

PLANIRANJE TROŠKOVA POSLOVANJA

Doc. dr Ranko Bakić, VŠPM „PRIMUS“ Gradiška

UDK 005.915

Sažetak: U okviru društvene reprodukcije svako preduzeće ima svoj zadatak koji se ogleda u proizvodnji materijalnih dobara, vršenju usluga i stvaranju korisnih učinaka kojima će se zadovoljavati određene potrebe društva. Preduzeća predstavljaju ćelije narodne privrede (velikog ekonomskog sistema) u kojima se odvijaju odgovarajuće aktivnosti, usmjerene na stvaranju upotrebnih vrijednosti. Da bi se proizvelo neko materijalno dobro, izvršila usluga ili učinio neki drugi koristan učinak od strane preduzeća, potrebno je da se troše različite sirovine, materijali, energija, mašine, postrojenja, uređaji i druga sredstva za rad, zatim bioenergija radnika i upotreba drugih elemenata, neophodnih za izvršenje ciljeva i zadataka postavljenih od strane društva. Može se reći da svaka, pa i najmanja, aktivnost u preduzećima ne može da se odvija bez odgovarajućih trošenja materijalnih dobara, rada (radne snage — kadrova) i novca.

Ključne riječi: Troškovi, poslovanje, planiranje, vrste troškova, definicije...

UVOD

Društvo je zainteresovano da se permanentno uvećava bogatstvo zemlje kako bi se zadovoljavale proizvodne, zajedničke i lične potrebe. Međutim, s jedne strane, teži se da se proizvode materijalna dobra ili vrše usluge, ali da one budu učinjene sa što manje troškova. To će imati uticaja u preduzećima da mogu stvarati veću novostvorenu vrijednost — dobit koja će omogućiti izmirivanje svih obaveza, uz ostatak značajnog dijela za akumulaciju, a samim tim i za razvoj.

Troškovi su bili oduvijek u žiži interesovanja kako u teoriji, tako i u praksi. To je zbog toga što je bilo, jeste i biće potrebno, naročito u uslovima dejstva tržišnih zakonitosti, da se formiraju takve cijene koje će tržište, odnosno potrošači prihvatiti. Oni privredni subjekti koji imaju cijenu koštanja proizvoda ili usluge iznad prodajne cijene na određenom tržištu, poslovaće sa negativnim finansijskim rezultatom. Zato se u praksi troškovima mora posvećivati velika pažnja kako bi proizvodi i usluge bile isplative (rentabilne).

DEFINISANJE TROŠKOVA

Troškovi se različito definišu. Teoretičari iz kapitalističkog svijeta pridaju veliku važnost troškovima, jer od njihove visine zavisi profit; trošenje svih elemenata reprodukcije oni u potpunosti izjednačavaju.

Poznati njemački teoretičar Šmalenbah troškove definiše kao „Vrijednosti utrošenih dobara za proizvodnju proizvoda. Potrošnja se ne odnosi samo na predmetne, već i na potrebne usluge“.⁸²

Melerović u suštini prihvata Šmalenbahove postavke u teoriji troškova ali daje i svoju definiciju koja glasi: „Troškovi su u vrijednosti izražena, pogonski neophodna normalna potrošnja dobara i usluga za proizvodnju proizvoda, ili u najkraćoj formulaciji: Troškovi su proizvodnjom uslovljena potrošnja dobara“.⁸³

I u jednoj i drugoj definiciji obuhvata se potrošnja svih dobara za proizvodnju nekog materijalnog dobra ili za

vršenje usluga. Ovde, razumije se, i radnu snagu tretiraju kao potrebno dobro, jer u uslovima kapitalizma, kao što je poznato, ima karakter specifične robe. Međutim, i u kapitalizmu ima teoretičara koji radnu snagu ne smatraju robom, te u teoriji troškova ima drugačiji tretman (Gutenberg).

Kod teoretičara troškova u bivšem Sovjetskom Savezu pri definisanju troškova polazi se od cijene koštanja (sebestoimost) koja obuhvata prenijetu vrijednost sredstava za proizvodnju i rashode koji se odnose na isplatu zarade radnika.⁸⁴

Postoji više cijena koštanja, i to: 1) pogonska cijena koštanja (obuhvata sve troškove pogona); 2) opštezaovodska cijena koštanja (obuhvata sve troškove preduzeća koji se odnose na proizvodnju); 3) puna cijena koštanja (obuhvata sve troškove realizacije, pripreme kadrova, naučno-istraživačkog rada i dr.).

