

Факултет инжењерских наука Универзитета у Крагујевцу



Назив студијског програма:
Ниво студија: Мастер академске студије
Модул: Инжењерски менаџмент
Предмет: Инжењерска економија
Број индекса: 371/2017

Тијана Д. Славковић

КОНТРОЛИНГ ТРОШКОВА **Мастер рад**

Комисија за преглед и одбрану:

1. др Снежана Нестић - ментор

2. _____

3. _____

Датум одбране: _____

Оцена: _____

Изјава о самосталној изради рада

Изјављујем да сам овај мастер рад урадила самостално, служећи се стеченим знањем и искуством као и наведеном литературом.

Број индекса

371/2017

Име и презиме

Тијана Славковић

(потпис)

У оквиру овог мастер рада кандидат треба да укаже на појам, значај и врсте трошкова, као и на место и улогу контролинга трошкова; да дефинише појам и класификацију трошкова, као неопходност контроле, односно управљање трошковима у циљу остваривања пословних циљева предузећа. У раду, такође, треба да буде указано на савремене методе обрачуна трошкова и утицај и значај контроле трошкова због економичност и рентабилност предузећа. Посебан део рада треба да буде посвећен контролингу трошкова разматраног предузећа.

Препоручена литература:

- [1] Dimov, O., & Iliev, P. (2010). Controlling—A modern system of management and control. *Economics and Organization*, 7(2), 253.
- [2] Дудић, Т., А., (2015), Модел корпоративног контролинга као инструмент управљања индустријским системом, *Докторска дисертација*, Универзитет у Новом Саду, Факултет техничких наука, Нови Сад
- [3] Park, C. S. (2004). *Fundamentals of engineering economics*. Upper Saddle River, NJ: Pearson/Prentice Hall

Крагујевац, датум

05.03.2019. године

Ментор:

Др Снежана Нестић, доцент

APSTRACT/АПСТРАКТ

Abstract:

Of crucial importance for the business, the survival, growth and development of the company, especially in modern business conditions, are different categories of costs and the ability of the company to successfully manage them, or to control costs. Taking into account that the costs are relatively neglected in the economic category in terms of impact which have business success of the company, it should be emphasized that costs are a stimulus and a factor that has a decisive influence on business success, business policy and enterprise development.

The paper will point out the costs, the importance of cost control, as well as the methods of traditional and modern method of calculating costs and their impact on the operations of Agromarket doo.

Key words: costs, costing methods, cost control, cost accounting methods

Апстракт:

Од пресудног значаја за пословање, опстанак, раст и развој предузећа, посебно у савременим условима пословања су различите категорије трошкова и способност предузећа да успешно управљају њима, односно да врше контролинг трошкова. Узимајући у обзир да су трошкови релативно занемарена економска категорија у погледу утицаја који имају на пословни успех предузећа, требало би истаћи и имати у виду да трошкови представљају стимуланс и фактор који има пресудан утицај на пословни успех предузећа, пословну политику и развој предузећа.

У раду ће бити указано на трошкове, значај контроле трошкова, као и методе традиционалне и савремене методе обрачуна трошкова и њихов утицај на пословање компаније Агромаркет доо.

Кључне речи: трошкови, методе обрачуна трошкова, контролинг трошкова, методе обрачуна трошкова

САДРЖАЈ

УВОД	1
1. ПОЈАМ, ЗНАЧЕЊЕ И ВРСТЕ ТРОШКОВА	3
1.1. Појам и значење трошкова	3
1.2. Врсте трошкова.....	6
1.2.1. Краткорочни и дугорочни трошкови.....	7
1.2.2. Природне врсте трошкова	8
1.2.3. Трошкови према начину обрачуна на носиоце	10
1.2.4. Трошкови према функционалним подручјима.....	12
1.2.5. Подела трошкова према обиму производње.....	13
1.2.6. Нове категорије трошкова у економији предузећа	16
1.2.7. Отклоњиви и неотклоњиви трошкови.....	17
1.2.8. Остале поделе и групације трошкова	17
1.3. Место и улога трошкова у систему економије предузећа.....	18
2. КОНТРОЛИНГ У КОМПАНИЈАМА	20
2.1. Концепт и дефиниција контролинга.....	20
2.2. Процес контролинга и ризици процеса контролинга	22
2.3. Стратешка контрола као део контролинга трошкова	28
2.4. Ефективни и ефикасни контролинг	30
2.4.1. Контролинг ефективност	32
2.4.2. Контролинг ефикасности.....	34
3. ТРОШКОВИ И ЊИХОВ УТИЦАЈ НА ПОСЛОВАЊЕ ПРЕДУЗЕЋА АГРОМАРКЕТ ДОО.	37
3.1. О компанији	37
3.2. Трошкови компаније.....	38
3.3. Методологија истраживања	46
3.4. Резултати истраживања	47
ЗАКЉУЧАК	53
АНКЕТА.....	55
ЛИТЕРАТУРА	57

