000 dinara i dobjenih 240.000 dinara prihoda od prodaje proizvoda);

5. Obračun i knjiženje rashoda realizovanih proizvoda u delu koji čine njihovi standardni varijabilni troškovi proizvodnje (80 jedinica x 1.120 dinara i u ukupnoj sumi iznose 89.6000 dinara);

6. Obračun i knjiženje rashoda realizovanih proizvoda u delu koji čine njihovi standardni varijabilni troškovi prodaje (80 jedinica x 50 dinara daju standardnih varijabilnih troškova prodaje u sumi od 4,000 dinara), čime se kompletira varijabilna komercijalna cena koštanja prodatih proizvoda, ovde sledi (6a) obračun odstupanja stvarnih od standardnih opštih varijabilnih troškova prodaje i njihov prenos na račun Poslovni rezultat, gde očekuju svoje pokriće iz rezultata proizvoda i naravno sledi (6b) prenos ukupnih opštih fiksnih troškova uprave i prodaje na račun Poslovni rezultat, gde i oni očekuju da budu pokriveni iz rezultata proizvoda;

7. Prenos ukupne komercijalne cene koštanja prodatih proizvoda, obračunate na bazi standardne varijabilne cene koštanja proizvodnje i prodaje jedinice proizvoda (80 jedinica x 1.600 din.=69.600 din.) i ostvarenog prihoda od prodaje na račun Rezultat proizvoda, a u cilju obračuna kontribucionog dobitka proizvoda;

8. Obračun kontribucionog dobitka proizvoda i njegov prenos na račun Poslovni rezultat, a u cilju pokrića odstupanja stvarnih od standardnih varijabilnih troškova proizvodnje i prodaje, ukupnih fiksnih troškova proizvodnje, uprave i prodaje i ukupnih troškova istraživanja i razvoja, kao i u cilju obračuna ostvarenog poslovnog rezultata preduzeća;

9. Obračun i knjiženje pokrića troškova istraživanja i razvoja na teret rezultata proizvoda, nakon čega se pojavljuje poslovni rezultat preduzeća;

10. Obračun i prenos poslovnog rezultata preduzeća na račun Redovni rezultat preduzeća, u cilju pokrića troškova finansiranja preduzeća i obračuna redovnog (poslovnog i finansijskog) rezultata preduzeća;

11. Obračun i pokriće troškova finansiranja na teret poslovnog rezultata preduzeća, iz čega proističe redovni rezultat preduzeća.

Obračunske operacije 2, 3, 5, 6, 7 i 8 pokazuju suštinu sistema obračuna po varijabilnim troškovima, odnosno ističu ono po čemu se ovaj sistem obračuna razlikuje od apsorpcionog obračuna po standardnim troškovima.

U okviru operacije 2. mestu troškova Proizvodnja priznati su na teret Nosilaca troškova samo standardni varijabilni troškovi sadržani u kvalitetno ostvarenoj proizvodnji, dok su odstupanja stvarnih od standardnih varijabilnih troškova proizvodnje (operacija 2a), ali i ukupni fiksni troškovi proizvodnje (operacija 2b) neposredno, dakle mimo Nosilaca troškova, Gotovih proizvoda i Troškova prodatih proizvoda, preneti na Poslovni rezultat preduzeća. Saglasno tome, obračun i knjiženje završenih proizvoda (operacija 3) i troškova proizvodnje prodatih proizvoda (operacija 5) mogli su biti izvršeni samo po standardnoj varijabilnoj ceni koštanja proizvoda. U istom smislu izvršeno je i kompletiranje komercijalne cene koštanja prodatih proizvoda samo standardnim varijabilnim troškovima prodaje (operacija 6), dok su odstupanja stvarnih od standardnih opštih varijabilnih troškova prodaje (operacija 6a), ali i ukupni opšti fiksni troškovi uprave i prodaje (operacija 6b) neposredno, dakle mimo Troškova prodatih proizvoda preneti na račun Poslovni rezultat preduzeća.

Na prethodno opisan način stvorena je pretpostavka da u okviru obračunske operacije (7.) budu sučeljeni prihodi od prodaje i standardni varijabilni troškovi proizvodnje i prodaje realizovanih proizvoda. U okviru operacije (8.) bude obračunat i dalje prenet marginalni (kontribucionni) rezultat proizvoda, kao najpouzdanija mera doprinosa pojedinih proizvoda poslovnom rezultatu privrednog subjekta. Veća je pouzdanost kontribucionog rezultata proizvoda (po ovom sistemu obračuna) od neto rezultata proizvoda (po apsorpcionom standardnom obračunu) za ocenu rentabiliteta proizvoda. Upravljanje proizvodno-prodajnim asortimanom privrednog subjekta i donošenje drugih poslovnih odluka (posebno kratkoročnih) potiče otuda što

obračun kontribucionog rezultata izbegava alokaciju fiksnih troškova na proizvode pomoću ključeva kao obračunski postupak s mnoštvom mogućih grešaka.

5.4.3. Prednosti obračuna po standardnim varijabilnim troškovima

Sistem obračuna po standardnim varijabilnim troškovima ima značajnu primenu. U osnovi stoje prednosti i značajnije su ovde navedene.

Prva prednost je u iskuljučivanju opštih fiksnih troškova iz prizvodne cene koštanja učinaka, dakle i iz bilansne vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda. Znači, **eliminirana je mogućnost popravljavanja tekućeg rezultata na teret narednih obračunskih perioda forsiranjem obima proizvodnje iznad obima prodaje**, tj. privremenim gomilanjem zaliha i u njima odloženih fiksnih troškova proizvodnje. U uslovima primene politike niskih zaliha učinaka ova prednost obračuna po varijabilnim troškovima ne mora biti posebno značajna. Mnogi privredni subjekat kod nas ne samo da imaju značajne količine zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda, već su te količine iz perioda u period promenljive, što opisanu prednost obračuna po standardnim varijabilnim troškovima čini značajnom.

Druga prednost, obračun po standardnim varijabilnim troškovima je **ugrađena analize prelomne tačke u sistem računovodstvenog obuhvatanja, analize i interpretacije troškova, prihoda i rezultata**. Plansko-kontrolne aktivnosti su prednost ovog sistema obračuna troškova. One se sastoje u mogućnosti neposrednog i jednostavnog projektovanja nivoa troškova, prihoda i rezultata za različite moguće obime aktivnosti. Za optimizaciju odnosa „troškovi-obim-rezultat“ relevantni su ukupni fiksni troškovi, a ne prosečni fiksni troškovi jedinice učinaka. Priprema ovakvih kratkoročnih projekcija na bazi prosečnih fiksnih troškova, koje koriste ostali sistemi obračuna troškova, pretpostavlja nešto složenije kalkulisanje troškova za alternativne obime aktivnosti. Sistem obračuna po punim standardnim troškovima ublažava taj problem razdvajanjem kalkulacionih kvota opštih troškova na opšte varijabilne i opšte fiksne troškove.

Treća prednost obračuna po standardnim varijabilnim troškovima je u **zahtevu analitičkog planiranja i kontrole troškova i rezultata**, ako su za njih relevantni kontrolabilni rezultati proizvoda, odnosno prerelevantni fiksni troškovi. Drugim rečima, kada se procena uspešnosti užih organizacionih delova može opravdano zasnivati na izosu prihoda, varijabilnim troškovima i

marginalnom rezultatu, onda je Direct costing u prednosti kao informaciona podloga sistemskog planiranja i kontrole.

Četvrto, kada je u pitanju podobnost marginalnog obračuna sa aspekta politike prodajnih cena, onda se stavovi kreću različito. Od onih da je ovaj obračun apsolutno i jedino podoban čak i za dugoročnu politiku cena. Potom mišljenja su da njegove prednosti treba ograničiti samo na zahteve kratkoročnog formiranja prodajnih cena ili, još uže, samo na potrebe formiranja cena u uslovima nedovoljne zaposlenosti. Ovde je bitno istaći da je **obračun po standardnim varijabilnim troškovima sigurno u prednosti kada je u pitanju kontribicioni pristup formiranju cena**. Tada su varijabilni troškovi u ulozi donje granice cena i poslovno-politički okvir ispoljavanja tih prednosti je i individualno određen. Fleksibilno postavljen obračun po punim standardnim troškovima, sa striktnim podvajanjem fiksnih i varijabilnih troškova kroz sve vrste kalkulacije, čini dostupnim informacije za potrebe kontribucionog formiranja prodajnih cena.

Peta prednost **figurira u alternativnom poslovnom odlučivanju**, Optimizacija proizvodno-prodajnog asortimana nezamisliva je bez kontribucionog (marginalnog) rezultata proizvoda po jedinici ograničavajućeg faktora. Ako je ograničena propusna moć prodaje, onda je kontribicioni rezultat po jedinici proizvoda osnovni kvantitativni kriterijum izbora najrentabilnijeg asortimana. U uslovima ograničenog snabdevanja to je kontribicioni rezultat po jedinici materijala. U uslovima ograničenog mašinskog ili radnog kapaciteta uloga odlučujućeg kriterijuma pripada kontribucionom rezultatu po mašinskom času ili času izrade itd. U svakom slučaju kriterijum je, dakle, kontribicioni (marginalni), a ne prosečni rezultat po jedinici učinka. Prosečan rezultata po jedinici učinka je nepouzdan indikator individualnog rentabiliteta proizvoda, zbog manje ili više arbitrarne alokacije opštih fiksnih troškova proizvodnje na nosioce troškova i fiksnih troškova prodaje i opšteg upravljanja i administracije na nosioce uspeha (prodate proizvode i usluge). Kontribicioni rezultat je lišen ovog nedostatka, a direktni je proizvod marginalnog obračuna.

5.4.4. Razvojni oblik obračuna po standardnim varijabilnim troškovima (obračun postepenog pokrića fiksnih troškova)

Do sada je bilo reči o izvornom, osnovnom, čistom vidu marginalnog obračuna. Kao obliku njegove nadogradnje u novije vreme sve se više pažnje

poklanja obračunu postepenog pokrića fiksnih troškova, odnosno razvijenom kontribucionom obračunu (razvijenoj Direct Costing metodi obračuna).

Stav o **troškovima proizvoda**, koji se uključuju u bilansnu vrednost nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda, i **troškovima perioda**, koji ulaze u rashode perioda u kome su nastali je nepromenjen. Prve i nadalje čine samo varijabilni troškovi proizvodnje ili standardni varijabilni troškovi proizvodnje. Rashodi tekućeg perioda još uvek predstavljaju odstupanja od standardnih varijabilnih troškova proizvodnje koja su posledica propusta u trošenju, a ne netačnosti standarda. Ukupni opšti fiksni troškovi proizvodnje i svi proizvodni troškovi osim onih koji se eventualno kao varijabilni troškovi realociraju na proizvodna mesta troškova, kao što to može biti slučaj s delom varijabilnih troškova istraživanja i razvoja i sa delom varijabilnih troškova opšteg upravljanja i administracije ukoliko u okviru tih funkcija varijabilnih troškova uopšte ima. Varijabilni troškovi marketinga ili opšteg upravljanja i administracije koji su troškovi perioda, i nadalje se pomoću kalkulacije u fazi prodaje alociraju po nosiocima uspeha, kompletirajući njihovu varijabilnu komercijalnu cenu koštanja. Kontribicioni rezultat proizvoda još uvek je direktni podatak primenjenog direktnog obračuna.

Glavna novina sastoji se u tome što se iz kontribucionog rezultata proizvoda ne viši pokriće ukupnih fiksnih troškova kao jedinstvenog bloka troškova. Oni su podeljeni još samo po funkcijama bez ikakvog uticaja na red pokrića, već postepeno pokriće odgovarajućih slojeva fiksnih troškova i višestepeno iskazivanje kontribucionog rezultata po pokriću odgovarajućih fiksnih troškova. Reč je o direktnim fiksnim troškovima kalkulacionih jedinica za koje se želi obračun kontribucionog rezultata po pokriću svih direktnih troškova. Direktni troškovi su svi oni troškovi koji mogu biti neposredno (bez ključeva) vezani za proizvod, funkciju, posao, operaciju, organizacioni segment, prodajnu teritoriju, kanal prodaje i sl. i njih ne čine samo varijabilni troškovi. Račun postepenog pokrića fiksnih troškova, odnosno kontribucionog rezultata po pokriću direktnih fiksnih troškova proizvoda, grupe proizvoda, mesta troškova i područja (pogona i sl.) nasuprot fiksnim troškovima privrednog subjekta. U osnovi ovog računa stoji i jedna jednostavna i vrlo osnovna ideja da proizvod odbacuje kontribicioni rezultat za pokriće fiksnih troškova grupe proizvoda tek po pokriću i svojih direktnih fiksnih troškova. Grupa proizvoda čini to u odnosu na fiksne troškove područja tek po pokriću i direktnih fiksnih troškova grupe proizvoda itd.

Račun postepenog pokrića fiksnih troškova, otklanjajući plansko-kontrolne nedostatke osnovnog oblika marginalnog obračuna, pokušava premostiti jrazliku između sistema obračuna po standardnim varijabilnim

troškovima i sistema obračuna po punim standardnim troškovima, njihovog približavanja, kombinovanja njihovih vrednosti, što je sve aktuelnija potreba.

5.5. Obračun neproizvodnih troškova

5.2.1. Osnov obračuna neproizvodnih troškova

Poslovno-organizaciona struktura proizvodnog privrednog subjekta podrazumeva postojanje:

- a) proizvodnog funkcionalnog područja (u širem smislu) i
- b) neproizvodnih funkcija.

Proizvodno funkcionalno područje uključuje proizvodnju, nabavku, i tehničke službe (tehničku upravu). Ove poslednje obuhvataju poslove konstrukcije proizvoda, propisivanje receptura proizvoda, konstrukciju alata, razradu i propisivanje tehnoloških postupaka, standardizovanje količina i kvaliteta, laboratorijsku i drugu kontrolu kvaliteta, operativnu pripremu proizvodnje i sve poslove tesno vezane za proizvodnju. Neproizvodno funkcionalno područje obuhvata funkciju marketinga, funkciju istraživanja i razvoja i funkciju opšteg upravljanja i administracije.

Klasifikujući prethodno troškove na troškove proizvoda i troškove perioda, u troškove proizvoda (proizvodnu cenu koštanja proizvoda) zavisno od primenjenog sistema obračuna troškova, mogu biti uključeni stvarni, standardni ili samo standardni varijabilni troškovi proizvodnje (proizvodnog funkcionalnog područja u užem smislu). Troškovi neproizvodnih funkcija prprihvataju se kao troškovi perioda. Njihovo proglašavanje tekućim rashodima uslovljeno je uglavnom:

a) tradicionalnom pretpostavkom da oni predstavljaju definitivni odliv ekonomskih vrednosti u momentu njihovog nastanka, pa je neopravdano njihovo odlaganje za budući period uključenjem u zalihe;

b) nedostatkom odgovarajućeg fizičkog objekta kome bi ti troškovi bili zaračunati i za koje bi bili vezani, ako postoje razlozi za njihovo odlaganje;

c) neizvesnost njihovih budućih efekata, tj. prihoda ili ušteda drugih troškova i

d) problem pronalaženja odgovarajuće osnove za merenje budućih efekata po osnovu ovih troškova.

Poznato je da je računovodstveni moto nadoknada troškova iz prihoda nastalih po njihovom osnovu i da pitanje odlaganja određenih troškova za budućnost računovodstvena teorija već odavno ne uslovljava postojanjem

fizičkog objekta, odnosno učinka za koji bi oni bili vezani. Tradicionalna ideja o tekućem otpisivanju (uključivanju u rashode perioda) neproizvodnih troškova može se pravdati još samo neizvesnošću budućih efekata po osnovu troškova neporizvodnih funkcija i teškoćama pronalaženja odgovarajuće osnove za merenje tih efekata. Postojanjem relativne izvesnosti, rizika i neizvesnosti u različitim delovima poslovnog procesa računovodstvo je prihvatilo različite obračunske postupke, ali stepen neizvesnosti je uglavnom različit u različitim poslovnim funkcijama. U meri u kojoj stepen neizvesnosti određuje računovodstveni stav i postupke, biće primenjeni različiti obračunski postupci u različitim poslovnim funkcijama. Stepem neizvesnosti je relativno veći u funkciji prodaje, opšteg upravljanja i istraživanja i razvoja nego u ostalim područjima. Znači da su rezultati prodajnih, upravno-administrativnih i istraživačko-razvojnih poslova mnogo neizvesniji nego efekti proizvodne aktivnosti.