Problematika troškova zaokuplja pažnju mnogih naših teoretičara. To je razumljivo, jer je i naša privreda robnovčanog karaktera, pa je upućena na domaće i svjetsko tržište gdje je potrebno da se preduzeća susretnu sa konkurencijom. Tržište će prihvatiti bolje i jeftinije proizvode ili usluge. To praktično znači da je potrebno permanentno snižavati troškove — povećavati ekonomičnost, koja dalje ima pozitivne reperkusije na rentabilnost poslovanja konkretnog privrednog subjekta.

Troškovi se u našoj literaturi definišu prilično različito, što zavisi od stanovišta sa koga polazi pojedini autor.

Prof. Perović daje sljedeću definiciju: „Troškovi predstavljaju u novcu izraženu vrijednost 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 odgovarajućim kapacitetom preduzeća“.⁸⁵

Iz iznijete definicije može se vidjeti da nisu obuhvaćene usluge (proizvodne i neproizvodne) koje čine značajnu

⁸² Prof. dr Eugen Schmalenbach: «Kostener echnung und Prespolitik», Köln und Opladen, 7 Aufl, 1956., str. 6.

⁸³ Prof. dr Konrad: "Kosten und Kostenrechnung I Theorie der Kosten", Berlin-New Zork, V Aufl, 1973., str. 4.

⁸⁴ Rumnjancev, Toplev i dr.: "Ekonomika promislenih preprijatija", Moskva, 1964., str. 279.

⁸⁵ Prof. dr Dimitrije Perović: "Teorija troškova", Svjetlost, Sarajevo, 1964. str. 16 i 17.

stavku u strukturi cijene koštanja svakog preduzeća. Isto tako, ne obuhvataju se ni svi troškovi rada, jer u okviru njih daju se samo zarade (lični dohodci) sa doprinosima.

Prof. Kukoleča daje veoma kratku definiciju. Ona glasi: „Troškovi su vrijednosti utrošene u reprodukciji“ i dalje: „Kvantitativno posmatrani troškovi su umnošci utrošaka elemenata proizvodnje i cijena tih utrošaka“.⁸⁶

Prof. Markovski „Troškovi su novčano izražena trošenja sredstava i rada koji su sastavni dijelovi cijene koštanja učinaka“.⁸⁷

Ovu definiciju, kao što i sam autor kaže, daje sa aspekta kalkulacije, odnosno cijene koštanja učinaka.

TROŠENJE KAO OBLIK ULAGANJA

Proces reprodukcije kao uslov podmirenja potreba čovjeka odvija se u vidu interakcije elemenata proizvodnje: radne snage, sredstava za rad i predmeta rada. Ovi elementi se ulažu u proces reprodukcije kao određeni upotrebni kvaliteti i kao ekonomske vrijednosti. Nad njihovim upotrebnim kvalitetima odvijaju se promjene u pravcu preobražaja materijala u novi proizvod i gubljenja njihovih prvobitnih upotrebnih karakteristika. Istovremeno se odvijaju i preobražaji ekonomskih vrijednosti ovih elemenata, koji se ispoljavaju kao prenošenje vrijednosti sredstava za proizvodnju na novi proizvod i stvaranje nove vrijednosti, djelovanjem radne snage kao specifičnog elementa proizvodnje. Ovakvo posmatrano, ulaganja ekonomskih vrijednosti ispoljavaju se kao:

- trošenje elemenata proizvodnje *i*
- angažovanje vrijednosti.

Trošenje elemenata proizvodnje kao oblik ulaganja vrijednosti u reprodukciju odvija se tako što radna snaga djeluje pomoću sredstava za rad u tehnološkom procesu na materijal radi dobijanja novog upotrebnog kvaliteta. U tom procesu ljudski rad kao izraz trošenja radne snage prenosi vrijednost sredstava za proizvodnju na novi proizvod i stvara novu, dodanu vrijednost - dohodak. Pri tome, ova novostvorena vrijednost u sebi sadrži: potrebnu vrijednost za reprodukciju utrošene radne snage, izražene u vidu zarada radnika ili ličnog dohotka (1), te višak vrijednosti (2).