УВОД

Како би опстало и функционисало као организациони систем, односно како би се обављала производња одређених добара и услуга, у предузећу се троше материјал и енергија.

Трошкови су фактор од пресудног значаја за пословање, опстанак, раст и развој предузећа, посебно у савременим условима пословања. Узимајући у обзир да су трошкови релативно занемарена економска категорија у погледу утицаја који имају на пословни успех предузећа, требало би имати у виду да трошкови представљају узрочник издатака и фактор који има пресудан утицај на пословни успех предузећа, пословну политику и развој предузећа, због чега је неопходна стална контрола истих.

Свака подела и класификација трошкова, која се појављује у економској теорији и пословној пракси, има своје оправдање и значај, те стога може бити од значаја при проучавању, праћењу, анализирању и контролингу трошкова. Различите поделе трошкова омогућују да се схвати, суштина трошкова, њихов значај за доношење рационалних и правих пословних одлука, те тиме и њихов утицај на економичност, рентабилност, односно на укупну ефикасност предузећа.

Генерално посматрано, у пословном окружењу, реч је о вредносном изразу утрошака елемената производње, док се у свакодневном животу под трошковима подразумева одређени новчани износ, односно новчани издаци.

Снажни интеграциони односи захтевају системску перцепцију и координацију пословних процеса свих укључених организација (добављача, пословних партнера, саме организације, државних институција и др.). Стога се менаџери у савременим предузећима суочавају са комплексним и бројним изазовима успешног управљања предузећем. Постизање и одржавање конкурентске предности у динамичном и потпуно нејесном окружењу нужно захтева софистицирана професионална знања и вештине, као и осмишљавање адекватног информационог система – квалитетну подршку већим и сложенијим информационим захтевима менаџера на свим нивоима управљања.

Сталне и динамичне промене у савременом конкурентном окружењу, као и потреба интеграције у европске и светске тржишне токове, захтевају свеобухватно знање о управљању трошковима и перформансама компанија. Анализа искуства предузећа у развијених земаља треба да прошири и продуби знање и помогне да се схвате приоритети даљих промена рачуноводствених информационих система једног предузећа. Неопходно је препознати повољне поставке за имплементацију нових приступа и концепата корпоративног контролинга трошкова.

Данас постоје нови захтеви за променама и континуирано побољшање процеса контролинга трошкова како би руководство могло имати адекватну информациону подршку у управљању компанијом. Степен до којег је контролинг трошкова способан да помогне руководству у испуњавању постављених организационих циљева, у основи одређује његов значај, тј. корисност његових информација. Од велике је важности да рачуновође добро знају свој посао и траже начине да додају вредност својим организацијама.

Контролинг трошкова је управљачко моћно средство за повећање конкурентности и побољшање пословних резултата. Главни циљ контролинга трошкова је постизање трошковне ефикасности, што у пракси значи остваривање оптималног односа између укључених трошкова и постигнутих резултата.

Циљ овог рада је да појам и класификација трошкова, као неопходност контроле, односно управљања трошковима у циљу остваривања пословних циљева предузећа.

Предмет овог рада је посебно интересантан с обзиром на кризне услове пословања (изражена конкуренција, стални развој технике и технологије, глобализација услова пословања и сл.) у данашњем економском окружењу. У таквим условима, трошкови и контролинг трошкова постају све важнији фактор у пословању компаније у односу на нестабилност и непредвидивост укупних економских трендова. Традиционални модели управљања трошковима не праве разлику између трошкова и различитих активности које се дешавају у компанијама (било да се ради о услужној или производној компанији).