Savremeni uslovi privredjivanja odlikuju se sve većim učešćem neproizvodnih troškova. U okviru njih sve većom zastupljenošću ovih troškova koji imaju karakter ulaganja u cilju postizanja određenih budućih efekata, što posebno važi za troškove marketinga (u užem smislu) i troškove istaživanja i razvoja. Potreba preispitivanja tradicionalnog pravila o tekućem otpisivanju neproizvodnih troškova, odnosno njegovnog opšteg važenja. Stepem neizvesnosti i pouzdanosti procene budućih efekata po osnovu neproizvodnih troškova isti u svako vreme i za buduće periode (aktiviranje u bilansu stanja) određenih proizvodnih troškova ravnomerno raspoređenih u vremenu i u prostoru. Niti računovodstvo želi da izbegne sve procene u obračunavanju periodičnih rezultata.

Ne menjajući osnovni karakter troškova perioda, razvijenije računovodstveno mišljenje o ovim troškovima bavi se značajnim pitanjem: Da li su to uvek rashodi tekućeg perioda (u kome su troškovi nastali) ili s obzirom na efekte koje donose treba jednim delom razgraničiti na više perioda, odnosno privremeno ih bilansirati kao imovinu u bilansu stanja? Dodajmo tome i pitanje njihovog načina uključivanja u kalkulaciju nosilaca troškova i rezultata, kao i specifičnost njihovog standardizovanja, planiranja i kontrolisanja i eto njihove obračunske kontraverze. Ona nije sasvim identična za troškove marketinga, troškove opšteg upravljanja i administracije i troškove istraživanja i razvoja. Otuda potreba potpunijeg razmatranja jedne, druge i treće grupe neproizvodnih troškova.

5.5.2. Obračun troškova marketinga

Funkcija marketinga predstavlja skup „...aktivnosti pribavljanja porudžbina i aktivnosti izvršenja porudžbina kupaca. Obezbedjenje porudžbina je postizanje željenog obima i strukture prodaje. To je u stvari veština kreiranja (pridobijanja N.S.) porudžbina pomoću reklame, promocije i prodaje. Izvršenje porudžbina uključuje skladištenje, pakovanje, isporuku, fakturisanje i kreditne poslove.“

U literaturi pa i praksi aktivnosti pribavljanja porudžbina često se nazivaju kreiranjem tražnje, a aktivnosti izvršenja porudžbina još i fizičkom distribucijom proizvoda, pri čemu se fakturisanje i kreditni poslovi s kupcima ponekad pridodaju računovodstvenoj funkciji, odnosno opštem upravljanju i administraciji. Aktivnosti pribavljanja i izvršenja porudžbina ipak treba kada je u pitanju finiji obračun troškova, uključiti u funkciju marketinga.

Troškovi marketinga predstavljaju novčani izraz trošenja dobara i usluga u vezi sa pribavljanjem i izvršenjem prodajnih porudžbina. Oni uključuju podjednako primarne i sekundarne troškove alocirane saglasno principu uzročnosti na pojedine aktivnosti (grupe srodnih poslova, mesta troškova) u okviru funkcije marketinga. U svrhe njihovog obračunskog tretmana, planiranja i kontrole, troškove marketinga treba razvrstati u dve osnovne grupe prema aktivnosti na:

- 1) troškovi pribavljanja porudžbina (kreiranje tražnje) i
- 2) troškovi izvršenja porudžbina.

Troškovi marketinga posmatrani sa gledišta troškova kalkulacija predstavljaju troškove realizovanih proizvoda (nosilaca rezultata) i na njih se u fazi realizacije alociraju u punom stvarnom iznosu, punom standardnom iznosu ili samo u delu standardnih varijabilnih troškova prodaje. Naravno ovo je određeno primenjenim sistemom obračuna troškova, ali veoma je važno da pri tom treba razlikovati:

- 1) direktne troškove prodaje i
- 2) opšte troškove prodaje.

Direktni troškovi prodaje obuhvataju sve vrste primarnih (kao i sekundarnih) troškova koji se mogu bez upotrebe ključeva vezati za proizvode čija je prodaja njihov neposredni prouzrokovatelj, kao i posebne pojedinačne troškove prodaje ukoliko ih ima (diferencijalna posrednička provizija, troškovi posebnih usluga kupcu i sl.). Kalkulacija komercijalne cene koštanja proizvoda zahteva alokaciju opštih troškova prodaje (stvarnih, punih standardnih ili samo standardnih varijabilnih troškova prodaje) na proizvode upotrebom odgovarajućeg ključa (odgovarajući obrazac za obračun). Upotreba jedinstvenog ključa pretpostavlja samo identifikovanje mase opštih

troškova prodaje za čitav privredni subjekt i dolazi u obzir samo pri izrazito homogenom asortimanu sa aspekta izazivanja troškova prodaje. Ali, često različiti ili/i isti proizvodi prouzrokuju različite opšte troškove marketinga po pojedinim podfunkcijama, ili po grupama poslova u okviru ove funkcije, po kanalima prodaje i prodajnim teritorijama, mestima i slično.

Pouzdanost kalkulacije komercijalne cene koštanja podrazumeva u takvim uslovima prethodno obuhvatanje opštih troškova prodaje po užim organizacionim delovima (mestima troškova) marketing funkcije, po prodajnim teritorijama, kanalima prodaje i slično.

Ostvaruje se prihvatljiva pouzdanost i kada se primenjuju diferencijalne stope opštih troškova prodaje. One se obračunavaju najčešće po metodi tržišne cene proizvoda, po metodi proizvodne cene koštanja proizvoda ili po nekoj drugoj prikladnoj uslovnoj bazi. Razlozi planiranja i kontrole troškova i rezultata po užim aspektima posmatranja poslovnog rezultata privrednog subjekta, uslovljavaju prethodno obuhvatanja i direktnih troškova prodaje po pomenutim plansko-kontrolnim jedinicama funkcije prodaje (mestima troškova, kanalima prodaje, prodajnim teritorijama, grupama kupaca i sl.).

U metodološkom smislu, opisani obračun troškova marketinga ne donosi veće specifičnosti. Razlika u odnosu na obračun troškova proizvodnje je u tome što se troškovi prodaje, ukoliko nema njihovog odlaganja posredstvom aktivnih vremenskih razgraničenja za buduće periode, s mesta troškova u celini prenose na račune rashoda. Ako se primenjuje obračun po stvarnim troškovima, onda se njihov ceo iznos prenosi na troškove prodatih proizvoda. Po obračunu po standardnim troškovima na troškove (rashode) realizovanih proizvoda prenosi se standardni deo troškova marketinga, dok se odstupanja od standardnih troškova prodaje uključuju u zbirnu poziciju periodičnih rashoda privrednog subjekta i pokrivaju se iz dobitka proizvoda obračunatog po pokriću standardnih troškova proizvodnje i prodaje. U obračunu po standardnim varijabilnim troškovima, prvi način prenosa troškova prodaje s mesta troškova odnosi se samo na standardne varijabilne troškove prodaje. Razvijenija varijanta Direct Costing-a učinila bi isto i sa direktnim fiksnim troškovima proizvoda, grupe proizvoda, kanala prodaje i sl, a u cilju obračuna postepenog pokrića fiksnih troškova, odnosno poboljšanja metodologije kontrole rentabiliteta po užim aspektima posmatranja rezultata poslovnog subjekta ili pogona.

Računovodstvo u praksi često u bilansnu vrednost zaliha uračunava i one troškove koji nastaju po osnovu marketing aktivnosti, iako zalihe ubičajeno „... predstavljaju onaj deo troškova koji je nastao u pribavljanju i proizvodnji dobara od koga se s razlogom može očekivati budući prihod“, što troškovi prodaje objektivno nisu. Ovaj propust nastoje zbog smanjene

upotrebe pogonskog obračuna usled specifičnih organizacija privrednih subjekata (pre svega to je organizacijom firme početkom sedamdesetih godina), usled čega je napušteno čak i globalno obračunsko odvajanje troškova prodajnog funkcionalnog područja od troškova proizvodnje i drugih funkcija. A posebno njihovo obračunavanje po užitim jedinicama marketing funkcije i po prema potrebama rasčlanjenje za obračun rentabiliteta privrednog subjekta ili pogona.

5. 5.3. Obračun troškova istraživanja i razvoja

Troškovi istraživanja nastaju po osnovu aktivnosti traženja novi proizvoda i proizvodnih postupaka, usvršavanja proizvoda i proizvodnih postupaka, ispitivanja mogućnosti primene novih materijala, iznalaženja novih namena proizvoda i bavljenja fundamentalnim istraživanjima u cilju proširenja znanja iz bazičnih naučnih oblasti. Troškovi razvoja uobičajeno se definišu kao troškovi koji su u vezi sa nastojanjem da se rezultati istraživačkog rada privedu konkretnoj proizvodnji i komercijalnoj upotrebi. Ustvari, to su troškovi izazvani neophodnim aktivnostima od momenta donošenja odluke da se proizvodi novi ili usavršeni proizvod, primeni novi ili poboljšani proizvodni postupak, predje na korišćenje novog materijala i sl. do momenta kada proizvodnja u komercijalne svrhe stvarno otpočne.

Uprkos jasnih teorijskih razlika između troškova istraživanja i troškova razvoja, u stvarnom životu njih je često vrlo teško razgraničiti zato što se istraživačke i razvojne aktivnosti često odvijaju simultano i prepliću od istih ljudi na istom učinku, predmetu itd.

Za krajnju obračunsku dispoziciju troškova istraživanja i razvoja neophodno je utvrditi da li je prihvatljivije:

- a) da se oni u celini tretiraju rashodima perioda u kome su nastali;
- b) ili da budu uključeni u opšte troškove proizvodnje i tako dalje sa njima da se nastavi obraču ili
- c) da oni sadrže i takve troškove od kojih se s izvesnošću očekuju procenjivi budući efekti (prihodi ili uštede troškova), pa ih u periodu njihovog nastanka treba aktivirati kao sredstvo, a onda u nizu budućih obračunskih perioda otpisati.

U ulozi neposrednog prouzrokovača troškova istraživanja i razvoja uglavnom se pojavljuju:

- a) fundamentalna (čista) istraživanja,
- b) novi proizvodi i novi proizvodni postupci i
- c) unapredjenje proizvoda i proizvodnih postupaka.

Postavlja se pitanje kako na realno rasporediti prouzrokovane troškove istraživanja i razvoja, sprovesti njihovu periodizaciju. Ovaj postupak često ukazuje na neke od kontradiktornih rešenja koja polaze od sledećih stavova.

Tako može se navesti da „...postoje vrlo jaki razlozi za odlaganje troškova fundamentalnih istraživanja zasnovani na tome da ovi troškovi verovatno ne donose nikakve koristi tekućem periodu“, ovakav stav je sasvim prihvatljiv. Ako odlažemo ove troškove a za odlaganje bilo kog troška za budućnost nije dovoljno samo to da on nije uslovljen tekućim prihodom, a nije ni pouzdano merljiv budući efekat. U vezi s nastankom tog efekta i uopšte trenutkom njegove pojave, vremenom trajanja i vrednošću budućih efekata buduća neizvesnost može biti toliko velika da otpisivanje ovih troškova na teret tekućih prihoda može biti ispravno. I to sa razlogom jer to ono odgovara računovodstvenom principu opreznosti, a je reč o troškovima koji se iz perioda u period ponavljaju, pa i uporedivost periodičnih rezultata time nije narušena.

Pitanje periodizacije troškova istraživanja i razvoja veoma je složeno i zato nije čudno što ih računovodstvo rado tretira rashodima perioda. Uvek kada se radi o troškovima koji se iz perioda u period ponavljaju, što odgovara računovodstvenom načelu opreznosti, a u vezi sa periodizacijom ovih troškova potpuno je korektno urađeno.

Naglašena opreznost u vezi troškova istraživanja i razvoja je došla do izražaja i u Medjunarodnom računovodstvenom standardu 38-Nematerijalna ulaganja. Standard tumači da se troškovi istraživanja imaju iskazivati kao rashodi perioda u kome su nastali i ne mogu se aktivirati kao deo imovine privrednog subjekta. Aktiviranju može biti podvrgnut samo deo troškova razvoja koji se odnosi na jasno definisan proizvod ili proces (proizvodni postupak), čija tehnička izvodljivost je dokazana. Ako privredni subjekt stvarno ima nameru da proizvodi proizvod i prodaje, odnosno proces koristi ako za proizvod tržište postoji i ako su raspoloživi potrebni resursi za proizvodnju proizvoda, odnosno korišćenje procesa proizvodnje i slično. U suprotnom ako samo neki od navedenih zahteva nije ispunjen, tada se troškovi razvoja moraju smatrati rashodima perioda u kome su nastali.

Saglasno važećim zakonskim propisima, troškovi istraživanja i razvoja mogu biti aktivirani i razgraničeni na više obračunskih perioda, odnosno bilansirani kao nematerijalna ulaganja u okviru stalne imovine privrednog subjekta. Eventualno aktiviranje se vrši na bilansnim pozicijama Osnivačka ulaganja, koja podležu amortizovanju, po stopi od najmanje 20 % godišnje, Ulaganja u istraživanja i razvoj, na koju se primenjuje godišnja stopa otpisa od najmanje 25 % i Ulaganja u probnu proizvodnju, sa otpisom po stopi od 33,3 % godišnje. Pošto je u nas ozvaničena i neposredna primena

Medjunarodnih računovodstvenih standarda, zakonski dopušteno aktiviranje troškova o kojima je reč može se primeniti samo ako su ispunjeni prethodno pomenuti Standardom 9 određeni uslovi.

5.6. Obračun troškova opšteg upravljanja i administracije

Troškovi upravljanja i administracije predstavljaju široku i dosta složenu grupu troškova privrednog subjekta. Oni nastaju na mnogim nivoima njegove organizacione strukture. Proizvodno funkcionalno područje sigurno uključuje i određene upravno-administrativne aktivnosti po čijem osnovu nastaju odgovarajući troškovi. Slično je i sa funkcijom marketinga i funkcijom istraživanja i razvoja. Medjutim, te posebne upravno-administrativne aktivnosti toliko su srasle s matičnim funkcijama (proizvodnje, marketinga i istraživanja i razvoja) da njihove troškove treba smatrati troškovima proizvodnje, troškovima marketinga i troškovima istraživanja i razvoja. Prema tome, ovde su u pitanju troškovi opšteg upravljanja i administracije na nivou privrednog subjekta.

Polazeći od opisanog karaktera troškova opšteg upravljanja i administracije, uobičajeni računovodstveni pristup ovim troškovima je da se oni tretiraju zasebnom funkcionalnom grupom troškova koji se ne odnose neposredno na aktivnosti proizvodnje, marketinga i istraživanja i razvoja, pa se na njih i ne alociraju. Troškovi opšteg upravljanja i administracije se kao trošak perioda pripisuju tekućim rashodima, odnosno smatraju se definitivnim odlivima ekonomskih vrednosti u momentu nastanka troškova. To je praktično i najjednostavniji obračunski postupak za troškove opšteg upravljanja i administracije.

Za potrebe analitičkog rasčlanjivanja bilansa uspeha i potrebe rezudjenijeg planiranja i kontrole troškova i rezultata, korisno je ove troškove u fazi realizacije vezati za nosioce uspeha čime se kompletira njihova komercijalna cena koštanja proizvoda. Time je obezbedjena pretpostavka za raščlanjivanje poslovnog rezultata po prodajnim teritorijama, kanalima prodaje, grupama proizvoda, grupama kupaca i sl.

Način alokacije troškova na nosioce uspeha određen je konkretnim obračunskim uslovima i primenjenim sistemom obračuna troškova. Ako su u pitanju ukupni troškovi upravljanja i administracije, oni su rashodi perioda, a pitanje je samo da li će na rashode prodatih proizvoda biti preneseni stvarno nastali troškovi, standardni iznos troškova ili samo standardni varijabilni troškovi ukoliko medju troškovima opšteg upravljanja i administracije uopšte

ima varijabilnih troškova. Prethodno obuhvatanje troškova opšteg upravljanja i administracije po mestima troškova (grupama srodnih aktivnosti) u okviru ovog funkcionalnog područja nužni je korak ukupnog postupka obračunavanja ovih troškova, što nije nikakav metodološki novitet u odnosu na obračun troškova proizvodnje i distribucije.

Medju troškovima opšteg upravljanja i administracije privrednog subjekta pojavljuju se i troškovi finansijske funkcije. Često se smatra da su to troškovi finansiranja ali to oni nisu i ne mogu se svrstati u tu grupu troškova. Zna se da su efektivni troškovi finansiranja, sačinjeni isključivo od kamata koje se plaćaju po osnovu kreditnih izvora finansiranja, predstavljaju posebnu grupu troškova. Kao trošak privrednog subjekta, a ne jedne funkcije, troškovi finansiranja se uobičajeno tretiraju rashodima perioda u kome su nastali. U fazi realizacije ne alociraju se na prodate proizvode i usluge, tj. ne uključuju se u njihovu komercijalnu cenu koštanja. Samo izuzetno, pod uslovom da se tiču konkretnih proizvoda, tj. da su njihov direktan trošak, kao i da takav njihov obračunski tretman više odgovara načelu korelacije (uzročnosti) u povezivanju prihoda s pripadajućim rashodima, mogli bi troškovi finansiranja biti uključeni u vrednost zaliha učinaka (nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda), odnosno obračunavani kao sastavni deo proizvodne i komercijalne cene koštanja učinaka na koje se odnose.