1) Potrebna vrijednost u okviru dohotka kao novostvorene vrijednosti je izraz reprodukcione vrijednosti utrošene radne snage, koja se utvrđuje na osnovu ekonomskih zakonitosti što vladaju u oblasti raspodjele rezultata društvenog rada. Njena visina je komplementarna sa visinom viška vrijednosti u veličini dohotka, a ostvaruje se u vezi sa ciljevima društva u oblasti ukupne društvene potrošnje, koja se ispoljava kao: lična, razvojna i opšta.

2) Višak vrijednosti u sastavu novostvorene vrijednosti je rezultat specifične uloge radne snage u procesu reprodukcije, izražene u sposobnosti da stvara više vrijednosti

nego što je neophodno za njeno reprodukciju, kao i odnosa koji vladaju u raspodjeli rezultata reprodukcije.

Prema tome, trošenje elemenata proizvodnje se odvija u smislu dvostrukog ispoljavanja radne snage:

1. *svrsishodnog delovanja*, i
2. *apstraktnog rada*.

1) Svojim svrsishodnim djelovanjem, koje se ispoljava kao *konkretan rad*, radna snaga prenosi vrijednost sredstava za proizvodnju na novi proizvod u onom obimu koji je u njima sadržan kao minuli, kristalizirani rad. Tako se radna snaga javlja kao pokretač sredstava za proizvodnju, koja predstavljaju samo objektivni uslov za odvijanje procesa reprodukcije. Pri tome, prenošenje vrijednosti sredstava za proizvodnju odvija se kao rezultat određenog procesa rada koji se ispoljava u vidu trošenja radne snage date vrste i stepena kvalifikovanosti.

2) *Apstraktni rad*, kao opšta karakteristika svih stvaralačkih ispoljavanja radne snage, prenesenoj vrijednosti sredstava za proizvodnju dodaje novu vrijednost, koja se realizacijom proizvoda valorizuje u obliku dohotka, u čijoj strukturi je sadržan i iznos potrebne vrijednosti za reprodukciju utrošene radne snage.

Elementi proizvodnje kao ekonomske vrijednosti izražavaju se u naturalnom i finansijskom obliku, te se njihovo trošenje time određuje. Tako je veličina trošenja elemenata proizvodnje uslovljena naturalno izraženim obimom - utrošcima, kao i finansijskom determinantom - cijenama sredstava za proizvodnju, odnosno zaradama po jedinici radnikovog rada. Na taj način posmatrano, trošenje elemenata proizvodnje klasifikuje se kao:

- naturalno izraženo trošenje ili *utrošci* i
- finansijski izraženo trošenje ili *troškovi*.

Ova dva vida ulaganja u obliku trošenja elemenata proizvodnje međusobno se uslovljavaju kvalitativno i kvantitativno, pri čemu su utrošci svakog od ovih elemenata jedna komponenta, a novčani multiplikatori, koji izražavaju finansijsku naknadu za njihovo pribavljanje (cijene sredstava za proizvodnju i zarade po jedinici rada), druga komponenta podsistema ulaza mezoekonomskog sistema.

Utrošci elemenata proizvodnje uslovljeni su tehničkim faktorima, koji djeluju u datom procesu reprodukcije, kao i organizacionim faktorima odnosno subjektivnim slabostima na polju iskorišćenja tehničkih uslova privređivanja.

Cijene sredstava za proizvodnju i zarade radnika su determinisane djelovanjem tržišnih zakona robno-novčane privrede, te odnosima u raspodjeli dohotka, kao društvenim faktorima, s jedne strane, odnosno organizacionim faktorima u oblasti razmjene i raspodjele kao subjektivnim uticajem radnog kolektiva i upravljača preduzećem, s druge strane. Iz toga se može zaključiti da su utrošene vrijednosti uslovljene:

- trošenjem,
- djelovanjem tržišnih zakona *i*
- organizovanjem.

⁸⁶ Prof. dr Stevan Kukoleča: "Ekonomika preduzeća", Knjiga I, sveska 1., Informator, Zagreb, 1968, str. 242.