Штавише, они не нуде одговор на питање: где смањити трошкове? Развој и појављивање модерног модела контролинга трошковима осигурава потребне и праве информације за менаџере, које су им потребне за доношење одлука како би се оптимизирали трошкови у постојећим условима пословања на глобалном тржишту. Употреба контролинг даје могућност менаџерима да у својим акцијама буду прецизнији, ефикаснији и ефективнији. Комплексни процеси трансформације у предузећима и другим организацијама, понекад узроковани институционалним променама, захтевају промену пословне политике, посебно у области контролинга трошкова.

Рад ће бити структуриран у три дела.

У првом делу дефинисан је појам и значај трошкова као категорије која се јавља не само у производним предузећима већ и у предузећима која се баве пружањем услуга. Потом ће бити извршена класификација трошкова на основу различитих критеријума, од којих је свакако једна од најзначајнија подела према обиму производње, тј. подела на фиксне и варијабилне, затим подела према функционалним подручјима, местима и носиоцима трошкова и друге.

У другом делу рада указано је на значај контролинга. У овом делу су приказане разлике између традиционалних и савремених метода, као и колики значај има на пословање и одабир праве методе контролинга трошкова.

У трећем делу указано је на трошкове и њихов утицај на пословање компаније за Агромаркет доо. У овом делу су приказани основни подаци о компанији и трошковима компаније у периоду од 2015. до 2017. године. У наставку овог дела приказан је обрачун трошкова компаније Агромаркет доо по методи стварних трошкова. Овде је такође указано и на утицај који трошкови имају на економичност, профитабилност и рентабилност компаније.

1. ПОЈАМ, ЗНАЧЕЊЕ И ВРСТЕ ТРОШКОВА

Како би обављало пословне активности због којих је и основано предузеће мора да улаже финансијска средства у основна и обртна средства. Стварање нових производа у производним предузећима или остварење одређених услуга претпоставља сврсисходно трошење средстава за производњу.

1.1. Појам и значење трошкова

Трошкови су један од најбитнијих фактора рада предузећа, који утичу на резултате пословања предузећа, па отуда имају значајно место и улогу у резултатима које предузеће остварује. Свака пословна одлука захтева пажљиво поређење трошкова и резултата.

Трошкови представљају новчано изражена трошења средстава и рада који су саставни делови цене коштања учинака. Ради се о вредносном изразу утрошак елемената производње.

Појава трошкова је нераскидиво везана за процес економског стварања. Процес производње није случајан, то је систематски и плански организован процес, тако да ни трошкови не представљају случајност већ су део планског дејства. Зато се под трошковима не подразумевају целокупне суме утрошених вредности, већ вредности чије је трошење усмерено на стварање, тј. сврсисходно утрошене вредности.

У свакодневном животу, под трошковима се подразумева одређени новчани износ, односно новчани издаци. Трошковима се не могу сматрати издаци и трошења средстава случајног или нередовног рада, као што су: калирање, отказ, растур и лом изнад планираног нормалног износа, они у том случају представљају ванредне расходе. Само унапред утврђени, планирани, равномерно распоређени на целу годину, нормални износи калирања, отказа и лома попримају карактер трошкова.

Разликују се рачуноводствени и економски трошкови. Рачуноводствени појам трошкова представља историјске трошкове, а економски појам трошкова су опортунитетни трошкови.

У рачуноводственом смислу, под трошковима се подразумева новац који је потрошен за набавку ресурса, тј. за набавку сировина, горива, енергије, за коришћење радне снаге као и за коришћење свих других ресурса нужних за производњу одређене робе. Историјски трошкови израчунавају се када се средства, уложена у процес производње, помноже са ценама по којима су купљена. У економији, под трошковима се подразумевају опортунитетни трошкови. Опортунитетни трошкови су вредности које су могле да буде остварене, да су ресурси били уложени у следећу, најбољу употребу. Опортунитетни трошкови показују вредност, која је пропуштена или жртвована, зато што ресурси нису уложени у следећу најбољу употребу [25].

У пословном процесу елементи производње троше своју првобитну вредност, преносећи је на нови производ. Производња или вршење услуга немогућа је без трошења елемената производње, па према томе да би се створила одређена употребна вредност морају да настану и одређени трошкови. Под појмом трошкова производње, односно репродукције треба имати у виду утрошене вредности у производњи

(стварању) вредности. Отуда економска суштина процеса трошења вредности у производњи је управо у процесу производње вредности чија је материјална основа у процесу формирања употребне вредности производа.