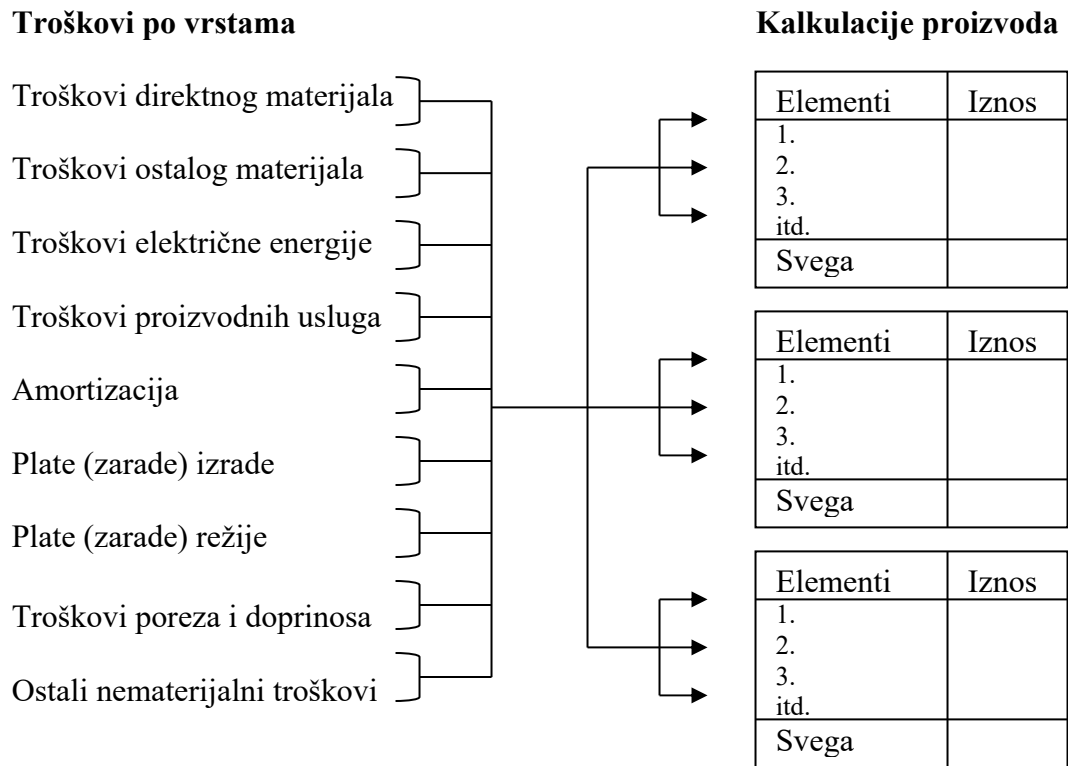
Po Medjunarodnim računovodstvenim standardima, troškovi opšteg upravljanja i administracije spadaju medju troškove za koje se preporučuje da ne budu uključeni u proizvodnu cenu koštanja (vrednost zaliha) učinaka, već da se tretiraju rashodima perioda u kome su nastali. Ta preporuka ne isključuje mogućnost da ovi troškovi, slično troškovima marketinaga, u fazi realizacije budu alocirani na troškove prodatih proizvoda i usluga, tj. uračunati u komercijalnu cenu koštanja prodatih učinaka tokom perioda u kome su troškovi opšteg upravljanja i administracije nastali. Uvek kada takav postupak povećava informacionou vrednost analitičkog obračuna periodičnog rezultata (internog analitičkog bilansa uspeha) i obračuna troškova i koristi za potrebe donošenja pojedinačnih poslovnih odluka.

5.7. Osnovne kalkulacije

5.7.1. Osnovni problemi kalkulacije

Maksimiranje poslovnog rezultata preduzeća u dugom roku obezbedjuje održavanje sredstava i njihovo uvećanje i unapredjenje i može biti prihvaćeno kao vrhovni cilj, profitno orijentisani privredni subjekti ili maksimizacija neto dobitka je jedan od njenih glavnih ciljeva. Nosilac poslovnog rezultata, neto

rezultata dakle i prihoda i na odgovarajući način koncipiranih troškova koji određuju nivo rezultata je učinak (proizvod odnosno usluga). Bilo da su prodajne cene proizvoda, odnosno usluga, i njihovi jedinični prihodi tržišno oredjene veličine potrebno je da do njih se doće na bazi troškova, ovde je u pitanju postupak utvrđivanja troškova po nosiocima. To je osnovni zadatak kalkulacije. Prema tome, kalkulacija predstavlja skup postupaka pomoću kojih se dolazi do troškova po jedinici proizvoda u skladu sa odgovarajućim ciljevima kalkulacije, odnosno svrhama u koje se cena koštanja nosioca troškova i rezultata koristi. Utvrđivanje troškova jedinice proizvoda pretpostavlja odgovarajuće i knjigovodstvene i vanknjigovodstvene postupke. Osnovni problem kalkulacije sastoji se, dakle, u tome kako troškove po vrstama alocirati na nosioce troškova i rezultata odnosno privrednog subjekta. Kako rasporediti, alokacirati troškove na nosioce šematski to ima sledeći izgled:



Šema 10. Alokacija troškova na nosioce troška- kalkulacije

Na jednoj strani postoje obračuni i podaci od finansijskog knjigovodstva obuhvaćene nastale troškove ili planirani troškovi za nastupajući period, a na drugoj stranu su nosioci troškova i rezultata. Njihovo povezivanje postavlja najmanje dva opšta problema kalkulacije.

Prvo, za pojedine nosioce troškova i rezultata direktno su prepoznatljive samo neke vrste troškova i samo za njih postoji mogućnost direktnog vezivanja. Direktnim troškovima se uobičajeno smatraju troškovi direktnog materijala (materijal izrade), troškovi direktnog rada (plate izrade), eventualni posebni pojedinačni troškovi prerade i direktni troškovi prodaje. Iz dokumentacije o nastanku ostalih vrsta troškova obične se ne vidi kojem nosiocu troškova i rezultata pripadaju pa se oni obično proglašavaju opštim (zajedničkim) troškovima svih ili više nosilaca na koje se moraju alocirati prema nekoj uslovnoj bazi (ključu).

Drugo, formalna struktura kalkulacije obično ne odgovara formalnoj strukturi odgovarajuće klase računa za obuhvatanje troškova po vrstama u knjigovodstvu. Ako knjigovodstvene ciljeve obuhvatanja troškova po vrstama može zadovoljiti prethodno data ili neka slična struktura odgovarajuće klase računa, dotle bi ciljevima kalkulacije više odgovarao ovakav formalni izgled kalkulacije proizvoda, koja ima sledeći izgled:

Tabela 32 Kalkulacija proizvoda

E l e m e n t i	Iznos po jedinici
1. Troškovi direktnog materijala	_____
1.1. Troškovi direktnog materijala bez tr.nabavke
1.2. Troškovi nabavke
2. Troškovi prerade	_____
2.0. Troškovi direktnog rada (plate izrade)
2.1. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje
2.2. Opšti fiksni troškovi proizvodnje
3. Posebni pojedinačni troškovi proizvodnje	_____
4. Troškovi proizvodnje (proizvodna cena koštanja (1+2+3))	_____
5. Troškovi prodaje i upravljanja	_____
5.0. Varijabilni troškovi prodaje
5.1. Fiksni troškovi prodaje
5.2. Troškovi upravljanja

6. Komercijalna cena koštanja (4+5)

Očigledno u knjigovodstvu obuhvaćeni primarni troškovi po vrstama moraju za potrebe kalkulacije biti na odgovarajući način pregrupisani. To

jednako vredi i za njihove predračunske i planirane (standardne) iznose ukoliko se radi o predračunskoj ili planskoj (standardnoj) kalkulaciji.

U svakom slučaju, rešenje pomenutih glavnih problema kalkulacije pretpostavlja dobro postavljen pogonski obračun (pogonsko knjigovodstvo). Grupisanjem troškova prema odgovarajućim kriterijumima i njihovim prethodnim vezivanjem za uže organizacione delove (mesta troškova), on olakšava vezivanje troškova za nosioce troškova i rezultata i omogućava zadovoljenje pomenutih zahteva formalne strukture kalkulacije koja treba da posluži ciljevima bilansiranja, planiranja i kontrole troškova i rezultata, formiranju pojedinih cena i drugim aspektima odlučivanja.

Ali ne treba, ograničavati zadatke pogonskog obračuna samo na obračunavanje troškova s različitih aspekata. Uspešno upravljanje u privrednom subjektu pretpostavlja rasčlanjivanje bilansa uspeha, tj. globalnog poslovnog rezultata subjekta, na postupak kotribucione analize rezultata po proizvodnim ili grupama proizvoda, po užim organizacionim delovima privrdnog subjekta po prodajnim teritorijama, kanalima prodaje, i sl. Pogonski obračun, kao analitički aspekt bilansa uspeha, u tom cilju može i treba da obezbedi i takvo rasčlanjivanje prihoda. Kalkulacije, oslonjene na pogonski obračun, treba da bude prilagodjena svim tim ciljevima.

5.7.2. Ciljevi kalkulacije

Kalkulacija preuzima pomenute ciljeve obračuna troškova tako da ona uglavnom služi:

- potrebama bilansiranja,
- potrebama planiranja i kontrole troškova i rezultata,
- potrebama formiranja prodajnih cena i
- potrebama alternativnog poslovnog odlučivanja.

U cilju periodičnog izveštavanja internih i eksternih korisnika računovodstvenih informacija o sredstvima i izvorima sredstava, na jednoj i rashodima, приходima i poslovnom rezultatu, na drugoj strani, računovodstvo podnosi bilans stanja i bilans uspeha kao dva osnovna računovodstvena izveštaja. Oni su nerazdvojni. Od mnogobrojnih njihovih medjuzavisnosti, za razumevanje uloge kalkulacije cene koštanja jedinice proizvoda u bilansiranju bitno je izvojiti i naglasiti njihovu vezu po osnovu zaliha.

Saglasno u nas ozakonjenim bilansnim šemama i mehanizmu bilansiranja po metodi ukupnih troškova, za potrebe bilansiranja prihoda u bilansu uspeha preuzimaju se promene zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda iz bilansa stanja, odnosno za promene vrednosti zaliha

učinaka u obračunskom periodu vrši se korekcija prihodne strane bilansa uspeha. Dakle, uz ostale date veličine, periodični rezultat direktno je određen vrednošću početnih i krajnjih zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda bilansiranih u početnom i završnom bilansu stanja. Bilansna vrednost ovih zaliha predstavlja proizvod njihovog inventarnog stanja i cene koštanja po jedinici. Cena koštanja po jedinici učinka glavni je rezultat kalkulacije. Otuda, bilansna vrednost pomenutih zaliha i prihoda pa, prema tome, i iznos periodičnog rezultata značajno su određeni, pored ostalog, primenjenom vrstom i metodom kalkulacije i tačnošću njenog postupka. Pri tom, struktura kalkulacije mora biti postavljena tako da obezbedi neposrednu vidljivost onog koncepta cene koštanja koji odgovara ozakonjenoj ili u okviru nje slobodno odabranoj politici bilansiranja zaliha.

O maksimiranju rezultata kao vrhovnom cilju privrednog subjekta bilo je već pisano. Usmeravanje svih njegovih aktivnosti u tom pravcu pretpostavlja vrlo pažljivo upravljanje, tj. stalno integralno planiranje i kontrolu. Te aktivnosti uvek tangiraju sredstva i izvore sredstava, rshode i prihode, odnosno odražavaju se na zbir i strukturu bilansa stanja i bilansa uspeha. Zbog toga, jedno formalizovano planiranje u privredno subjektu treba da završi planiranim bilansom uspeha za nastupajući period i projektovanim bilansom stanja na poslednji dan planskog perioda. Čak i pri eventualnom njihovom direktnom projektovanju (bez parcijalnih planova po funkcijama, užim organizacionim delovima i sl.) dolazi do izražaja uloga kalkulacije u planiranju. Planirani bilans uspeha i bilansiranje planiranih prihoda pretpostavlja odgovarajuće vrednovanje početnih i krajnjih zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u početnom i planiranom završnom bilansu stanja za planski period. Ovo je neizvodljivo bez odgovarajuće struktuirane predračunske ili planske (standardne) kalkulacije. Istim ciljevima mora biti prilagodjena i kalkulacija u fazi globalne kontrole troškova i rezultata privrednog subjekta pomoću bilansa uspeha, pri čemu mora biti očuvana uporedivost ostvarenih s pomenutim planiranim bilansima.

Racionalnije upravljanje privrednim subjektom podrazumeva, sveobuhvatno i raščlanjeno planiranje i kontrolu, a sve to podrazumeva i postupak kontribucione analize rezultata. Plan poslovnog rezultata tada je izraz međusobnog usaglašavanja i objedinjavanja parcijalnih planova prihoda, troškova i rezultata. To još više naglašava ulogu kalkulacije u planiranju. Planiranje doprinosi rezultatu preivrednog subjekta od strane pojedinih funkcionalnih područja, užih organizacionih delova, proizvoda ili grupe proizvoda, prodajnih teritorija, kanala prodaje i sl. zahteva pažljivo sastavljenu plansku (standardnu) kalkulaciju. Tako, donošenje odluka u vezi s

pitanjima proizvoditi ili nabavljati uslugu, deo ili komplementarni proizvod, eliminisati ili zadržati proizvod, uvesti ili ne novi proizvod, koja je optimalna struktura proizvodnog asortimana i slično, nezamislivo je bez dobro postavljene kalkulacije relevantnih troškova po jedinici. Sve ovo se odnosi i vredi i u fazi kontrole troškova i rezultata.

Uloga kalkulacije i obračuna troškova uopšte u formiranju prodajnih cena pretpostavlja možda područje najvećeg nerazumevanja između funkcije prodaje i računovodstva. Dok računovodje, na jednoj strani, nemaju dovoljno razumevanja za konkurentne cene, dotle su komercijalisti, preokupirani problemom plasmana, često skloni omalovažavanju troškova u ulozi faktora cena, na drugoj strani. Pravi odgovor je uvek negde između te dve krajnosti. Uslovljenost na relaciji „troškovi-cena“ postoji. Karakter tih odnosa zavisen je od mnogo čega. Pre svega od tržišne strukture čiji je karakter određen uglavnom brojem učesnika na tržištu, stepenom standardizovanosti proizvoda i prirodom proizvoda, što je čini promenljivom u vremenu. Zato uloga troškova u formiranju cena ne sme biti precenjena.

Nesporo, pored troškova na formiranje prodajnih cena značajno utiču i ostali faktori. To su tražnja, konkurencija i ekonomska politika i mere društva, čiju ulogu jedna racionalna politika cena ne sme potceniti. Značaj je u tome da je široko rasprostranjeno oslanjanje na troškove u formiranju prodajnih cena. Problem određivanja cene koja treba da obezbedi maksimalizaciju poslovnog rezultata rešava se uvek u trouglu „obim-troškovi-cena“. Troškovi po jedinici su veoma zavisni od obima i ta zavisnost je veća ukoliko su fiksni troškovi veći. Ako proizvođač nudi standardni proizvod za koji je cena na tržištu određena, podaci o troškovima su mu neophodni za potrebe optimizacije odnosa „obim-troškovi-cena“ uticajem na obim i troškove, kao i za odluke vezane za mesto proizvoda u asortimanu. Inflatorni ekonomski ambijent aktuelizuje kalkulaciju reprodukcioni troškova. Pitanje internih cena u složenim sistemima takodje je nerešivo bez odgovarajućih podataka o ceni koštanja jedinice učinka.

Na osnovu svega može se zaključiti da kalkulacija cene koštanja jedinice proizvoda, odnosno usluge ima značajnu ulogu u utvrđivanju prodajnih cena. Njihovo racionalno i realno formiranje predstavlja jedan od značajnih ciljeva kalkulacije. Tome mora biti podređen izbor vrste, metode i postupaka kalkulacije, kao i formalne strukture i materijalne sadržine kalkulacije.

5.8. Vrste kalkulacije

Postoje različite podele kalkulacija u zavisnosti šta je cilj ili svrha njihovog sastavljanja. Uobičajeno razlikujemo tri vrste kalkulacija i to su:

- predkalkulacija,
- naknadna kalkulacija i
- standardna (planska) kalkulacija.