⁸⁷ Prof. dr Slobodan Markovski: "Troškovi u poslovnom odlučivanju", Informator, Zagreb, 1983.

Ovako shvaćene utrošene vrijednosti u proizvodnji predstavljaju troškove proizvodnje. S obzirom na to što se vrijednosti u robnovčanom privredi izražavaju cijenama kao tržišnom vrijednošću, troškovi su novčani izraz utroška elemenata proizvodnje. Prema tome, troškovi su funkcija:

- *utroška elemenata proizvodnje* i
- *novčanih multiplikatora* (cijena sredstava za proizvodnju i zarada za izvršeni rad).

S obzirom na uslovljenost troškova utrošcima i cijenama, izučavanje problematike ovog oblika ulaganja odvija se po dvije linije, kako bi se diferencirale zakonitosti ekonomije koje djeluju unutar mezoekonomskog sistema - utroška - od onih koje djeluju u odnosima između privrednih subjekata u ekonomskom sistemu globalnog društva pa čak i svjetske privrede - cijena.

Proces reprodukcije odvija se kao svojevrsna interakcija elemenata proizvodnje, pri čemu se radnom snagom, određenog obima i kvalifikovanosti, djeluje pomoću potrebnog obima i vrste sredstava za rad, u datom tehnološkom postupku, na određenu količinu i vrstu materijala, s ciljem dobijanja određenog upotrebnog kvaliteta proizvoda.

Ovako posmatran proces podrazumijeva učešće elemenata proizvodnje u njihovom naturalnom izrazu, odnosno s njihovim upotrebnim kvalitetima. Međutim, kako se u uslovima tržišne privrede sredstva za proizvodnju, a i radna snaga⁸⁸ pribavljaju razmjenu za novac kao univerzalni oblik vrijednosti, trošenje ovih elemenata proizvodnje podrazumijeva i njihovo finansijsko izražavanje. Otuda i potreba da se u ekonomskim analizama trošenje elemenata proizvodnje izražava u njihovim *naturalnim* i *finansijskim* jedinicama.

ZNAČAJ PLANIRANJA TROŠKOVA

Planiranje troškova ima veliki značaj za sva preduzeća i druge organizacije kao i društveno-političke zajednice. Imajući u vidu da se svuda koriste različita materijalna dobra, usluge, radna snaga i drugi elementi procesa reprodukcije i rada uopšte, dolazi do njihovog trošenja i otjelovljenja u nova, za društvo korisnija, dobra i usluge. Težnja je kod svih subjekata planiranja, a posebno u preduzećima, da se smanjuju sva trošenja po jedinici učinka. Planiranjem troškova nastoji se da se eliminišu sva nepotrebna trošenja. To se postiže analizom i istraživanjem uzroka povećanih trošenja kod svih nosilaca i mjesta trošenja, cijeneći pritom konkretne uslove proizvodnje i procesa rada uopšte. Ukazuje se na sve uzroke većih trošenja od normalnih (normiranih) uz prijedlog efikasnijih metoda i mjera za njihovo otklanjanje.

Planom troškova, kao snažnim instrumentom za sniženje troškova, postiže se povećan obrt obrtnih sredstava, a samim tim dolazi do manjeg angažovanja sredstava koja, dalje, imaju pozitivno dejstvo na smanjenje mnogih troš-

kova koji su vezani za obrtna sredstva što utiče na porast dobitka, zarada i na jačanje materijalne osnove. Porast troškova ima obrnuto dejstvo, te ugrožava kvalitet ekonomije preduzeća.

Planom (planiranjem) troškova može se ocjeniti (analizom ostvarenja plana) doprinos svake radne jedinice i drugih organizacionih cjelina u povećanju, prije svega, ekonomičnosti poslovanja, zatim produktivnosti, rentabilnosti, pa i efikasnosti preduzeća.

Značaj planiranja troškova je veliki kod investicionih ulaganja u racionalizaciju, adaptaciju, rekonstrukciju, proširenje i izgradnju novih pogona, fabrika i drugih objekata. Kako se svakim investiranjem teži da se smanje troškovi proizvodnje, to će se planom troškova vidjeti da li će do toga doći ili ne. Preko troškova može se uspješno ocjeniti efikasnost investicija, pa samim tim i njihova društveno-ekonomska opravdanost.