При томе, треба имати у виду неколико посебно значајних карактеристика:

- реч је о трошењу елемената производње у процесу репродукције;
- ти елементи у моменту трошења имају одређењу економску вредност и
- та су трошења проузрокована трошењем елемената производње.

У обављању активности предузећа могу постојати и трошкови који немају карактер трошења у остваривању трансформационих токова у предузећу. Ови трошкови немају карактер трошкова производње односно репродукције [3].

Према теорији трошкова у ужем смислу треба изучавати реаговање трошкова на промене степена искоришћења капацитета, за разлику од теорије трошкова у ширем смислу према којој треба проучавати међусобне односе трошкова, цене и прихода при промени обима производње.

У привредној пракси се често замењују појмови утрошци, трошкови и издаци.

Сви неутрално изражени утрошци не морају бити и трошкови и најчешће се не поклапају издаци са трошковима, нпр. набавка већих количина материјала створиће велике издатке за предузеће, али ће трошкове представљати само вредност утрошеног материјала у истом обрачунском периоду [30].

Само она трошења елемената производње која се дешавају у процесу репродукције имају за резултат трошак. При томе није битна фаза репродукције у којој се врши трошење: ако је трошење у производњи, онда су трошкови производње; ако је у фази промета, онда су трошкови промета, који опет могу бити трошкови робног промета или трошкови финансијског промета.

Према томе, да би валоризовани утрошци елемената производње били трошак, потребно је да се трошење елемената производње дешава у процесу репродукције. Поред тога, потребно је и да је трошење вредности у репродукцији проузроковано утрошцима елемената производње, као и да су утрошци елемената пре почетка производње имали друштвено признату економску вредност. Да би се утрошци елемената у репродукцији могли признати као трошак потребно је да су они сами у тренутку трошења имали друштвено признату економску вредност. Да би вредности утрошене у репродукцији имале карактер трошка, потребно је да утрошене вредности резултирају из утрошака елемената производње. Утрошци елемената производње да би били узрочници појаве трошкова потребно је да буду одређени [23]:

- 1) временски,
- 2) просторно и
- 3) вредносно.

Квалитативна детерминанта трошкова је њихова структура по елементима производње и факторима који их условљавају. Само она трошења која се збивају у процесу репродукције имају за резултат трошак као валоризациони израз утрошених елемената производње.

Трошак настаје у моменту кад је извршено трошење елемената који га проузрокује. С обзиром да процес трошења траје дуже, сматра се да је трошак настао на почетку тог процеса.

У економици пословања трошкови се одређују као вредност инпута потребних за производњу, они су квантитативно исказана новчана категорија и увек се исказују у новчаним јединицама. Квантификовати трошкове значи изразити њихов износ у целини и у појединачним категоријама.

Како трошкови представљају ценовни израз утрошака, трошак се израчунава као производ утрошака инпута и цене по јединици утрошака, што се симболички може представити следећом формулом [10]:

$$T = U \times C_u$$

где су: T – укупни трошкови, U – укупни утрошци и C_u – цена по јединици утрошка.

Укупне трошкове у предузећу чини збир различитих компоненти издвојених применом одговарајућих критеријума.

Имајући то у виду они се могу и представити као збир производа појединачних утрошака (рада, средстава за рад и материјала) и њихових цена, што се симболички може представити следећом формулом [10]:

$$T = (U_l \times C_l) + (U_m \times C_m) + (U_i \times C_i)$$

где су: T – укупни трошкови, U_l – утрошци рада, C_l – цене рада по јединици утрошка,

U_m – утрошци материјала, C_m – цене материјала по јединици утрошка,

U_i – утрошци средстава за рад и C_i – цена по јединици утрошка средстава за рад.

Научно технолошки прогрес пружа основу за осавремењивање процеса производње, која изазива промене у структури трошкова. У структури трошкова јављају се следеће промене [7]:

- 1) трошкови средстава за рад расту, а смањују се трошкови рада,
- 2) расту трошкови рада на тзв. режијским местима, а смањују се на радним местима израде производа и
- 3) смањују се пропорционални трошкови, а расту релативно фиксни трошкови и фиксни трошкови, што доводи до опадања трошкова по јединици производа усред раста обима производње.