Polazeći od ciljeva kojima prevashodno služe, vrste kalkulacije razlikuju se međusobno po vremenu njihovog sastavljanja, po svojoj relevantnosti za jedan trenutak ili period vremena, po formalnoj strukturi i materijalnoj sadržini. Otuda potreba da svakoj od njih posvetimo odgovarajuću pažnju.

5.8.1. Predkalkulacija

Za predkalkulaciju obično kažemo da ona predstavlja skup postupaka sračunatih na utvrđivanje cene koštanja jedinice proizvoda ili usluga unapred, tj. pre prihvatanja porudžbine, odnosno otpočinjanja proizvodnje. Njene osnovne karakteristike su u tome što se ona odnosi na proizvode prema određenim zahtevima kupaca i individualne porudžbine. Ova kalkulacija je ograničena na određenu vremensku tačku, a ne na vremenski period, u postupku dolaženja do cene koštanja služi predviđenim (procenjenim) ili standardnim troškovima ukoliko su ovi poslednji dostupni i što ne poseduje odlike egzaktno kalkulacije, već karakteristike jednog približnog proračuna.

Predkalkulacija je nezamenljiva u uslovima proizvodnje i prodaje proizvoda po posebnim porudžbinama kupaca. Primera za to je mnogo. Pomenimo proizvodnju teških mašina, brodova, aviona, drugih većih transportnih sredstava, proizvodnju silosa, objekta visoke i niske gradnje i sl, ali i proizvodnju nameštaja, manjih mašina i aparata, konfekcije, kooperantskih delova i sl. po posebnim porudžbinama određenih kupaca. Ovde se ne radi o masovnoj ili serijskoj proizvodnji standardnih proizvoda, već o proizvodima po specifičnim zahtevima kupaca, neophodno je poznavanje cene koštanja proizvoda već u fazi pregovaranja o prihvatanju porudžbine. Prava je retkost da kupac preuzme toliki stepen rizika da prihvati ponudu s nepoznatom cenom koja će biti utvrđena tek po završetku posla dodavanjem odgovarajuće stope ili fiksnog iznosa poslovnog rezultata na stvarno nastale troškove u vezi s porudžbinom. Predkalkulacija je u ovakvim slučajevima je potpuno odgovarajući, pravi instrument. Utvrđivanje prodajne cene ili cene ponude je njen osnovni cilj. U tu svrhu neophodno je, ponekad u

veoma kratkom roku, predvideti troškove proizvodnje i prodaje u vezi s porudžbinom, što je utoliko teži i odgovorniji zadatak ukoliko je izrada i isporuka proizvoda dugotrajnija. Tom zadatku treba pokloniti punu pažnju. Jer, dodavanjem odgovarajuće zarade na predviđene troškove dolazi se do prodajne cene, zbog čije visine naša ponuda može biti odbačena ili da u fazi izvršenja porudžbine ne ostvarimo očekivani pozitivni rezultat ili čak pretrpimo gubitak. Već zato, a i zbog činjenice da se svaka nova porudžbina razlikuje od prethodnih po dimenzijama, izgledu i funkcionalnim karakteristikama proizvoda, po broju poručenih proizvoda, po metodu proizvodnje i sl, podaci o stvarnim prošlim troškovima su irelevantni. To moraju biti očekivani troškovi obračuna na bazi predviđanja ili i standardni troškovi.

Polazeći od prethodnih pretpostavki, predkalkulacijom se do troškova porudžbine dolazi na osnovu predviđenih ili standardnih (ako nema i nekih standardnih delova proizvoda). Planirana količina materijala i očekivanih cena materijala, predviđenih ili standardnih utrošaka rada i očekivanih tarifnih stavova (plate po jedinici vremena) i predviđene ili standardne, jedinstvene za privredni subjekat ili diferencirane po užim organizacionim delovima, stope opštih varijabilnih i opštih fiksnih troškova. Ona se koristi, dakle, metodom dodatne kalkulacije. Tako pripremljena predkalkulacija, pored toga što služi kao osnova odredjivanja cene ponude, obezbedjuje korisne podatke i za pripremu periodičnog poslovnog plana. Saglasno dinamici izvršenja ugovorenih poslova, njihovi prihodi i rashodi uključuju se u planove prihoda, rashoda i poslovnog rezultata odgovarajućih planskih perioda. U fazi kontrole izvršenja predkalkulacija, praćena odgovarajućom naknadnom kalkulacijom, obezbedjuje lociranje odstupanja od očekivanih rezultata po porudžbinama ili čak i po delovima porudžbina kada je ukupna cena porudžbine rasčlanjena na njene delove (po jedinicama učinka, po fazama rada, po operacijama i sl.), što je za korektivne akcije od prvorazrednog zančaja. Ako je u poslu više učesnika, predkalkulacija zadire i u same ekonomske odnose saugovarača (kooperanata).

5.8.2. Naknadna kalkulacija

Posle predkalkulacije reč je o naknadnoj kalkulaciji. Pojam naknadne kalkulacije podrazumeva skup postupaka usmerenih na utvrdjivanje stvarne cene koštanja jedinice učinka nakon što je njegova proizvodnja obavljena. Naknadna kalkulacija može biti sastavljena:

a) kao naknadna kalkulacija porudžbine čijem je prihvatanjem prethodila izrada predkalkulacije,

b) kao naknadna kalkulacija za potrebe odlučivanja o prihvatanju porudžbine već proizvedenih i uskladištenih proizvoda i

c) kao periodična naknadna kalkulacija učinaka iz proizvodnog programa privrednog subjekta.

Osnovni cilj u prvom slučaju je sagledavanje da li su troškovi održani na nivou troškova utvrdjenih predkalkulacijom i da li je postignut očekivani rezultat po osnovu date porudžbine, tj. nosioca troškova i rezultata.

Drugi slučaj je redak zato što je za uskladištene proizvode već sačinjena kalkulacija i nova naknadna kalkulacija bi dolazila u obzir ukoliko postoje posebni uslovi zadovoljenja porudžbine ili se, pak, kalkuliše s reprodukcionim troškovima takvih proizvoda na dan porudžbine.

U trećem slučaju, dakle, naknadna kalkulacija prevashodno služi obračunu ostvarenog rezultata po nosiocima (proizvodima ili grupama proizvoda), što je od posebnog značaja za kontrolu troškova i rezultata. Da bi naknadna kalkulacija poslužila kao podloga za jedan takav obračun, troškovi u njoj treba da budu iskazani u njihovim stvarnim iznosima.

Na osnovu prethodnog možemo zaključiti da se naknadna kalkulacija uveliko oslanja na sistem obračuna po stvarnim troškovima, odnosno iz njega proizilazi kao njegova logična posledica. To ne znači da se ona ne može osloniti i na obračuna po standardnim troškovima. Tada se nosiocima troškova i rezultata prvo dodeljuju standardni troškovi, a onda se njihovi stvarni troškovi kompletiraju odgovarajućom alokacijom odstupanja stvarnih od standardnih troškova. Suprotstavljanjem prvih prodajnoj ceni ili prihodu dokučuje se normalni rentabilitet proizvoda, a suprotstavljanjem drugih obračunava se stvarno postignuti rentabilitet pojedinih nosilaca koji može biti iskazan u vidu neto rezultata ili u vidu kontribucionog rezultata, zavisno od toga da li se radi o naknadnoj kalkulaciji po punim ili po marginalnim (varijabilnim) troškovima. Naknadna kalkulacija ima očigledno, neuporedivu veću primenu u proizvodnji po individualnim porudžbinama nego u masovnoj ili serijskoj proizvodnji standardnih proizvoda. Uz to ona se uvek tiče jednog trenutka, za razliku od planske (standardne) kalkulacije koja je prevashodno usmerena na odgovarajuće vremenske periode.

5.8.3. Standardna kalkulacija

Pod pojmom standardne (planske) kalkulacije obično podrazumevamo skup obračunskih postupaka koji se preduzimaju s ciljem da se za proizvode, odnosno usluge, poslovne jedinice utvrdi cena koštanja po jedinici unapred za određeni obračunski period. Uobičajeno je to godinu dana. Ovu vrstu kalkulacije često ćemo sresti i pod nazivom planska kalkulacija. Očigledno,

reč je o kalkulaciji koja se oslanja na obračun po standardnim (planskim) troškovima, odnosno predstavlja logičan rezultat standardizovanja troškova i čini pretpostavku realizacije knjigovodstveno-bilansnih, plansko-kontrolnih i dispozitivnih (u vezi sa odlučivanjem) zadataka ovog sistema obračuna troškova. Ova čvrsta veza jednako se tiče punog standardnog (planskog) obračuna kao i obračuna po standardnim varijabilnim troškovima.

Izrada standardne (planske) kalkulacije, sastavni je deo postupka standardizovanja troškova za budući, plnski vremenski interval. Zavisno od dužine tog intervala, možemo razlikovati:

- a) baznu standardnu (plansku) kalkulaciju i
- b) tekuću standardnu (plansku) kalkulaciju.

Bazna standardna kalkulacija važi za nekoliko uzastopnih godina ukoliko tehničko-tehnološke karakteristike proizvodnog procesa i proizvoda ostaju nepromenjene. Prednost joj je u tome što za kontrolne potrebe omogućava lakše identifikovanje trenda odstupanja u troškovima, pre svega odstupanja u potrošnji i odstupanja u efikasnosti rada. Pri upotrebi bazne standardne kalkulacije kao obračunskog sredstva, obezbedjena je medjperiodična uporedivost ovih odstupanja. Ali, zbog promena cena troškovnih dobara i usluga, kao i plata po jedinici vremena, bazna standardna kalkulacija ubrzo postaje neaktuelna. Razlog još je da se vremenom menjaju tehničko-tehnološke karakteristike proizvoda, materijali koji ulaze u njegov sastav i sl. Sve ovo ograničava mogućnosti korišćenja bazne kalkulacije posebno sa aspekta poslovnog odlučivanja koje se, izuzimajući odluke o dodatnim ulaganjima u osnovna sredstva, uglavnom tiču jednogodišnjeg pa i kraćeg perioda. Neuporedivo šira primena je tekuće standardne kalkulacije. Ova kalkulacija dobija se obično godišnjim standardizovanjem troškova po proizvodima, odnosno godišnjim adaptacijama standardnih kalkulacija. Dešava se da neke poslovne odluke ne pokrivaju čitav period, već za mnogo kraći period i tada se može ukazati potreba primene posebnih planiskih kalkulacija neophodnih, samo za te specifične odluke.

Ako se kalkulacija oslanja na obračun po potpunim standardnim troškovima ili na obračun po standardnim varijabilnim (marginalnim) troškovima, možemo razlikovati:

- a) standardnu potpunu kalkulaciju i
- b) standardnu marginalnu kalkulaciju.

Njihova upotrebna vrednost za različite svrhe kalkulacije je različita i zato postoji potreba pažljivog izbora jedne ili druge. U svakom slučaju, ciljevima kalkulacije najviše odgovara ona vrednost standardnih (planskih) troškova u kalkulaciji cene koštanja proizvoda koja odgovara objektivno

dostižnom nivou internog ekonomisanja. Kada su u pitanju standardne količine (normativi) direktnog materijal, onda se radi o objektivno dostižnom utrošku materijala po jedinici proizvoda koji uključuje kako tehnički uslovljeni utrošak samim proizvodiom, tako i neizbežne gubitke materijala. Slično tome, sa standarde količina (normative) direktnog rada uzimaju se objektivno dostižni utrošci rada po jedinici proizvoda koji uključuju i nužne gubitke vremena radnika koji rade neposredno na proizvodu. Isti standard rada relevantan je za uključivanje opštih varijabilnih i opštih fiksnih troškova u cenu koštanja proizvoda.

Ulogu standardne cene pomenutih elemenata troškova imaju očekivane nabavne cene materijala za planski period, planirane plate izrade po norma času, norma minutu ili jedinici proizvoda, po mestima troškova ili po operacijama i grupama operacija unutar mesta troškova. Ulogu cene ili i zbir standardizovanih opštih varijabilnih troškova po norma času, norma minutu ili jedinici proizvoda za svako mesto troškova ili kalkulaciono mesto. Standardna kvota opštih fiksnih troškova (ukoliko se alociraju na proizvode) po istim jedinicama mere za sva mesta troškova ili kalkulaciona mesta, obračunata na bazi objektivno dostižnog iskorišćenja njihovog kapaciteta. Ovo se podjednako odnosi i na opšte varijabilne i opšte fiksne troškove prodaje pa i na troškove opšteg upravljanja i administracije za potrebe standardne varijabilne i standardne potpune kalkulacije komercijalne cene koštanja.

Standardna (planska) kalkulacija usmerena na budući, planski period i pretpostavlja poznavanje svih elemenata kalkulacije unapred, primenljiva je u proizvodnji standardnih proizvoda za skladište. U proizvodnji po porudžbinama ona je teže primenljiva. Istina i tada postoje određeni standardni delovi ili standardni poslovi koji imaju svoju standardnu kalkulaciju i svojim standardnom cenom koštanja mogu biti uključeni u predkalkulaciju individualnih porudžbina. Standardna kalkulacija više odgovara uslovima masovne ili serijske proizvodnje standardnih proizvoda i uato se uglavnom oslanja na metodu divizione kalkulacije.

VI Obračun troškova i periodični rezultat

Osnovni cilj obračuna troškova i učinaka nalazi se u vezi upravljačke aktivnosti polaganja računa o stanju i uspehu privrednog subjekta, nači ciljevi su sa stanovišta periodičnog bilansiranja. Kada se govori o polaganju računa privrednog subjekta može biti:

- eksterno polaganje računa o stanju i uspehu privrednog subjekta i to godišnje ili polugodišnje kada se zvanično finansijski izveštavaju vlasnici, kreditori, državne statistike, poreski i ostali državni organi i institucije, privredne komore i ostale asocijacije, i

- interno polaganje računa o uspehu, dobitku ili gubitku, u kratkom roku, mesečno ili tromesečno, i analitički po područjima odgovornosti za rentabilnost profitnih ili investicionih centara ili uže sa gledišta kontrole rezultata po grupama proizvoda, tržištima ili grupama kupaca.

Obračun troškova je neophodan izvor informacija za globalno izveštavanje o stanju i uspehu privrednog subjekta kao celine, a nadležnost tih aktivnosti je finansijsko računovodstvo. Ovi računi treba da obezbede neposrednu i konkretnu podršku menadžmentu u obavljanju aktivnosti donošenja pojedinačnih poslovnih odluka i upravljačke kontrole procesa u privrednom subjektu. Privredni subjekat odlučuje o podobnosti pojedinih sistema obračuna troškova za ove svrhe i njihovog uticaja na visinu i strukturu iskazanih periodičnih rezultata.

Bilansiranje uspeha i veza sa ciljevima obračuna rezultata ostvaravaju se u nekoliko varijanti. Ciljevi obračuna troškova u vezi sa bilansiranjem poslovnog rezultata razlikuje sledeće tri varijante obračuna periodičnog rezultata:

- zvanično bilansiranje rezultata privrednog subjekta kao celine,
- kratkoročni obračun rezultata privrednog subjekta za interne potrebe izveštavanja ali za subjekat kao celinu i
- obračun poslovnog rezultata po užim organizacionim celinama i delovima privrednog subjekta za njegove interne potrebe izveštavanja.

6.1. Bilansiranje uspeha u vezi sa ciljevima obračuna troškova

U cilju izveštavanja o finansijskom položaju i ostvarenom finansijskom rezultatu preduzeća pripremaju se i objavljuju zvanični godišnji o polugodišnji računi. Osnovni finansijski izveštaj su Bilans uspeha ili račun dobitka i gubitka i bilans stanja ili račun imovine, kapitala i obaveza. Ovu su periodični računovodstveni izveštaji čija priprema razgraničava vrednosti koje pripadaju

bilansu uspeha a koje bilansu stanja. Bilans uspeha treba korektno i realno da pokazuje stanje prihoda, rashoda i rezultata za protekli period i da pokaže tok rentabilnosti. On u organskoj vezi sa bilansom stanja koji izveštava o stanju sredstava i izvora sredstava u datom momentu.

Finansijsko računovodstvo ima u nadležnosti pripremu zvaničnih finansijskih izveštaja. Za ragrañenje vrednosti između bilansa uspeha i stanja primenjuje opšteprihvađena računovodstvena načela, računovodstvene standarde, računovodstvene propise i računovodstvenu politiku privrednog subjekta. Sva ova pravila i propisi ne mogu biti uspešno primenjeni ako se dobro ne primeni pogonski obračun troškova sa kalkulacijama. Finansijsko računovodstvo u zvaničnom bilansu uspeha iskazuje rezultat privrednog subjekta čija visina je okvirno određena informacijama iz pogonskog obračuna i odnose se na cene koštanja učinaka i potrebe procene zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda. Obračun zaliha u finansijskom knjigovodstvu je vrlo bitan i kritičan istovremeno.