Planiranjem troškova po pojedinim proizvodima, odnosno uslugama (planska kalkulacija) može se sagledati doprinos koji se očekuje od pojedinih proizvoda i usluga u finansijskom rezultatu preduzeća. Takođe, upoređivanjem sa ostvarenom tržišnom cijenom može se uspješno utvrditi rentabilnost proizvoda ili usluga, kao i isplativost dalje proizvodnje pojedinih proizvoda i vršenja usluga.

VRSTE TROŠKOVA

Problematika troškova je složena. Njom se bave mnogi naučni radnici. Prilikom obrade troškova polazi se sa različitim stanovišta, te otuda i različite podjele troškova. No, svaka podjela ima svoju svrhu i značaj, na šta veoma slikovito ukazuje prof. Markovski, koji iznosi: „Poznavanje različitih podjela troškova omogućuje lakše sagledavanje njihova reagovanja u različitim uslovima, odnosno njihovo nejednako kretanje u nejednakim uslovima, zatim njihovo rangiranje prema važnosti u određenim okolnostima. Različitim klasifikacijama, koje se danas vrše, troškovi se razgraničavaju u cilju kontrole njihovih kretanja, da se omogući njihovo alociranje po proizvodima ili po mjestima troškova, da se olakša postupak prilikom utvrđivanja efekata raznih poslovnih poduhvata, da se omoguće brojni analitički prilazi ili da se odgovori na revandikacije koje se postavljaju izvan Preduzeća. Podjele, koje se susreću u praksi, inicirane su računovodstvenim postupkom, na traženje upravnih organa i postojećih propisa. Inicijalni troškovi, koji su se jednom pojavili, u zavisnosti od tih zahtjeva, bivaju grupisani, regrupisani ili pak razgraničeni, stvarajući pri tome brojne klasifikacije troškova, koji omogućavaju različite aspekte sagledavanja i analitička ispitivanja. Proučavanje pojedinih grupacija troškova omogućuje lakše shvatanje njihove suštine i cjeline. Na taj način različite podjele troškova omogućavaju lakše shvatanje suštine troškova i njihova djelovanja na poslovni uspjeh Preduzeća“.⁸⁹

Prema mišljenju citiranog autora sljedeća podjela troškova zaslužuje najveću pažnju.⁹⁰

1. Prirodne vrste troškova

⁸⁸ Na primer rad kvalifikovanog metalostrugara, ili rad visokokvalifikovanog krojača, ili rad nekvalifikovanog transportnog radnika i si, koji svojim učešćem u procesu reprodukcije stvaraju određeni proizvod ili uslugu za podmirenje određene društvene potrebe.

⁸⁹ Prof. dr S. Markovski, Citirano delo str. 16. i 17.

⁹⁰ Ibid.

2. Ekonomski i neekonomski troškovi
3. Direktni i indirektni troškovi
4. Troškovi po mjestima i nosiocima
5. Ukalkulisani, realizovani i naplaćeni troškovi
6. Stvarni, planski i standardni troškovi
7. Apsorbovani, preapsorbovani i neapsorbovani opšti troškovi
8. Kratkoročni i dugoročni troškovi
9. Troškovi koji se mogu kontrolisati i troškovi izvan kontrole
10. Troškovi proizvodnje i troškovi prometa
11. Fiksni, varijabilni i polufiksni troškovi
12. Ostale podjele i grupacije troškova.

Obradićemo još samo neke podjele, koje mogu biti od koristi za planiranje troškova.

1) Prirodne vrste troškova obuhvataju: troškove materijala (sirovina, materijala, goriva, maziva, sitnog inventara, ambalaže, autoguma, električnu i druge energije i dr.); troškove osnovnih sredstava (amortizacija, investiciono održavanje i dr.); troškove rada (zarade sa porezima i doprinosima i druga lična primanja); troškove usluga (proizvodnih i neproizvodnih) i poreze i doprinose.