У динамичним условима пословања, које узрокују промене на тржишту, присутна је стална промена услова формирања трошкова и фактора који их условљавају, што захтева конзистентну анализу њихове динамике и утицаја на економски резултат предузећа.

1.2. Врсте трошкова

Трошкови представљају најквалитетнији показатељ пословног успеха организације и разноврсна улагања као неизбежног услова било којег економског стварања. Тај комплекс је предмет управљања, што значи предмет смишљеног деловања како би се оптимизирао. Услов за ефикасно управљање трошковима јесте њихова класификација.

Познавање различитих врста трошкова, схватање њихове природе и основних карактеристика омогућава лакше сагледавање понашања трошкова у различитим условима, успешну реализацију циљева обрачуна трошкова и успешније управљање трошковима и интерном економијом на линији реализације циљева предузећа.

Значај класификације трошкова је и у чињеници да се њима издвајају и посебно маркирају суштинске и методолошке категорије трошкова. Може се рећи да је значај класификације управо стварање прегледа свих могућих категорија трошкова и да додељивање ранга важности појединим категоријама даје потпуну слику свим суштинским и методолошким категоријама трошкова.

У литератури се сусрећу различите поделе трошкова и критеријуми који служе за њихово разврставање, на Слици 1 дат је мултидимензионални приступ трошковима. Поред овог постоји и следећа подела трошкова:

1. историјски и опортунитетни трошкови,
2. краткорочни и дугорочни трошкови,
3. економски и неекономски трошкови,
4. директни и индиректни трошкови,
5. трошкови настали по местима и носиоцима,
6. укалкулисани, реализовани и наплаћени трошкови,
7. стварни, плански и стандардни трошкови,
8. апсорбовани, преапсорбовани и неапсорбовани трошкови,
9. трошкови који се могу контролисати и трошкови изван контроле,
10. трошкови производње и трошкови промета,
11. фиксни, варијабилни и релативно-фиксни трошкови,
12. остале поделе и групације трошкова.

Свако систематизовање и класификовање трошкова, које се јавља у економској теорији и пословној пракси, има своје оправдање и значај, те стога може бити од користи при проучавању, праћењу и анализирању трошкова. Различите поделе омогућују да се схвати, суштина трошкова, њихов значај за доношење рационалних пословних одлука, те тиме и њихов утицај на пословни успех предузећа [19].



Слика 1: Мултидимензионални приступ трошковима [20]

Ради бољег разумевања значаја трошкова као компоненте у систему економике предузећа и утицаја трошкова на економичност и рентабилност, у наставку ће бити представљене неке од основних врста трошкова.

1.2.1. Краткорочни и дугорочни трошкови

Према временском периоду, трошкови се деле на краткорочне и дугорочне трошкове. Краткорочни трошкови су трошкови кратког рока, тј. временског периода у коме су неки улази варијабилни, а неки инпуту фиксни. Дугорочни трошкови су трошкови дугог рока, тј. временског периода у коме су сви инпуту варијабилни.

Према томе, када се трошкови посматрају на краћи рок, могу се поделити на фиксне и варијабилне трошкове. Кратак рок је временски период у оквиру кога предузеће не може да мења фиксне инпуте. Дужина кратког рока зависи од предузећа и од гране у којој се предузеће налази, па стога не може прецизно да се одреди. Кратак рок може да буде само неколико дана, или период од 1 до 3 године. Ако предузеће донеси одлуку о повећању обима производње у кратком року неки трошкови ће се променити, док ће неки трошкови остати исти. За доношења производних одлука, када је величина капацитета и осталих фиксних фактора, дата, користе се краткорочни трошкови. За анализу краткорочних трошкова и обима производње, значајно је посматрање и узимање у обзир укупних, просечних и маргиналних трошкова.

Временски период у коме нема фиксних трошкова, већ су сви инпути варијабилни представља дуг рок. У дугом року, предузеће може да промени величину капацитета, опрему или машине, односно све инпуте, јер су, у дугом року, сви инпути варијабилни. Дугорочни трошкови су плански трошкови, зато што је дуг рок плански период. Дугорочни трошкови показују оптималне, тј. трошковно – најефикасније могућности експанзије обима производње и имају кључну улогу у доношењу одлука, које се односе на планирање величине капацитета и величине предузећа. Структура трошкова предузећа у кратком року зависи од одлука које су донете на основу дугорочних трошкова, па дугорочни трошкови битно утичу на краткорочне трошкове.