Ovde je potrebno uvažavati odredbe Međunarodnih računovodstvenih standarda sa razlogom jer su oni osnov rešenja po zakonskim propisima. Primena standarda postaje relevantna kod zaliha MRS-2 Zalihe. On određuje zalihe učinaka (nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda) jer pri vrednovanju treba da budu iskazane ili po troškovima ili po neto prodajnoj vrednosti ukoliko je niža, saglasno bilansnom načelu najniže vrednosti. Neto prodajna vrednost je procenjena prodajna vrednost na bilansni dan u normalnim uslovima prodaje, umanjena za procenjene troškove završetka i prodaje u slučaju nedovršene proizvodnje, a samo za procenjene troškove prodaje u slučaju gotovih proizvoda. MRS – 2 kaže da se zalihe bilansiraju po troškovima proizvodnje, znači troškovi materijala, troškovi zarada, opšti varijabilni i opšti fiksni troškovi proizvodnje, čine stanje zaliha na bilansni dan. Standard nalaže da se opšti fiksni troškovi proizvodnje obračunavaju u visini koja odgovara iskorišćenom delu normalnog kapaciteta (očekivana prosečna proizvodnja u nizu godina pod normalnim uslovima). Troškovi neiskorišćenog kapaciteta predstavljaju rashode perioda u kome su nastali.

Realnost i konzistentnost bilansiranja i iskazivanja zaliha i rezultata u zvaničnim bilansima pripremljenih od finansijskog knjigovodstva po pravilu predpostavlja jedan potpun obračun troškova sa kalkulacijama, analitički obračun sa kalkulacijama po jedinici učinka za svaku vrstu zaliha.

6.2. Ciljevi obračuna troškova u vezi sa kratkoročnim obračunom rezultata

Kratkoročni obračun rezultata smatra se obračun za bilo koji obračunski period kraći od jedne godine. Ovde se ne govori o polugodišnjem obračunu, to je eksterni obračun, ovde je reč o mesečnim obračunima rezultata za interne potrebe, to čini kratkoročni obračun rezultata. Potreba kratkoročnog obračuna dopunjuje zahtev stalnog i pravovremenog informisanja.

Ovde se utvrđuje kratkoročan poslovni rezultat njegovi elementi radi pažljivog upravljanja i prepostavke o potrebama za planske i kontrolne akcije. Potreba za kratkoročnim rezultatima je usled nemogućnosti godišnjih i polugodišnjih obračuna poslovnog rezultata da budu dovoljan oslonac pri upravljanju rentabilitetom jednog dinamičnog privrednog subjekta danas. Godišnji i polugodišnji izveštaji su na nivou privrednog subjekta kao celine. U bilansu uspeha iskazani su ukupni prihodi i rashodi i raščlanjeni po vrstama prihoda i rashoda. Vidljiv je ukupan rezultat i njegova raspodela. Ali, u njima se ne vidi koliko su koji organizacioni delovi subjekta, proizvoda ili grupe proizvoda, tržišta, kanala prodaje doprinela ukupnom rezultatu subjekta. Ovo je veoma važna informacija za menadžment privrednog subjekta. Zato postoji kratkoročna ili tekuća potreba jer zakasnele informacije i konstatacije onog što se stvarno dogodilo ne može obezbediti pravovremenu korekciju, a to znači da bi uprava subjekta ostala bez kontrole i planskih intervencija.

Kratkoročni obračun rezultata može se poklapati po formi i sadržini s godišnjim i polugodišnjim računima dobitka i gubitka, moguće je ići i na sažimanje bilansne šeme ali uz zadržavanje njihove sadržinske podudarnosti. Tada se zahtevi kratkoročnog obračuna rezultata u odnosu na obračun troškova ne razlikuju od onih za potrebe godišnjeg i polugodišnjeg obračuna. Od obračuna troškova tada se u tom slučaju očekuju podaci o realnim, bilansnim vrednostima zaliha nedovršene proizvodnje gotovih proizvoda u visini u kojoj se i nalaze na bilansni dan. Ovo se radi na osnovu kalkulacije proizvodne cene koštanja i izjednačava se informacioni zahtev zvaničnog bilansiranja i kratkoročnog obračuna rezultata u odnosu na obračun troškova i daje prednost jednostavnom rešenju. Ovde je kratkoročni obračun koncipiran da koristi gotove podatke iz finansijskog knjigovodstva i time je ovde rešen problem pravovremenog izveštavanja, ali ostala je posledica a to je nedostatak globalnog obračuna za subjekat kao celinu.

Kratkoročni obračun rezultata prevashodno se bavi poslovnim a ne ukupnim rezultatom privrednog subjekta. Tada se sučeljavaju ukupni troškovi sa učinkom, a korekcija promene stanja zaliha nedovršene proizvodnje,

poluproizvoda i delova sopstvene proizvodnje i gotovih proizvoda treba da bude stavljena na prihodnu stranu. Ali ovo je i dalje obračun poslovnog rezultata kao celine. Raščlanjavanje po grupama proizvoda prepostavlja analitičko obuhvatanje prihoda što nije problem. Sistemom stalnog inventara i skontiranjem promene stanja zaliha gotovih proizvoda i mesečnim popisom zaliha nedovršene proizvodnje, što u nekim slučajevima nije težak posao, moguće je utvrditi i podeliti promenu stanja po grupama proizvoda radi korekcije ukupnih prihoda i utvrdila vrednost učinka. Kada su u pitanju ukupni troškovi po vrstama krajnje je teško, ako ne i nemoguće ih tako izdeliti. Pošto postoji i dalje potreba za ovim obračunom, potrebno je odvojiti kratkoročni obračun od forme i sadržine zvaničnog bilansa. Ovde treba ostvarenom prihodu privrednog subjekta fakturisanom realizaciji suprostaviti troškove prodatih učinaka. Ovde je reč o primeni metode troškova prodatih učinaka u kratkoročnom bilansiranju uspeha. Ovde je u pitanju puna komercijalna cena koštanja, a pri bilansiranju je dovoljna proizvodna cena koštanja. Ostvarujući svoj cilj obračun troškova ne sme u kalkulaciji pomešati, već mora odvojeno iskazati proizvodnu cenu koštanja i neproizvodne troškove kao delove pune cene koštanja.

Ako se ispituje kratkoročni obračun doprinosa proizvoda poslovnom rezultatu preduzeća onda je marginalni ili kontribucionni rezultat pouzdanija osnova procene njihovog rentabiliteta. Ovde obračun troškova treba da obezbedi podatke o prosečnim varijabilnim troškovima, i po jedinici proizvoda.

Kratkoročni obračun poslovnog rezultata i na sistemu obračuna može biti uređen i po stvarnim troškovima. On je ne samo ažurniji već i informativniji, ako je u osnovu sproveden po standardnim troškovima. Standardna cena koštanja proizvoda omogućava preciznije razgraničenje doprinosa proizvoda (standardnih troškova proizvodnje i prodaje) i posledice interne neekonomičnosti trošenja i needovoljne efikasnosti rada (načinjena ostupanja od standardnih troškova). Ako su standardi realno postavljeni ostupanja su manja.

6.3. Decentralizacija rezultata u vezi sa ciljevima obračuna troškova

Kratkoročni obračun poslovnog rezultata po definiciji je analitički. Ovde se radi o internom izveštavanju o rezultatu a interes je razuđeniji po horizontalnoj i vertikalnim nivoima privrednog subjekta. Zvanični bilansi uspeha prađen je aneksom u kome se nalaze analitički aspekti rezultata. U

kratkoročnim izveštajima menadžment subjekta bitan je doprinos svakog dela subjekta u ukupnom rezultatu. U funkcionalno organizovanom privrednom subjektu, čak i ako je ono monoproduktivnog karaktera, postoji interes obračuna doprinosa rezultatu subjekta i prema tome raščlanjavanje prihoda, rashoda i rezultata po:

- tržištima, domaće i izvozno, ili domaće po regionima, inostrano po kontinentima, njihovim regionima i slično,
- kanalima prodaje, u smislu prodaja neposredno proizvođačima, veleprodaja, maloprodaja, sopstvena maloprodaja, i slično,
- grupama kupaca, po privrednim granama, po sektorima, po veličini godišnjih kupovina i slično.

Kontribucionni rezultat zavisi od obračuna troškova i od kalkulacija. Od obračuna očekuje se pre svega informacije o proizvodnoj ceni koštanja proizvoda, zatim o komercijalnoj ceni koštanja realizovanih proizvoda do koje se dolazi dodavanjem na njihove proizvodne cene koštanja pripadajući deo troškova marketinga proizvoda ili grupe proizvoda, za odgovarajuće kanale ili na odgovarajućim tržištima. Ukupne ili delimične opšte troškove upravljanja i administracije mogu se rasporediti na ovaj način. Informaciona vrednost ovog analitičkog računa uspeha odgovara obračun na marginalnim, odnosno varijabilnim troškovima proizvodnje i prodaje proizvoda ili i na direktnim fiksnim troškovima proizvoda, grupe proizvoda, tržišta, kanala prodaje i slično. Tada se svi ili samo zajednički fiksni troškovi ne alociraju na pomenute izvore rezultata.

U diviziono organizovanom privrednom subjektu od posebnog je značaja decentralizacija obračuna rezultata subjekta. Ovde je reč o internoj podeli subjekta na značajne delove ili funkcionalne celine na profitne centre, ili na investicione centre. U oba ova slučaja interni bilans uspeha je obavezan instrument polaganja računa relativno samostalnih delova pred upravom privrednog subjekta. Za menadžment pojedinih profitnih i investicionih centara posebno je značajan mesečni obračun kontribucije proizvoda, grupe proizvoda tržišta, kanala prodaje što prepostavlja potrebu razuđenog obračuna troškova i učinaka (pogonskim obračunom) s kalkulacijama. Bilans uspeha profitnih i investicionih centara treba da bude zasnovan na metodi troškova prodatih učinaka, a koji ima prednosti kada se zahteva analitički obračun rezultata.

6.4. Efekti sistema obračuna po stvarnim troškovima na periodični rezultat

Primena različitih sistema obračuna troškova ima različito dejstvo na periodičan rezultat privrednog subjekta. Treba sagledati kakve posledice po periodični rezultat privrednog subjekta može imati periodizacija troškova karakteristična za sistem obračuna po stvarnim troškovima. To će najbolje pokazati hipotetički primer uz pretpostavku da obim proizvodnje i prodaje je u obračunskom periodu ima četiri perioda i sledeći iznose:

Tabela 33 Obim proizvodnje i prodaje jedinici mere

	1. period	2. period	3. period	4. period	Ukupno
a) početne zalihe	-	-	400	100	-
b) proizvodnja	1000	1300	800	1000	4100
c) prodaja	1000	900	1100	1100	4100
d) krajnje zalihe (a+b-c)	-	400	100	-	-

Uz pretpostavku da se za obračun rezultata koristi metoda troškova prodatih učinaka i da se radi o proizvodnji jednog proizvoda, pretpostavimo još da nema nedovršene proizvodnje, što olakšava razumevanje problema, a pri tom opšti značaj zaključaka nije narušen. Pod datim pretpostavkama sistem obračuna po stvarnim troškovima ima sledeću kalkulaciju proizvodne cene koštanja:

Tabela 34 Kalkulacija proizvodne cene koštanja

	1. period		2. period		3. period		4. period	
	Ukupno	Po j-ci proiz.	Ukupno	Po j-ci proiz.	Ukupno	Po j-ci proiz.	Ukupno	Po j-ci proiz.
1. Mater. za izradu	42,000	42	57,200	44	32,000	40	43,000	43
2. Plate izrade	20,000	20	26,000	20	16,000	20	20,000	20
3. OVT proizvodnje	12,000	12	18,200	14	8,800	11	13,000	13
4. OFT proizvodnje	52,000	52	52,000	40	52,000	65	52.000	52
SVEGA	126,000	126	153,400	118	108,800	136	128,000	128

U uslovima promenljive ekonomičnosti trošenja faktora procesa, efikasnosti rada i stepena zaposlenosti, sistem obračuna po stvarnim

troškovima, zahvaljujući doslednoj realizaciji principa potpunog prenosa troškova, nužno rezultuje promenljivom cenom koštanja jedinice proizvoda. U pretpostavljenom slučaju, koji po značajnom učešću opštih fiksnih troškova proizvodnje odgovara savremenim uslovima proizvodnje, osnovni razlog promenljivosti proizvodne cene koštanja leži u promenljivom obimu proizvodnje i ponašanju fiksnih troškova koji su za dati kapacitet u masi konstantni.

Cena koštanja jedinice proizvoda koristi se za potrebe bilansiranja troškova prodatih proizvoda u bilansu uspeha, na jednoj i za bilansiranje zaliha proizvoda u bilansu stanja, na drugoj strani, tj. ima ulogu vrednosnog kriterijuma u periodizaciji troškova proizvodnje. Otuda njen nivo i sistem obračuna troškova koji određuje njegovu strukturu i visinu, direktno utiču na periodični rezultat. Pod pretpostavkom da se u našem slučaju koristi Lifo metoda obračuna kretanja zaliha, sistem obračuna po stvarnim troškovima odmeravao bi periodične rezultate koji su iskazani u sledećoj tabeli:

Tabela 35 Sistem obračuna po stvarnim troškovima
Komparativni bilans uspeha

E l e m e n t i	1. period	2. period	3. period	4. period	Ukupno
I Prihod od prodaje proizvoda	150,000	135,000	165,000	165,000	615,000
II Troškovi proizvodnje prodatih proizvoda (3-4)	126,000	106,200	144,200	139,800	516,200
1. Cena koštanja početnih zaliha proiz.	-	-	47,200	11,800	-
2. Troškovi proizvoda u izveštajnom periodu (a+b+c+d)	126,000	153,400	108,800	128,000	516,200
a) Materijal za izradu	42,000	57,200	32,000	43,000	174,200
b) Plate izrade	20,000	26,000	16,000	20,000	82,000
c) OVT proizvodnje	12,000	18,200	8,800	13,000	52,000
d) OFT proizvodnje	52,000	52,000	52,000	52,000	208,000
3. Troškovi ukupnih proizvoda (1+2)	126,000	153,400	156,000	139,800	516,200
4. Cena koštanja krajnjih zaliha proizvo.	-	47,200	11,800	-	-
III Bruto poslovni rezultat po pokriću troškova proizvodnje prodatih proizvoda (I-II)	24,000	28,800	20,800	25,200	98,800
IV Troškovi perioda (1+2+3)	20,000	20,000	20,000	20,000	80,000
1. Troškovi distribucije prodaje	10,000	10,000	10,000	10,000	40,000
2. Troškovi upravljanja i admin.	6,000	6,000	6,000	6,000	24,000
3. Troškovi istraživanja i razvoja	4,000	4,000	4,000	4,000	16,000
V Neto poslovni rezultat (III-V)	4,000	8,800	800	5,200	18,800

Pošto sistemi obračuna troškova na periodični rezultat utiču karakterističnim načinom periodizacije troškova proizvodnje, u analizi tih efekata pažnju treba usmeriti na elemente II, III i V. Neproizvodnih troškovi (redni broj IV) su tu samo da kompletiraju bilans uspeha.