Sa aspekta socijalističkog samoupravnog društva zarade (lični dohoci) sa doprinosima nisu se smatrali troškovima, što potvrđuje i činjenica da su se oni podmirivali iz ostvarenog dohotka, odnosno čistog dohotka. Međutim, valja reći da se sa aspekta cijene koštanja proizvoda, usluga i drugih učinaka moraju obuhvatiti i zarade, a takođe i sve obaveze prema društvu i drugim organizacijama i institucijama, jer se ne bi, u protivnom, moglo doći do pune cijene koštanja koja je za preduzeće veoma značajna radi vođenja svoje poslovne politike u domenu cijena. Ovakva podjela troškova, sa manjim izuzecima, praktikovana je i praktikuje se u preduzećima. Naime, društvena zajednica je u propisanom kontnom planu, u velikoj meri, prihvatila podjelu prema prirodnim vrstama troškova.

2) Ekonomski i neekonomski troškovi. Ova podjela troškova čini se sa stanovišta jesu li ili nisu nužni troškovi u proizvodnji nekog proizvoda ili za vršenje usluga. Oni troškovi koji su neophodni smatraju se ekonomskim i bez njih se ne bi mogla odvijati proizvodnja (sirovine, materijali, energija, gorivo i dr.) zatim, sredstva za rad (amortizacija), usluge i dr. Neekonomski troškovi su sve dažbine (porezi, doprinosi i dr.), kamate na osnovna i obrtna sredstva i dr.

Dakle, ovde se ne radi o nekim posebnim troškovima, koji nisu obuhvaćeni prirodnim vrstama troškova. To su ti isti troškovi, ali se posmatraju sa drugog aspekta.

1) Direktni i indirektni troškovi. Direktnim troškovima nazivaju se svi oni troškovi koji se direktno mogu zaračunati u cijenu koštanja nekog proizvoda, odnosno usluga.

Indirektni troškovi su oni koji se čine za više proizvoda ili usluga. Oni se raspodjeljuju na pojedine učinke posredstvom odabranih ključeva koji najpravičnije održavaju njihov odnos u raspodjeli troškova, te omogućavaju realno utvrđivanje cijene koštanja.

2) Troškovi po mjestima i nosiocima. Troškovi se, po pravilu, vezuju za mjesta njihovog nastanka. Mjesta nastanka se najčešće grupišu prema zaokruženim cjelinama. Tako u preduzeću egzistiraju odjeljenja, pogoni, radne jedinice, sektori, službe itd. Grupisanje troškova po mjestima njihovog nastajanja je od koristi zbog mogućnosti njihovog praćenja i kanalisanja.

Troškovi po mjestima se raspoređuju (oni koji imaju karakter opštih troškova) na pojedine nosioce troškova. To su proizvodi, usluge i drugi korisni učinci koje proizvodi, odnosno čini preduzeće.

Prilikom utvrđivanja cijene koštanja proizvoda ili usluga, najprije se obuhvataju direktni troškovi, a zatim indirektni, koji se svrstavaju u: opšte troškove proizvodnje (pogonska režija) i uprave i prodaje (upravno-prodajna režija). Ovakvo grupisanje troškova raspoređuju se na nosioce troškova.

1) Stvarni, planski i standardni troškovi. Stvarnim troškovima nazivaju se oni koji su nastali i evidentirani su u računovodstvu za određeni vremenski period. Stvarni troškovi omogućavaju da se utvrdi finansijski rezultat preduzeća.

Za preduzeća su od posebne važnosti planski troškovi. Oni se planiraju na osnovu postavljenih ciljeva i zadataka u proizvodnji i drugim sferama rada, poslovanja i razvoja. Njihova osnova su normativi utroška i normativi rada, kao i uslovi pod kojima se obavlja proces reprodukcije. Planirani troškovi omogućavaju da se ekonomičnije posluje i time stvori veća masa dobiti koja ima pozitivne reperkusije na izmirenje svih obaveza preduzeća.

Uporednom analizom ostvarenih i planiranih troškova dolazi se do zaključka gdje se nije vodilo računa o troškovima, a takođe i gdje su i koji uzroci utiču na porast troškova, a samim tim i na pogoršanje kvaliteta ekonomije.

Standardni troškovi su unaprijed utvrđeni troškovi. Oni se utvrđuju svestranom naučnom studijom i koriste se najsavremenije metode i sredstva za mjerenje utroška sredstava i rada, a isto i njihovih cijena.