Значај поделе трошкова на краткорочне и дугорочне састоји се у томе што се краткорочни и дугорочни трошкови примењују за оцену и предвиђање ефеката производних одлука предузећа. Краткорочни трошкови омогућавају да се процене ефекти текућих, тј. оперативних одлука, док се дугорочни трошкови користе за процену ефеката трајних производних одлука предузећа [25].

1.2.2. Природне врсте трошкова

Подела трошкова по њиховим врстама сматра се природном или основном поделом трошкова. Оваквом поделом се омогућује утврђивање за коју су сврху направљени одређени трошкови, односно за коју врсту потреба су настали. Основне или природне групе (врсте) трошкова су [35]:

- трошкови материјала;
- трошкови сталних средстава – амортизација;
- трошкови рада – укалкулисани лични доходак;
- калкулативни доприноси друштвеној заједници и
- трошкови услуга.

Међутим, у процесу производње и репродукције учествују три елемента производње, без којих се овај процес не може обавити, а то су материјал (предмети рада), средстава за рад и радна снага, па су отуда ове три врсте природних трошкова и најбитније.

Трошкови материјала су новчани износ њихових утрошака, насталих у одређеном репродукционом процесу. У трошкове материјала спадају вредност утрошеног материјала, набављене енергије, утрошеног горива и мазива, ситног инвентара, амбалаже, као и вредности других врста материјала.

Висина трошкова материјала ограничена је следећим факторима:

- величином (количином) утрошеног материјала у репродукционом процесу и
- њиховим набавним ценама.

Дакле, променом једног од ова два фактора, долази до промене вредности трошкова материјала [9]:

$$Tm = f (M; Cm)$$

При чему је:

Tm – трошак материјала, M – утрошци материјала и Cm – цена материјала.

Карактеристике ових трошкова, које произлазе из њиховог односа према производу због којег су настали и односа према трошковима друга два елемента производње, јављају се као [9]:

1. карактеристике било ког трошка материјала проузрокованог трошењем материјала у процесу рада,
2. специфичне карактеристике трошкова енергије,
3. специфичне карактеристике туђих услуга и
4. специфичне карактеристике трошкова материјала у фазној производњи.

Оно што је карактеристично за трошење материјала у процесу производње је што се постепено, у одређеним количинама, материјал уноси у производњу, а да се у тој производњи одједном утроси. Упоредо са овим трошењем његова вредност се преноси на добијени нови производ у размерама друштвеног признања те вредности. При томе настају трошкови материјала као ценовни израз утросака материјала.

Трошкови средстава за рад су новчани изрази претпостављеног трошења средстава за рад, исказаног кроз амортизациону стопу. Трошкови средстава за рад су ценовно изражени утросци средстава за рад. У трошкове средстава за рад улазе још и трошкови текућег и инвестиционих одржавања средстава за рад. Њихова висина се утврђује на специфичан начин, у вези са начином њиховог уношења у репродукцију и трошења у процесу репродукције. Параметри за утврђивање трошкова средстава за рад су [9]:

- 1) набавна вредност средстава за рад и
- 2) век трајања тих средстава, изражен у временским јединицама (годинама).

Трошкови средстава за рад у једној временској јединици су количник набавне вредности средстава и века њиховог трајања израженог бројем временских јединица.

$$Ti = f(I; Ci)$$

При чему је:

Ti – трошкови средстава за рад, I – утросци средстава за рад и Ci – набавна цена по јединици средстава за рад.

Ако се овако добијени износ за једну временску јединицу подели количником производа у тој временској јединици добијају се трошкови средстава за рад по јединици производа.

Трошкове рада одређује вредност радне снаге запослених радника у неком процесу производње. Трошкови радне снаге настају као последица њеног трошења као биоенергије у репродукционом процесу. Радна снага се троши у процесу рада и отуда се појављује потреба за њеном надокнадом.

У трошкове рада спадају предвиђене накнаде за рад радника, заједно са доприносима из личног дохода. Трошкови рада обухватају укалкулисане бруто зараде запослених и укалкулисане бруто накнаде зарада. Као основни критеријум за одређивање зарада користи се остварени учинак и висина зараде по учинку. Висина зараде по учинку непосредно зависи од степена сложености послова који се обављају на одређеном радном месту, односно од степена стручности који радник мора поседовати да би могао да обавља дате послове и задатке.