Pažljivim pregledanjem prezentiranih bilansa uspeha moguće je u vezi efekata sistema obračuna po stvarnim troškovima na periodični rezultat izvući sledeće osnovne zaključke:

1. Troškove proizvodnog funkcionalnog područja sistem obračuna po stvarnim troškovima ne razlikuje troškove proizvoda i troškove perioda, već nastale proizvodne troškove u potpunom iznosu tretira troškovima proizvoda;

2. Nastale troškove proizvodnje tretirani su u punom iznosu troškovima proizvoda, sistem obračuna po stvarnim troškovima ima za posledicu da je periodični rezultat, pored obima prodaje i prodajnih cena, uslovljen još i ekonomičnošću trošenja faktora i efikasnošću rada u periodima u kojima su proizvedeni proizvodi čijom je prodajom ostvaren tekući prihod;

3. Tretirajući troškovima proizvoda nastale troškove proizvodnje u punom iznosu, sistem obračuna po stvarnim troškovima ima za posledicu da je periodični rezultat, pored obima prodaje i prodajnih cena, naročito uslovljen još i obimom proizvodnje i njegovim odnosom prema obimu prodaje u obračunskom periodu, odnosno time da li su u toku perioda formirane nove, smanjene ili zadržane prethodne količine zaliha proizvoda;

4. U periodima formiranja zaliha usled većeg obima proizvodnje od obima prodaje, sistem obračuna po stvarnim troškovima rezultuje, sem u izuzetnim slučajevima, odlaganjem većeg iznosa opštih fiksnih troškova proizvodnje u vrednosti završnih zaliha proizvoda od iznosa opštih fiksnih troškova u početnim zalihama proizvoda, što i uz nepromenjen obim prodaje i prodajne cene sigurno donosi porast periodičnog rezultata. Do tog porasta može doći čak i ako obim prodaje opadne, ali ne u tolikoj meri da anulira efekte regresije fiksnih troškova po jedinici u tekućem periodu;

5. U periodima smanjenja zaliha usled manjeg obima proizvodnje od obima prodaje, sistem obračuna po stvarnim troškovima odlaže manji iznos opštih fiksnih troškova proizvodnje u vrednosti završnih zaliha od iznosa ovih troškova sadržanih u početnim zalihama proizvoda, što i uz nepromenjenim obim prodaje i prodajne cene dovodi do pada periodičnog rezultata u odnosu na prethodni period. Do toga pada može doći čak i ako obim prodaje poraste, ali ne u tolikoj meri da kompenzira negativne efekte progresije troškova po jedinici u tekućem periodu;

6. Obim proizvodnje ostaće bez uticaja na periodični rezultat po osnovu opštih fiksnih troškova u uslovima primene sistema obračuna po

stvarnim troškovima samo ako se iz perioda u period poklapa sa obimom prodaje, tj. ako nema zaliha ili ako se zalihe proizvoda ponavljaju uvek u istim količinama, a primenjuje se Lifo metod obračuna izlaza zaliha.

U primeru prvi obračunski period pokazuje apsolutno poklapanje komponente II Troškovi prodatih proizvoda sa elementom II 2. Troškovi proizvoda u izveštajnom periodu zato što nisu postojale ni početne ni krajnje zalihe učinaka, a u takvim uslovima irelevantno je za periodični rezultat da li se u okviru proizvodnih troškova pravi razlika između troškova proizvoda i troškova perioda ili ne.

Periodični rezultat drugog obračunskog perioda, odnosno poslovni dobitak u bruto i neto iznosu veći je od dobitka prethodnog perioda za 4,800 dinara (28,800 minus 24,000, odnosno 8,800 minus 4,000 dinara.) uprkos smanjenom obimu prodaje i nepromenjenim prodajnim cenama. Pad obima prodaje za 1.00 jedinica doneo je smanjenje prihoda od 15,000 dinara. Ako neutralizujemo dejstvo ostalih komponenti rezultata, tj. ako za trenutak pretpostavimo da je proizvodna cena koštanja jedinice iz prethodnog perioda od 126 din. ostala nepromenjena, ovo smanjenje prihoda donelo bi pad periodičnog rezultata za $(150-126) \times 100 = 2,400$ dinara. No, pošto su varijabilni troškovi proizvodnje (materijal izrade, plate izrade i opšti varijabilni troškovi proizvodnje) porasli za 4 din. (78-74 din.) po jedinici, rezultat je morao opasti za daljnjih 36.000 din. (9.000 prodatih jedinica \times 4 dinara). Ukupno je negativni efekat od 6,000 dinara. Rezultat drugog perioda ne samo da nije manji za 6,000 dinara u odnosu na prethodni period, već je porastao za 4,800 dinara, što daje ukupnu razliku od 10,800 dinara. Upravo toliko iznosi pozitivni efekat regresije opštih fiksnih troškova po jedinici proizvoda usled porasta obima proizvodnje. Opšti fiksni troškovi po jedinici opali su za 12 dinara (52-40 dinara), što je za prodatih 900 jedinica rezultovalo pozitivnim bruto efektom na periodični rezultat od 900×12 dinara = 10,800 dinara i u krajnjem poboljšalo rezultat drugog perioda za $10,800 - 6,000 = 4,800$ dinara.

U trećem obračunskom periodu došlo je do pada iskazanog pozitivnog rezultata čak za 8,000 dinara (od 28,800 na 20,800 dinara kod bruto rezultata, odnosno od 8,800 na 800 dinara kod neto rezultata) uprkos porastu obima prodaje uz nepromenjene prodajne cene. Povećani obim prodaje doneo je dodatni prihod od 3,000 dinara (200 dodatnih prodatih jedinica po 150 dinara). Ako za trenutak isključimo efekte promena ostalih faktora rezultata, tj. ako zadržimo cenu koštanja jedinice proizvoda iz prethodnog perioda od 118 dinara, pozitivni efekat na periodični rezultat sa strane prihoda iznosi:

$$(150-118) \times 200 \text{ jedinica} = 6,400 \text{ dinara.}$$

Pošto je došlo do smanjenja varijabilnih proizvodnih troškova (materijal izrade, plate izrade i opšti varijabilni troškovi proizvodnje) za 7 (78-71 din.) po jedinici, rezultat je morao porasti za daljnih 5,600 dinara (800 proizvedenih i prodatih jedinica po 7 dinara). Zajedno to čini pozitivni efekat od 12,000 dinara. Rezultat trećeg perioda, ne samo da nije porastao za 12,000 dinara, već se čak smanjio za 8,000 dinara, što daje ukupnu razliku u rezultatu u odnosu na prethodni period od 20,000 dinara. Upravo toliko iznosi negativni efekat smanjenja obima proizvodnje uz nepromenjenu masu fiksnih troškova. Od 1100 prodatih jedinica u trećem periodu, 800 jedinica je proizvedeno u istom periodu sa 65 dinara opštih fiksnih troškova po jedinici, tj. za čitavih 25 dinara više nego u prethodnom periodu, što daje negativni efekat od 800×25 dinara = 20,000 dinara.

U četvrtom obračunskom periodu dolazi do rasta periodičnog rezultata uprkos činjenici da su obim prodaje i prodajne cene ostale nepromenjene u odnosu na prethodni period i da su varijabilni troškovi po jedinici porasli za 5 dinara (76-71 dinara) po jedinici. Poučeni iskustvom iz prethodnih perioda možemo i bez posebnih računskih dokaza tvrditi da je uzrok na strani promena obima proizvodnje uz konstantnu masu opštih fiksnih troškova proizvodnje. Mogućnost da troškovi po osnovu smanjene ekonomičnosti trošenja faktora i pada efikasnosti rada, kao i opšti fiksni troškovi, budu jednostavno odloženi za budućnost u vrednosti nagomilanih zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda i tako poboljša poslovni rezultat tekućeg perioda, sastavni je deo sistema obračuna po stvarnim troškovima, a to može imati i teže posledice. Nije redak slučaj da preterana proizvodnja u odnosu na prodaju, uz primenu sistema obračuna po stvarnim troškovima, rezultuje iskazivanjem i podelom lažnih poslovnih rezultata u nizu poslovnih perioda, a onda dolazi do objektivizacije gubitka u nekom od narednih perioda sa svim negativnim posledicama koje iz toga proizilaze.

6.5. Efekti sistema obračuna po standardnim troškovima na periodični rezultat

Osnovni cilj da se kvantitativnom analizom dodje do zaključka o efektima sistema obračuna po standardnim troškovima na razvoj periodičnog rezultata i posebno zaključka u vezi sa razlikama koje on pokazuje u odnosu na sistem obračuna po stvarnim troškovima. Zato je neophodno da se poslužimo istim kvantitativnim materijalom kao u prethodnom primeru i analizi efekata sistema obračuna po stvarnim troškovima i da za obračun

periodičnog rezultata opet koristimo metodu troškova prodatih učinaka. Obim proizvodnje, prodaje i zaliha proizvoda imao je sledeći izgled:

Tabela 36 Obim proizvodnje i prodaje jedinici mere

	1. period	2. period	3. period	4. period	Ukupno
a) početne zalihe	-	-	400	100	-
b) proizvodnja	1,000	1,300	800	1,000	4,100
c) prodaja	1,000	900	1,100	1,100	4,100
d) krajnje zalihe (a+b-c)	-	400	100	-	-
e) praktični kapacitet, standardni	1,600	1,600	1,600	1,600	6,400
f) iskorišćenje kapaciteta	62,50 %	81,25 %	50 %	62,50 %	64,06 %

Novi su samo podaci o standardnom (praktičnom) kapacitetu i stepenu iskorišćenja kapaciteta koji nam u obračunu po stvarnim troškovima nisu bili potrebni. Dodajmo ovome i neophodne podatke o standardnim troškovima proizvodnje po jedinici proizvoda koji ostaju nepromenjeni za sva četiri perioda analize:

Tabela 37 Standardni direktni, opšti i cena koštanja po jedinici u dinarima

a) Standardni troškovi direktnog materijala (materijal izrade) po jedinici	37,50 din.
b) Standardni troškovi direktnog rada (plate izrade) po jedinici	20,00 din.
c) Standardni opšti varijabilni troškovi proizvodnje po jedinici	10,00 din
d) Standardni opšti fiksni troškovi proiz. 52,000din:stand. kapacitet 1,600	32,50 din
Standardna proizvodna cena koštanja po jedinici	100,00din

Na osnovu prethodnih podataka i na osnovu podataka o stvarno nastalim troškovima u pojedinim periodima koje smo koristili i u analizi efekta sistema obračuna po stvarnim troškovima, uz nepromenjenju prodajnu cenu od 150 dinara po jedinici proizvoda u svim analiziranim periodima, moguće je konstruisati odgovarajuće bilanse uspeha, pogledati Tabelu 35.

U analizi efekata sistema obračuna po standardnim troškovima na periodični rezultat pažnju treba usmeriti na obračunski tretman troškova proizvodnog funkcionalnog područja i njegove efekte po rezultat, tj. na elemente II, III i V. Tretman neproizvodnih troškova nije nešto po čemu se sistemi obračuna troškova razlikuju. Oni su iskazani u bilansima uspeha samo da bi ovi izveštaji bili potpuni.

Na osnovu prezentiranih bilansa uspeha mogu se izvući sledeći osnovni zaključci o efektima sistema obračuna po standardnim troškovima na periodični rezultat:

Tabela 38

Sistem obračuna po standardnim troškovima
Komparativni bilansi uspeha

u dinarima

Elementi	1. period	2. period	3. period	4. period	Ukupno
I PRIHOD OD PRODAJE PROIZVODA	150,000	135,000	165,000	165,000	615,000
II TROŠKOVI PROIZVODNJE PRODATIH PROIZVODA (3-4)	100,000	90,000	110,000	110,000	410,000
1. Cena koštanja početnih zaliha	-	-	40,000	10,000	-
2. Troškovi proizvoda u izveštajnom periodu (a+b+c+d)	100,000	130,000	80,000	100,000	410,000
a) Materijal za izradu	37,500	48,750	30,000	37,500	153,750
b) Plate izrade	20,000	26,000	16,000	20,000	82,000
c) Opšti varijabilni troškovi proizvodnje	10,000	13,000	8,000	10,000	41,000
d) Opšti fiksni troškovi proizvodnje	32,500	42,250	26,000	32,500	133,250
3. Troškovi ukupnih proizvoda (1+2)	100,000	130,000	120,000	110,000	410,000
4. Cena koštanja krajnjih zaliha	-	40,000	10,000	-	-
III BRUTO REZULTAT PO POKRIĆU TROŠKOVA PROIZVODNJE PRODATIH PROIZVODA (I-II)	50,000	45,000	55,000	55,000	205,000
IV TROŠKOVI PERIODA (1+2)	46,000	43,400	48,800	48,000	186,200
1. Troškovi perioda proizvodnog funkcionalnog područja (a+b+c+d)	26,000	23,400	28,800	28,000	106,200
a) Odstupanje od standardnih troškova materijala izrade	4,500	8,450	2,000	5,500	20,450
b) Odstupanje od standardnih troškova plata izrade	-	-	-	-	-
c) Odstupanje od standardnih opštih varijabilnih troškova	2,000	5,200	800	3,000	11,000
d) Odstupanje od standardnih opštih fiksni troškova	19,500	9,750	26,000	19,500	74,750
2. Neproizvodni troškovi (a+b+c)	20,000	20,000	20,000	20,000	80,000
a) Troškovi distribucije (marketinga)	10,000	10,000	10,000	10,000	40,000
b) Troškovi upravljanja i administracije	6,000	6,000	6,000	6,000	24,000
c) Troškovi istraživanja i razvoja	4,000	4,000	4,000	4,000	16,000
V NETO REZULTAT (III-IV)	4,000	1,600	6,200	7,000	18,800

1. Za razliku od obračuna po stvarnim troškovima, sistem obračuna po standardnim troškovima razlikuje troškove proizvoda i troškove perioda u okviru troškova proizvodnog funkcionalnog područja, tretirajući samo njihove standardne iznose troškovima proizvoda, a troškom perioda odstupanja stvarnih od standardnih troškova. Ova poslednja ukuljučuju se kao tekući rashod u bilans uspeha perioda njihovog nastanka;

2. Zahvaljujući uključivanju samo standardnih proizvodnih troškova u cenu koštanja proizvoda i tekućem otpisivanju odstupanja od standardnih troškova proizvodnje, obračun po standardnim troškovima čini periodični rezultat zavisnim od obima prodaje i prodajnih cena, što mu je zajedničko sa obračunom po stvarnim troškovima, ali i od ekonomičnosti trošenja faktora i efikasnosti rada u tekućem periodu, a ne u periodima u kojima su proizvedeni učinci čijom je prodajom ostvaren tekući prihod, po čemu se razlikuje od obračuna po stvarnim troškovima;

3. Budući da u troškove proizvoda uključuje i standardne opšte fiksne troškove proizvodnje, sistem obračuna po standardnim troškovima ima za posledicu da je periodični rezultat, pored pobrojanih faktora, uslovljen još i stepenom iskorišćenja kapaciteta u datom obračunskom periodu, tj. ostvarenim obimom proizvodnje i njegovim odnosom prema obimu prodaje u odnosnom obračunskom periodu, odnosno time da li su u konkretnom periodu formirane nove, smanjene ili održane prethodne zalihe proizvoda. Ti su efekti blaži nego u slučaju obračuna po stvarnim troškovima zato što standardni obračun identifikuje neapsorbovane fiksne troškove proizvodnje (odstupanja stvarnih od standardnih o.f.t. proizvodnje) i uključuje ih u tekuće rashode perioda, čineći tako nivo periodičnog rezultata direktnije uslovljenim obimom prodaje i cenama;

4. Pri ostalim jednakim uslovima biće periodični rezultat povoljniji u periodima formiranja zaliha proizvoda nego u periodima likvidiranja nasledjenih zaliha zato što su u prvim, zahvaljujući povećanju obima proizvodnje iznad obima prodaje, smanjeni neapsorbovani fiksni troškovi koji se nadoknadjuju iz tekućeg prihoda, a u drugim, pored standardnih fiksnih troškova sadržanih u prodatim proizvodima, tekućim prihodom se pokrivaju i narasli neapsorbovani fiksni troškovi usled pada obima proizvodnje u odnosu na obim prodaje. Naravno, zbog uključivanja samo standardnog dela o.f.t. proizvodnje u vrednost zaliha, ovaj efekat na periodični rezultat je umereniji nego u obračunu po stvarnim troškovima. Samo u uslovima apsolutne stabilnosti obima proizvodnje sistem obračuna po standardnim troškovima ostaje bez uticaja na periodični rezultat kanalom opštih fiksnih troškova proizvodnje zato što se njihov neapsorbovani deo ponavlja u istom iznosu iz

perioda u period. U uslovima nepostojanja zaliha proizvoda ne bi se po ovom osnovu pojavljivale razlike u odnosu na sistem obračuna po stvarnim troškovima.

Da bi smo još bliže sagledali sličnosti i razlike između sistema obračuna po standardnim troškovima i obračuna po stvarnim troškovima sa aspekta periodizacije rezultata, neophodno je obrazložiti kvantitativne razlike u razvoju periodičnog rezultata koje su u našem pretpostavljenom primeru iznosile:

Tabela 39 Kvantitativne razlike periodičnih rezultata u dinarima

	1. period	2. period	3. period	4. period	Ukupno
Periodični rezultat					
1. Na bazi obračuna po standardnim troškovima	4,000	1,600	6,200	7,000	18,800
2. Na bazi obračuna po stvarnim troškovima	4,000	8,800	800	5,200	18,800
Razlika (1-2)	-	(7,200)	5,400	1,800	-

U prvom periodu, koji i počinje i završava se bez zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, periodični rezultat je isti po oba sistema obračuna troškova. Potpuno isto je i za sva četiri perioda uzeta zajedno. To je očigledna potvrda zaključka da u uslovima nepostojanja zaliha proizvodnje nema značaja za periodični rezultat izbor jednog ili drugog sistema obračuna troškova.