Standardni troškovi pokazuju preduzeću koliko treba da iznose stvarni troškovi, što znači da će veoma korisno poslužiti kako pri planiranju, tako i pri analizi ostvarenih troškova, jer se mogu vidjeti odstupanja koja su u toku poslovanja nastala.

2) Fiksni, varijabilni, polufiksni i poluvarijabilni troškovi. Fiksni troškovi ostaju u masi isti, bez razlike na to da li dolazi do povećanja ili smanjenja proizvodnje ili vršenja usluga. Međutim, po jedinici proizvoda oni se mijenjaju. Smanjuju se kada dolazi do povećanja obima proizvodnje, a povećavaju se kada se ona smanjuje. Mnogi fiksni troškovi ne mijenjaju se ni onda kada dođe do potpunog obustavljanja proizvodnje.

Fiksni troškovi obuhvataju, najčešće, vremensku amortizaciju osnovnih sredstava, kamate na kredite, osiguranje, zarade rukovodećeg osoblja i dr.

Sa prodorom naučnih i tehničko-tehnoloških dostignuća dolazi do sve veće mehanizacije procesa proizvodnje, što ima uticaja na sve veće učešće fiksnih troškova u strukturi cijene koštanja proizvoda i usluga.

Varijabilnim troškovima nazivamo sve one troškove koji variraju, mjenjajući se sa promijenama obima proizvodnje materijalnih dobara, odnosno usluga. Oni potpuno nestaju ukoliko dođe do obustavljanja procesa proizvodnje.

Polufiksni i poluvarijabilni troškovi nazivaju se oni troškovi koji se ne mjenjaju u srazmjeri sa rastom ili smanjenjem obima proizvodnje. Te promjene su više izražene kod poluvarijabilnih nego kod polufiksni troškova.

ZAKLJUČAK

U vezi sa planiranjem rezultata poslovanja, čije se veličine i struktura utvrđuju na osnovu istraživanja tržišta i mogućnosti preduzeća, nosioci funkcije planiranja moraju sagledati i potrebna ulaganja za ostvarenje tako planiranih rezultata. Pri tome, posebna aktivnost nosilaca funkcije planiranja usmjerava se na planiranje *trošenja* elemenata proizvodnje koje je neophodno radi ostvarenja ciljeva poslovanja preduzeća.

Plan troškova ima veliki značaj za ocjenu uvođenja novog proizvoda, odnosno usluga u proizvodni program. Ako plana nema, može se desiti da se prihvati novi proizvod ili usluga, a da se kasnije pokaže da je to bio promašaj za preduzeće.

Praktično, troškovi su ključni faktor u poslovanju i razvoju preduzeća, pa je njima potrebno posvetiti odgovarajuću pažnju ne samo prilikom planiranja, već uvijek, u kontinuitetu rada, poslovanja i razvoja.

Imajući u vidu da se, kako u teoriji tako i u praksi, najčešće primjenjuje podjela na prirodne vrste troškova i da je ona ukomponovana, najvećim dijelom, u važeći kontni plan i u šemu bilansa uspjeha, potrebno je, pri obradi planiranja troškova, prihvatiti redosljed koji se u praksi primjenjuje. Na taj način omogućuje se, posebno ljudima iz prakse, da uspješno vrše uporedne analize troškova pojedinih organizacionih cjelina i na nivou preduzeća, povezanih i matičnih preduzeća za pojedine vremenske periode (tromjesečja, polugodišta, devetomjesečja, godine).

LITERATURA

1. Prof. dr Eugen Schmalenbach: «Kostener ec-hnung und Prespolitik», Köln und Opladen, 7 Aufl, 1956.
2. Prof. dr Konrad: „Kosten und Kostenrechnung I Theorie der Kosten“, Berlin-New York, V Aufl, 1973.
3. Rumnjancev, Toplev i dr.: „Ekonomika promslenih pretprijatija“, Moskva, 1964.
4. Prof. dr Dimitrije Perović: „Teorija troškova“, Svjetlost, Sarajevo, 1964.
5. Prof. dr Stevan Kukoleča: „Ekonomika preduzeća“, Knjiga I, sveska 1., Informator, Zagreb, 1968.
6. Prof. dr Slobodan Markovski: „Troškovi u poslovnom odlučivanju“, Informator, Zagreb, 1983.