Када је реч о математичком моделирању функције трошкова рада полази се од производне функције [33]:

$$Q = f(K, L, M)$$

Где су:

Q – производња, K – капитал, L – рад и M – материјал.

Значајан допринос друштвеној заједници представља обрачун и калкулација трошкова камате на кредите за стална средства, камате на кредите за обртна средства, чланарине коморама и другим сличним удружењима и сл.

У трошкове услуга спадају они издаци који настају приликом поправке које су обавиле друге организације и лица, издаци који настају приликом транспорта, затим платног промета. У ову групу спадају и путни трошкови, поштански, телеграфски и телефонски трошкови, издаци за рекламу и пропаганду и сл.

1.2.3. Трошкови према начину обрачуна на носиоце

Укупни трошкови предузећа могу се представити као збир трошкова који настају у појединим функционалним деловима предузећа. Настанак трошкова је увек повезан са вршењем неког функционалног процеса, нпр.: процеса инвестирања, кадровског процеса, процеса набавке у ужем смислу, процеса производње, процеса дистрибуције, процеса финансирања. Сви ти процеси спроводе се на одређеним местима у оквиру предузећа. Будући да је са њима повезан настанак трошкова, та места где их предузеће спроводи, називају се местима трошкова.

Свака посебна функција захтева за своје функционисање ангажовање, а отуда и трошење одговарајућих вредности. Организациона јединица или њен део у оквиру предузећа за који се врши обрачун или алокација трошкова представља место трошкова. У пракси се врши разврставање трошкова по секторима, групама радних места, погонима, одељењима и сл.

Односно, ужи организациони део предузећа схваћен као ужи организациони сегмент делатности предузећа, у оквиру које се углавном обављају хомогени послови, а за које је, са аспекта интерног информисања, оправдано књиговодствено праћење њихових трошкова и учинака, представља место настанка трошкова. Избор места трошкова свакако је једно од кључних питања обрачуна трошкова уопште, а посебно места трошкова подручја одговорности за трошкове, односно као контролних јединица трошкова и учинака.

Најважнији критеријуми за избор места трошкова су [31]:

1. функционални критеријум,
2. организационо – обрачунски критеријум и
3. просторни критеријум.

Задатак обрачуна трошкова је да утврди реалну масу трошкова који се односе на производе и да прикаже реалну цену коштања сваког производа. Трошкови који су једном разврстани по местима, касније се разврставају по производима и услугама, односно носиоцима трошкова.

Као резултат поделе рада, јављају се директни трошкови које можемо директно и непосредно везати за носиоце трошкова, и индиректни трошкови који зависе од организације рада предузећа, односно не могу се везати за носиоце трошкова.

Под директним трошковима подразумевају се трошкови који се могу директно или непосредно зарачунати на носиоце. Ови трошкови настају у непосредној вези са стварањем производа. Трошкови настају на месту на ком се ствара производ, што значи да је процес настајања ових трошкова истовремено и процес формирања производа.

У директне трошкове спадају [30]:

- трошкови основног материјала;
- трошкови помоћног материјала;
- трошкови директног рада израде;
- трошкови помоћног рада.

Индиректни трошкова су трошкови који се не могу непосредно идентификовати као трошкови производа на који се односе. Веза између ових трошкова и производа као њихових носилаца, нити је технички нити економски непосредна, услед чега настају методолошки проблеми у обрачуна трошкова. Први је реална комплексност односа између трошкова и производа који су њихови узрочници и носиоци, а други методолошки проблем обрачуна ових трошкова. Трошкови који се морају индиректно обрачунати настају везано: за групу производа, за групу радних места, за посебну функцију усмерену на решавање одређених проблема у производњи или за производњу, за функционисање предузећа као целине.

У категорију индиректних трошкова спадају [30]:

- трошкови материјала, енергије, услуга трећих лица на припремно-завршним пословима;
- трошкови радне снаге на припремно-завршним, тј. режијским пословима;
- трошкови свих средстава за рад осим специјалних алата у појединачној производњи.