Logičan nastavak prethodnog zaključka je da razlike u periodičnom rezultatu po jednom i drugom sistemu obračuna troškova u drugom, trećem i četvrtom periodu potiču od različitog vrednovanja zaliha proizvoda u obračunu po stvarnim i u obračunu po standardnim troškovima. U prilog tome govori posebno činjenica da obračun po stvarnim troškovima iskazuje povoljniji rezultat u drugom periodu u kome je došlo do formiranja zaliha, a manji rezultat u trećem i četvrtom periodu kada su nasledjene zalihe likvidirane. To drugim rečima, znači da prvo objašnjenje razlika u iskazanim periodičnim rezultatima treba tražiti u razlici između troškova posredstvom zaliha donešenih iz prethodnog i troškova posredstvom zaliha odloženih za naredni period po jednom i drugom sistemu obračuna troškova izgleda ovako:

Tabela 40

Promene troškova usled promene zaliha

u dinarima.

	1. period	2. period	3. period	4. period	Ukupno
TROŠKOVI U POČETNIM ZALIHAMA					
1. Na bazi obračuna po standardnim troškovima	-	-	47,200	11,800	-
2. Na bazi obračuna po stvarnim troškovima	-	-	40,000	10,000	-
Razlika (1-2)	-	-	7,200	1,800	-
TROŠKOVI U KRAJNIM ZALIHAMA					
1. Na bazi obračuna po standardnim troškovima	-	47,200	11,800	-	-
2. Na bazi obračuna po stvarnim troškovima	-	40,000	10,000	-	-
Razlika (1-2)	-	7,200	1,800	-	-
NETO EFEKTI NA PERIODIČNI REZULTAT					
1. Više donešeni troškovi zaliha po stvarnom obračunu	-	-	7,200	1,800	-
2. Više odloženih troškova zaliha po stvarnom obračunu	-	7,200	1,000	-	-
Razlika (1-2)	-	(7,200)	5,400	1,800	-

Razlike u vrednosti zaliha se, kao što je vidljivo, apsolutno podudaraju sa razlikama u iskazanim periodičnim rezultatima po jednom i drugom sistemu obračuna troškova. Pri tom, sistem obračuna po standardnim troškovima obezbeđuje neuporedivo logičnije medjuperiodično razgraničenje poslovnog rezultata

U pretpostavljenim uslovima, koji mogu biti približno karakteristični za mnoge stvarne slučajeve, sistem obračuna po stvarnim troškovima imao je za posledicu razvoj neto rezultata koji ne samo da ne prati razvoj linije prihoda, već pokazuje čak i suprotan smer, prkoseći tako logici stvari i unoseći zabunu medju neobaveštene korisnike njihovih informacija. Nasuprot tome, u istim uslovima obračun po standardnim troškovima omogućio je da linija neto rezultata prati razvoj prihoda, što odgovara logici formiranja periodičnog rezultata. Istina, ne u direktnoj proporciji, ali makar tako da se priodi rasta prihoda podudaraju s periodima rasta neto rezultata. Već zbog toga možemo zaključiti da sistem obračuna po standardnim troškovima obezbeđuje obračun i iskazivanje realnijih periodičnih rezultata, odnosno ispravnije bilansiranje odloženih troškova u zalihama nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda nego obračun po stvarnim troškovima. To je još očiglednije kada se posmatra bruto rezultat po pokriću standardnih troškova prodatih proizvoda koji je

odredjen isključivo obimom prodaje i prodajnim cenama, što ga čini značajnim plansko-kontrolnim instrumentom u području prodaje. Takvu mogućnost obračun po stvarnim troškovima ne nudi.

6.6. Efekti sistema obračuna po varijabilnim troškovima na periodična rezultat

Osnovna svrha, namena analize je da se u nekim datim uslovima ispituju efekti obračuna po varijabilnim troškovima na periodični rezultat i po tom osnovu izvrši komparacija s prethodnim sistemima. Logično je da ona bude izvedena na osnovu istog kvantitativnog primera koji je do sada bio upotrebljivan. U cilju lakšeg praćenja ponovljamo podatke o obimu proizvodnje, prodaje i zaliha proizvoda u primeru su:

Tabela 41 Obim proizvodnje i prodaje jedinici mere

	1. period	2. period	3. period	4. period	Ukupno
a) početne zalihe	-	-	400	100	-
b) proizvodnja	1000	1300	800	1000	4100
c) prodaja	1000	900	1100	1100	4100
d) krajnje zalihe (a+b-c)	-	400	100	-	-

Budući da se analiza odnosi na standardni varijabilni obračun, neophodno je još ponoviti podatke o standardnim varijabilnim troškovima po jedinici proizvoda, koji su iznosili:

- standardni troškovi direktnog materijal (materijal izrade) 37,50 din. po jedinici,

- standardni troškovi direktnog rada (plate izrade) 20 din. po jedinici i
- standardni opšti varijabilni troškovi proizvodnje 10 din. po jedinici.

Na osnovu datih podataka i na osnovu stvarno nastalih troškova koje smo koristili u prethodnim analizama, a uz nepromenjenu prodajnu cenu od 150 din. po jedinici proizvoda, moguće je konstruisati sledeće bilanse uspeha pogledati Tabelu 38, Sistem obračuna po standardnim varijabilnim troškovima-Komparativni bilansi uspeha.

U analizi efekata po periodični rezultat, sistem obračuna po varijabilnim troškovima biće poredjen uglavnom sa apsorpcionim standardnim obračunom zato što je samo on prava alternativa obračuna po standardnim varijabilnim troškovima.

Tabela 42 Sistem obračuna po standardnim varijabilnim troškovima – Komparativni bilanci uspeha

Elementi	1. period	2. period	3. period	4. period	Ukupno
I PRIHOD OD PRODAJE PROIZVODA	150,000	135,000	165,000	165,000	615,000
II TROŠKOVI PROIZVODNJE PRODATIH PROIZ. (3-4)	67,500	60.750	74,250	74,250	276,750
1. Cena koštanja početnih zaliha	-	-	27,000	6,750	-
2. Troškovi proizvoda u izveštajnom periodu (a+b+c)	67,500	17,750	54,000	67,500	276,750
a) Materijal za izradu	37,500	48,750	30,000	37,500	153,750
b) Plate izrade	20,000	26,000	16,000	20,000	82,000
c) Opšti varijabilni troškovi proizvodnje	10,000	13,000	8,000	10,000	41,000
3. Troškovi ukupnih proizvoda (1+2)	67,500	87,750	81,000	74,250	276,750
4. Cena koštanja krajnjih zaliha	-	27,000	6,750	-	-
III KONTRIBUCIONI REZULTAT PROIZVODA PO POKRIĆU STANDARDNIH VARIJA. TROŠKOVA (I-II)	82,500	74,250	90,750	90,750	338,250
IV STANDARDNI VARIJABILNI TROŠKOVI PRODAJE	-	-	-	-	-
V KONTRIBUCIONI REZULTAT PROIZVODA	82,500	74,250	90,750	90,750	338,250
VI TROŠKOVI PERIODA (1+2)	78,500	85,600	74,800	80,500	319,450
1. Odstupanja od standardnih varija. troškova (a+b+c+d)	6,500	13,650	2,800	8,500	31,450
a) Odstupanje od standardnih troškova materijala izrade	4,500	8,450	2,000	5,500	20,450
b) Odstupanje od standardnih troškova plata izrade	-	-	-	-	-
c) Odstupanje od standardnih opštih varija. troškova proizv.	2,000	5,200	800	3,000	11,000
d) Odstupanje od standardnih opštih varija. troškova prodaje	-	-	-	-	-
2. Fiksi troškovi (a+b+c+d)	72,000	72,000	72,000	72,000	288,000
a) Opšti fiksni troškovi proizvodnje	52,000	52,000	52,000	52,000	208,000
b) Fiksni troškovi distribucije	10,000	10,000	10,000	10,000	40,000
c) Fiksni troškovi upravljanja i administracije	6,000	6,000	6,000	6,000	24,000
d) Fiksni troškovi istraživanja i razvoja	4,000	4,000	4,000	4,000	16,000
NETO REZULTAT (III-IV)	4,000	(11,400)	15,950	10,250	18,800

Na osnovu podataka iz prezentiranih bilansa uspeha moguće je formirati sledeće osnovne zaključke o uticaju sistema obračuna po varijabilnim troškovima na periodični rezultat:

1. Obračun po standardnim varijabilnim troškovima pokazuje varijabilne troškove proizvodnje na troškove proizvoda (standardni varijabilni troškovi) i troškove perioda (odstupanja od standardnih varijabilnih troškova), što mu je zajedničko sa obračunom po punim standardnim troškovima (a različito u odnosu na obračun po stvarnim troškovima). Sumu fiksnih troškova proizvodnje uključuje u troškove perioda, odnosno otpisuje ih na teret rashoda perioda njihovog nastanka, tj. ne poznaje troškove proizvoda među fiksnim troškovima proizvodnje, po čemu se razlikuje od obračuna po punim standardnim troškovima (a još više od obračuna po stvarnim troškovima);

2. Zahvaljujući tome što u troškove proizvoda uključuje samo standardne varijabilne troškove proizvodnje, a tekuće otpisuje odstupanjem stvarnih od standardnih varijabilnih troškova, sistem obračuna po varijabilnim troškovima čini periodični rezultat zavisnim, pored obima prodaje i prodajnih cena. Oni su zavisni još od ekonomičnosti trošenja varijabilnih faktora proizvodnje i efiksanosti rada u tekućem periodu, a ne u periodima proizvodnje u tekućem periodu prodatih učinaka, što mu je zajednička osobina sa obračunom po punim standardnim troškovima (a različito u odnosu na obračun po stvarnim troškovima);

3. Za razliku od apsorpcionog standardnog obračuna, u troškove proizvoda ne uključuje ni jedan deo opštih fiksnih troškova proizvodnje, već ih u celini otpisuje, tj. direktno dodeljuje rashodima tekućeg perioda. Sistem obračuna po varijabilnim troškovima čini periodični rezultat potpuno nezavisnim od stepena iskorišćenja kapaciteta, tj. od pomeranja u količinama zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda. Pod pretpostavkom da nema odstupanja stvarnih od standardnih varijabilnih troškova proizvodnje, obračun po varijabilnim troškovima pokazuje periodične rezultate koju su određeni isključivo obimom prodaje i prodajnim cenama, što zvuči prilično razumljivo;

4. Nastala razlika u periodima formiranja zaliha standardni varijabilni obračun iskazuje nepovoljniji periodični rezultat nego obračun po punim standardnim troškovima (a pogotovo u odnosu na obračun po stvarnim troškovima) i zato što ne pruža mogućnost odlaganja dela tekućih fiksnih troškova putem zaliha. Obrnuto, u periodima smanjenja zaliha proizvoda sistem obračuna po varijabilnim troškovima iskazuje povoljniji periodični rezultat nego apsorpcioni standardni obračun (pogotovo u odnosu na obračun po stvarnim troškovima) zato što obavezuje na pokriće samo tekućih fiksnih troškova. Ako početnih i krajnjih zaliha nema ili one, zahvaljujući

podudarnosti obima proizvodnje i prodaje, apsolutno miruju, oba sistema obračuna pokazuju identične periodične rezultate.

Da u analizi komparativnih efekata obračuna po varijabilnim troškovima na periodični rezultat u odnosu na obračun po punim standardnim troškovima ne bi smo ostali isključivo na isticanju sličnosti i razlika, sada ih prikazujemo kvantitativno i u primeru one su iznosile:

Tabela 43 Kvantitativne razlike periodičnih rezultata u dinarima

	1. period	2. period	3. period	4. period	Ukupno
Periodični rezultat					
1. Na bazi obračuna po standardnim varijabilnim troškovima	4,000	(11,400)	15,950	10,250	18,800
2. Na bazi obračuna po punim standardnim troškovima	4,000	1,600	6,200	7,000	18,800
Razlika (1-2)	-	(13,000)	9,750	3.250	-

Za prvi obračunski period, kao i za čitav vremenski period pokriven analizom, zbog odsustva početnih i krajnjih zaliha proizvoda, obračun po varijabilnim troškovima ne pokazuje nikakve razlike u periodičnom rezultatu u odnosu na puni standardni obračun, što je samo analitička potvrda činjenice da u uslovima nepostojanja zaliha ili apsolutnog mirovanja njihovog obima alternativna upotreba sistema obračuna troškova ostaje bez uticaja na periodični rezultat.

Medjutim, razlike u vrednovanju nestabilnih zaliha po jednom i drugom sistemu obračuna troškova u drugom, trećem i četvrtom obračunskom periodu ostavile su traga na veličinu iskazanih rezultata. I to čak u toj meri da varijabilni obračun iskazuje gubitak za drugi period i povoljniji rezultat u trećem nego u četvrtom periodu, što je sasvim obrnuto u odnosu na efekte punog standardnog obračuna. Pošto bilansna vrednost početih i krajnjih zaliha po oba sistema obračuna troškova uključuje standardne varijabilne troškove, uzroke razlika treba tražiti na strani bilansnog tretmana opštih fiksnih troškova proizvodnje. Pošto iz obračun po standardnim varijabilnim troškovima u celini uključuje u rashode perioda nezavisno od stepena iskorišćenja kapaciteta, a obračun po punim standardnim troškovima alocira ove troškove na proizvode u meri u kojoj je iskorišćen raspoloživi proizvodni kapacitet, pravo obrazloženje prednjih razlika u rezultatu predstavljaju razlike između opštih fiksnih troškova proizvodnje u početnim i krajnjim zalihama prema sistemu obračuna po standardnim troškovima. Te razlike su iznosile:

Tabela 44

Promene troškova usled promene zaliha

u dinarima.

	1. period	2. period	3. period	4. period	Ukupno
1. Početne zalihe	-	-	400	100	-
2. Krajnje zalihe	-	400	100	-	-
3. Standardni opšti fiksni troškovi po jedini.	32,50	32,50	32,50	32,50	32,50
4. Opšti fiksni troškovi u početnim zalihama (1x3)	-	-	13,000	3,250	-
5. Opšti fiksni troškovi u krajnjim zalihama (2x3)	-	13,000	3,250	-	-
Razlika: 4-5 ili (1-2)x3	-	(13,000)	9,750	3,250	-

Ove razlike apsolutno se podudaraju sa razlikama u iskazanim periodičnim rezultatima, što opravdava prethodni zaključak o različitosti efekata obračuna po varijabilnim troškovima u odnosu na puni standardni obračun.

6.7. Ocena sistema obračuna troškova sa aspekta kratkoročnog obračuna i decentralizacije periodičnog rezultata

Kada govorimo o kratkoročnom obračunu rezultata, onda mislimo, pre svega, na mesečni ili tromesečni obračun poslovnog rezultata celine privrednog subjekta ili i užih organizacionih delova za interne potrebe. Mogućnosti različitih sistema obračuna troškova u tom pogledu nisu iste.

Obračun po stvarnim troškovima, produkuje samo naknadnu kalkulaciju cene koštanja proizvoda. Eventualne predkalkulacije sastavljaju se još jedino za potrebe isticanja ponude posla i cena. Naknadna kalkulacija stvarne cene koštanja, osim toga što je nerealna, pretpostavlja okončanje čitavog napred opisanog obračunskog postupka sistema obračuna po stvarnim troškovima. Iz toga proizilaze najmanje dve mane ovog sistema obračuna sa aspekta kratkoročnog obračuna poslovnog rezultata celine subjekta i užih organizacionih delova za koje se vrši planiranje i kontrola rentabiliteta.

Prvo, kratkoročni obračun rezultata po sistemu obračuna po stvarnim troškovima ne može biti dovoljno ažuran, a ažurnost uz relativnu tačnost je glavna pretpostavka njegove svrsishodnosti. Obračun ukupnog periodičnog učinka, do koga se dolazi korekcijom prihoda promenama stanja zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda, i kome se sučeljavaju ukupni troškovi, neizvodljiv je bez podataka naknadne kalkulacije

koja obično prispjeva dovoljno kasno u odnosu na upravljački interes za kratkoročnim poslovnim rezultatom. Isti problem se javlja i ukoliko se, umesto metode ukupnih troškova, kratkoročni bilans uspeha zasniva na metodi troškova prodatih proizvoda, po kojoj se prihodu suprotstavljaju troškovi prodatih proizvoda i pripadajući rashodi perioda i koja je podobnija za kratkoročni analitički obračun rezultata. Obračun troškova realizovanih proizvoda, pored identifikovanja podatih količina, pretpostavlja poznavanje stvarne cene koštanja jedinice proizvoda, koja je proizvod poslednjeg obračunskog koraka sistema obračuna po stvarnim troškovima.

Drugo, kratkoročni obračun poslovnog rezultata za celinu privrednog subjekta i njegove delove koji imaju status centara (jedinica) rentabiliteta nedovoljno je informativan kad je zasnovan na obračunu po stvarnim troškovima. Ovo ne samo zbog toga što su periodični rezultati, zbog opisanog medjuperiodičnog premetanja troškova po osnovu promena stanja zaliha, medjusobno manje ili više neuporedivi, već i zato što je diferenciranje periodičnog rezultata po vertikali moguće još samo u dva nivoa, i to poslovni rezultat po pokriću stvarnih troškova proizvodnje ili stvarnih troškova realizovanih proizvoda i neto rezultat po pokriću stvarnih neproizvodnih troškova. Efekti ekonomičnosti trošenja varijabilnih činilaca, nedovoljne efikasnosti rada i neiskorišćenosti kapaciteta ostaju nevidljivi, što umanjuje analitičku, dakle plansko-kontrolnu vrednost kratkoročnog obračuna rezultata.

Obračun po standardnim troškovima uglavnom otklanja pomenute mane sa stanovišta kratkoročnog obračuna uspeha i decentralizacije tog uspeha (poslovnog rezultata). On se zasniva na standardnoj kalkulaciji, koja u osnovi ima karakter predkalkulacije. Uz to, pod pretpostavkom da je postignut dovoljan stepen objektivizacije standarda, ova kalkulacija realizuje relativno čvrstom (stalnom) cenom koštanja proizvoda. Takva svojstva standardne kalkulacije obezbeđuju da kratkoročni obračun rezultata bude dovoljno ažuran budući da su obračunski postupci po standardnim troškovima znatno kraći. Za obračun internih usluga između mesta troškova ne čeka se njihova stvarna kalkulacija, niti se stvarni troškovi naknadnom kalkulacijom raspoređuju na proizvode, tako da je obračun učinaka ili troškova realizovanih proizvoda relativno lak i pravovremen. Kratkoročni bilans uspeha, zasnovan na ovom sistemu obračuna troškova, znatno je transparentniji. U osnovi apsorpcionog karaktera je sličan obračunu po stvarnim troškovima, odnosno orijentisan na koncept prosečnih troškova i neto rezultata, obračun po standardnim troškovima omogućava višestepenu vertikalnu diferencijaciju poslovnog rezultata, i to na bruto poslovni rezultat po pokriću standardnih proizvodnih troškova, bruto rezultat po pokriću

ukupnih (sa odstupanjima) troškova proizvodnje, neto rezultat po pokriću standardnih i ukupnih (sa odstupanjima) neproizvodnih troškova itd. Takav postupak čini efekte neekonomičnosti trošenja varijabilnih činilaca, neefikasnosti rada i nedovoljne zaposlenosti vidljivim u kratkoročnom obračunu rezultata za celinu privrednog subjekta i po njegovim delovima za koje se planira i kontroliše uspeh (dobitak i gubitak).

Obračun po standardnim varijabilnim troškovima, budući da je zasnovan na standardnoj varijabilnoj kalkulaciji koja pripada grupi predkalkulacija, zadržava prednosti u vezi sa ažurnošću na njemu zasnovanog kratkoročnog obračuna uspeha i decentralizacije poslovnog rezultata privrednog subjekta. Donosi određena poboljšanja informacione prozirnosti kratkoročnog bilansa uspeha celine i delova. Ona proizilaze iz orijentacije ovog sistema obračuna troškova na marginalne vrednosti troškova i rezultata. Na taj način poboljšano je iskazivanje doprinosa proizvoda ukupnom rezultatu privrednog subjekta ili užeg dela sa statusom centra rentabiliteta. U njegovoj razvijenoj formi, zadržavajući kontribicioni dobitak kao meru doprinosa proizvoda, a vezujući direktne fiksne troškove za pojedine aspekte decentralizacije rezultata (grupe proizvoda, tržišta, kanala prodaje, pogona i sl.). On omogućava račun postepenog pokrića fiksnih troškova i obezbeđuje, na taj način, još jednu meru doprinosa grupa proizvoda, tržišta, kanala prodaje, pogona i sl. poslovnom rezultatu preduzeća. Ovaj sistem obračuna troškova, istina, ne čini efekte nedovoljne zaposlenosti (neiskorišćenosti kapaciteta) vidljivim iz kratkoročnog bilansa uspeha, budući da opšte fiksne troškove celine ili dela, zavisno o čijem se računu uspeha radi, obično iskazuje globalno u stvarno nastalom iznosu, odnosno bez podele na standardni deo i odstupanja stvarnih od standardnih opštih fiksnih troškova. A često je svest celine i užih organizacionih delova o gubicima po ovom osnovu vrlo bitna, što može favorizovati primenu obračuna po punim standardnim troškovima, i to utoliko više ukoliko se njegova tehnologija i struktura kalkulacije prilagode tako da obezbede dokučivost i odgovarajućih marginalnih vrednosti.

VII Literatura

a. KNJIGE

1. Andrić, dr Jovan; Troškovi i kalkulacije u poljoprivrednoj proizvodnji, Savremena administracija, Beograd, 1998.
2. Barngoljc, B.C., Oborotnie sredstva promišljenosti, SSSR, Moskva 1965.
3. Benašić, dr Zvonimir, Kontrola, revizicija i analiza poslovanja radnih organizacija, Osijek, 1975.
4. Božić, dr Vojislav, Sistem kontrole u organizacijama udruženog rada, Beograd, 1975.
5. Braut, R, i Krajčević, F., Funkcionalna analiza vrijednosti, Zagreb, 1971.
6. Crnobrnja, dr Jelena; Računovodstvo; Poljoprivredni fakultet u Beogradu, 1999.
7. Depallens, G., Gestion financiere de L'entreprise, Paris, 1963.
8. Dimitriev, M. V., Buhgalterskij učot i analiz hozjastvennoj dejateljnosti, Moskva, 1975,
9. Ekonomski leksikon, Beograd, 1976.
10. Fasolak, D.N., Oborotneje fondi i materialno-tehničeskoe snabženje promišljennih pretprijatij, Moskva, 1961.
11. Franke, Günter und Hax, Herbert, Finanzwirtschaft des Unternehmens und Kapitalmarkt, Heidelberg, 1990.
12. Gerstner, dr Paul, Analiza bilansa, Beograd, 1933.
13. Hax, K., Dei Substanzerhaltung der Betriebe, Köln, 1957.
14. Härle, dr Dietrich, Finanzierungsregeln und ihre Problematik, Wiesbaden, 1966.
15. Heinen, prof. Dr Edmund, Handelsbilanzen, Wiesbaden, 1982.
16. Ilić, dr Gavriilo, Finansijsko računovodstvo, Savremena administracija, Beograd, 1989.
17. Janberg, Hans, Finanzierungshandbuch und ihre Problematik, Wiesbaden, 1964.
18. Jovanović, dr Danica, Obrtna sredstva privrednih organizacija, Beograd, 1959.
19. Kalmar, mr Aleksandar, Teorija graničnih veličina i njen značaj za donošenje poslovnih odluka - doktorska disertacija - Sarajevo, 1971.

20. Krajčević, prof. dr. ing. Franjo, Analiza poslovanja preduzeća, Zagreb, 1971.
21. Klobučar, prof. dr. J. Rodić, prof. dr. J., Računovodstvo I, Sarajevo, 1976.
22. Kolektiv autora, Ekonomika organizacije udruženog rada, redakcija, prof. dr. Željko Majcen, Zagreb, 1974.
23. Kolektiv autora, Finansijsko upravljanje u organizacijama udruženog rada - Zbornik radova - redaktor dr. Stanoje Vukić, Beograd, 1976.
24. Kolektiv autora, Finansi predprijetij i atlaslej narodnovo hozjajstva, Moskva, 1974.
25. Kolektiv autora, Poslovne finansije, redakcija, dr. Radivoj Tepšić, Zagreb, 1974.
26. Kostić, dr. Živko, Osnovi organizacije preduzeća, Beograd, 1973.
27. Kovačević, dr. Mihajlo, Kurs organizacije knjigovodstva, Beograd, 1959.
28. Kovačević, dr. Mihajlo i dr., Finansijski sistem preduzeća, Beograd, 1972.
29. Kovbasjuk, M. R., Analiz efektivnosti ispoljovanja obratnih sredstv pretprijetij, Kijev, 1975.
30. Korać, dr. Miladin i dr., Problemi teorije i prakse samostalne robne proizvodnje u Jugoslaviji, Zagreb, 1966.
31. Krasulja, dr. Dragan, Problemi alokacije opštih troškova u industrijskim preduzećima, Beograd, 1966.
32. Krasulja, dr. Dragan, Finansijska analiza preduzeća (skripta), Beograd, 1973.
33. Krasulja, dr. Dragan, Finansijsko planiranje u preduzeću (skripta), Beograd, 1974.
34. Krasulja, dr. Dragan, Sistem obračuna po varijabilnim troškovima, Beograd, 1969.
35. Leksikon, računovodstva i poslovnih finansija, Beograd, 1983.
36. Levinson, Charls, Kapital, inflacija i multinacionalne kompanije, Beograd, 1974.
37. Liptert, prof. dr. Helmut, Optimale Unternehmensfinanzierung, Frankfurt am Main, 1969.
38. Lisavac, dr. Slavko, Karakter troškova poljoprivrednih gazdinstava, Beograd, 1966.

- 39.Lisavac, prof. dr Slavko, Sistem knjigovodstvenog obuhvatanja troškova u poljoprivredi (interna studija), Beograd, 1975.
- 40.Loffelthoz, dr Josef, Repetitorium der Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden, 1971.
- 41.Majcen, dr Željko, Troškovi u teoriji i praksi, Zagreb, 1971.
- 42.Marjanović, prof. dr Slavko, Donošenje odluka u privrednim organizacijama, Zagreb, 1974.
- 43.Markovski, dr Slobodan, Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, 1978.
- 44.Martić, dr Ljubomir, Kvantitativne metode za finansijske i računovodstvene analize, Zagreb, 1978.
45. Madžar, dr Ljubomir, Mesto zaliha u procesu društvene reprodukcije - doktorska disertacija, Beograd, 1968.
- 46.Mijić, Đorđe, Analiza poslovanja poljoprivrednog preduzeća, Beograd, 1970.
- 47.Mirić, prof. dr Stanko, Ekonomika poljoprivrednog preduzeća (skripta), Beograd, 1968.
- 48.Milosavljević, dr Momčilo, Politika cena preduzeća, Beograd, 1972.
- 49.Milosavljević, dr Momčilo, Troškovi kao faktor poslovne politike preduzeća, Beograd, 1965.
- 50.Mitrović, Jovan, Sistem standardnih troškova, Beograd, 1965.
- 51.Moxter, dr Adolf, Bilanzlehre, Wiesbaden, 1974.
- 52.Nikolajević - Teofanović, dr Radmila, Teorija i metodologija računovodstva, Beograd, 1975.
- 53.Popović, dr Žarko, Ekonomska analiza poslovanja, Zagreb, 1979.
- 54.Praat, Shannon, P., Valuing a Business, Homewood, Illinois, 1989.
- 55.Ostrinskaja, R.C. i Postnikova V.G., Ekonomičeskij analiz dejateljnosti predprijatij, Moskva, 1975.
- 56.Radosavljević, dr Miladin, Bilansiranje i sistem obračuna troškova, Beograd, 1976
- 57.Ranković, dr Jovan, Upravljanje finansijama radnih organizacija, Beograd, 1975.
- 58.Ranković, dr Jovan, Finansiranje i finansijska analiza - izabrani tekstovi (skripta), Beograd, 1971.
- 59.Rodić, dr Jovan, Ekonomsko-finansijski odnosi OOUR i zajedničko knjigovodstvo, Beograd, 1973.

60. Rodić, dr Jovan, Računovodstvene informacije - metodologija i standardizacija, Zagreb, 1980.
61. Rodić, dr Jovan, "Teorija i analiza bilansa" Ekonomika, Beograd, 1991.
62. Rodić, dr Jovan, Revalorizacija zaliha, Beograd, 1985.
63. Rodić, dr Jovan, Revalorizacija sredstava, Beograd, 1987.
64. Rodić, dr Jovan, Marković, dr Ivan, Poslovne finansije sa programom finansijske konsolidacije, Beograd, 1986.
65. Rodić, dr Jovan, Poslovne finansije, Ekonomika, Beograd, 1991.
66. Rodić, dr Jovan, Poslovne finansije i procena vrednosti preduzeća, Ekonomika, Beograd, 1993.
67. Rodić, dr Jovan, Vukelić dr Gordana, Teorija i analiza bilansa, poljoprivrednu fakultet, Beograd, 1003,
68. Samuelson, A. Paul, Ekonomija, Beograd, 1969.
69. Seibel, J. Johannes, Sterner Seigfried, Unternehmensfinanzierung im Schwirige Zeit, Frankfurt, 1983.
70. Stevanović, dr Nikola, Dr Malinić Dejan, Upravljačko računovodstvo, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005.
71. Schmalenbach, Eugen, Dynamische Bilanz, Köln, 1962.
72. Schmidt, F., Dei Organische Tageswertbilanz, Leipzig, 1929.
73. Schumpeter, Joseph, Povijest ekonomske analize, knjiga I i II, Zagreb, 1975.
74. Tešić, dr Radivoj, Obrtna sredstva, Zagreb, 1974.
75. Turk, dr Ivan, Troškovno računovodstvo, Zagreb, 1973.
76. Turk, prof. dr Ivan, Računovodstvene informacije kao podloga za donošenje poslovnih odluka, Zagreb, 1971.
77. Vasiljević, prof. dr Kosta, Teorija i analiza bilansa, Beograd, 1965.
78. Vasiljević, prof. dr Kosta, Vukić, prof. dr Stanoje, Dragojević, Dragutin, Lisavac, prof. dr Slavko, Pejinović, Stevan, Petrović, prof. dr Marko i Sokolović, Milovan, Knjigovodstvo osnovnih organizacija udruženog rada i njihovih asocijacija, Beograd, 1976.
79. Veliki finansijski priručnik, Beograd, 1974.
80. Vila, prof. dr Alija, Knjigovodstvo proizvodnih preduzeća, Sarajevo, 1972.
81. Vukelić dr Gordana, Zadužbina Andrejević, Procena vrednosti poljoprivrednog preduzeća, Beograd, 1998.

82. Witte, Eberhard, Die Liquiditätspolitik der Unternehmung, Tübingen, 1963.

B. studije

1. Studije rađene u Institutu za agroekonomiju Poljoprivrednog fakulteta, Zemun:

Tržišni i finansijski položaj industrije biljnih ulja i masti, 1985.

Program finansijske konsolidacije, upravljanja obrtnim sredstvima i finansijskog planiranja poljoprivrednih mašina "Zmaj", Zemun, 1987.

Program upravljanja troškovima u industriji poljoprivrednih mašina "Zmaj", Zemun.

Analiza stanja i perspektiva daljeg razvoja OOUR "Kulpin", 1987.

Program unapređenja finansijskog položaja RO "Trgocoop", OOUR "Beograd", 1988.

Program ekonomsko-finansijske konsolidacije RO "PKB-Voćarske plantaže", Boleč, 1988.

2. Studije rađene u Ekonomskom institutu Banja Luka:

Finansijska konsolidacija RO "Elektro-mehanika", u sastavu SOUR "Rudi Čajevac", Banja Luka, 1985.

Finansijska konsolidacija, upravljanje obrtnim sredstvima i finansijsko planiranje RO "Metal", Banja Luka, 1986.

Program finansijske konsolidacije i sanacije sa neophodnim elementima razvoja RO "Incel", Banja Luka, 1987.

Program ekonomsko-finansijske konsolidacije RO "Itris", Bosanska Gradiška, 1988.

Program proizvodno-tržišne i finansijske konsolidacije fabrike tepiha "Danica Materić", Drvar, 1988.

C. članci

1. Klobučar, dr Janko, Sistem obračuna po standardnim troškovima, Zbornik referata XX simpozijuma SFR Srbije, Partizanske vode, 1989.

2. Rodić, dr Jovan, Politika cena u funkciji maksimiranja akumulacije u inflatornim uslovima, časopis "Knjigovodstvo", 5/89.

d. časopisi

1. Knjigovodstvo, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd.
2. Planiranje i analiza poslovanja, Zavod za ekonomske ekspertize, Beograd.
3. Ekonomika preduzeća, Savez ekonomista Srbije, Beograd.
4. Buhgalterskij učot, Organ ministarstva finansov SSSR, Moskva.
5. Finansing, Finansing centar, Novi Sad.

e. zbornici radova

1. Zbornici radova sa Simpozijuma u organizaciji Saveza računovođa i revizora Srbije
2. Zbornici radova Simpozijuma u organizaciji Saveza računovodstvenih i finansijskih radnika Bosne i Hercegovine.