Трошкови се могу препознати и у фази набавке и производње и у фази реализације. Директни трошкови у фази набавке и производње су трошкови материјала за израду, трошкови плата запосленима и посебни појединачни трошкови производње, док индиректне трошкове набавке чине општи варијабилни трошкови производње са техничким управљањем и општи фиксни трошкови са техничким управљањем.

Директне трошкови у фази дистрибуције чине појединачни трошкови маркетинга, док су индиректни трошкови општи трошкови маркетинга, општи трошкови управљања и администрације.

На основу података које менаџери добијају из рачуноводствених извештаја, не могу да се изврше процене да ли ће се поједини трошкови мењати или ће остати непромењени у случају да се донесу одлуке о промени обима производње, зато што се у рачуноводственим извештајима трошкови деле на директне и индиректне, а не на варијабилне и фиксне. Због тога је потребно да се рачуноводствени и економски концепти поделе трошкова ускладе. Пошто се директни трошкови мењају са променом обима производње, потребно је одредити индиректне трошкове који се мењају са променом обима производње, односно индиректне трошкове који се не мењају са променом обима производње.

У оквиру ове класификације трошкова у литератури се среће и један шири аспект према којем се укупни трошкови могу диференцирати на директне и индиректне, али не само са становишта учинака, већ и других обрачунских носилаца у организационом смислу, на пример места трошкова и ширих одговорности за трошкове. У том случају неће бити подударности у директним трошковима, јер се укључивањем овог критеријума практично шири круг врста директних трошкова [13].

1.2.4. Трошкови према функционалним подручјима

Према томе како су поједине функције у предузећу издељене, извршена је и подела трошкова према функционалним подручјима. Ова подела везује трошкове за ону пословну функцију која их генерише, па их класификујемо као производне и непроизводне трошкове. Постоје три основне функције у предузећу и то функција набавке, производње и продаје. Као посебна функција, која стоји изнад свих ових, издваја се функција управљања.

Да би производ био произведен, неопходни су трошкови набавке и производње, па се због тога и урачунавају у вредност готових производа. Произведени производи, у које су инкорпорирани трошкови набавке и производње, једним делом се продају на тржишту, а делом остају на залихама. Трошкови функције продаје и управе су расходи периода и покривају се из укупног прихода, то значи де се они не укључују у вредност непродатих производа и недовршене производње [41].

Трошкове који настају у извршавању послова прибављања елемената и услова неопходних за извршење пословних активности предузећа, спадају у трошкове набавне функције. Њихово набављање је економски и технички задатак који решава специјално организовани део предузећа. У укупној маси трошкова које проузрокује функција набавке могу се разликовати: прво, трошкови опште спремности, односно оспособљења набавне функције за дејство, и друго, трошкови оперативног деловања функције.

Да би се отпочела са својим деловањем, функција набавке, неопходно је уложити одговарајућу суму средстава и створити потребне услове. Само стварање ових услова представља инвестицију, што значи улог чије дејство се протеже у дужем периоду у будућности.

Оперативно деловање подразумева настајање трошкова од момента планирања набавке, преко предузимања првих акција, упознавања тржишних прилика и контаката са изворима снабдевања, све до момената када се елементи који се набављају предају у предузеће.

Само предузећа која се баве производњом имају производну функцију и производне трошкове. Производња је процес стварања нових употребних вредности и вредности. То је једина делатност која за резултат даје нове производе чијом употребом се задовољавају људске потребе. Трошкови производње су вредносни изрази у производњи утрошених добара. Карактеристично је за трошкове производње да [9]:

- 1) означавају стварање нове вредности,
- 2) у својој величини и структури пресудно зависе од развоја стања технике и технологије,
- 3) у значајној су мери условљени организационим решењима и
- 4) састоје се од различитих елемената.

Трошкови производње су трошкови директног стварања док су трошкови набавке и продаје везани за промет вредности. Чињеница да су производни трошкови означени као стваралачки, а прометни као услов за реализацију укупног задатка предузећа не сме да стави трошкове промета у други план.

Трошкови производње су по свом саставу трошкови елемената. У питању су трошкови рада, трошкови средстава за рад и трошкови предмета рада. Уз ове елементе, трошкови који настају у производњи могу садржати и трошкове туђих услуга, као и трошкове капитала неопходног за финансирање производног процеса.

Трошкове који настају у извршавању послова претварања производа као готове робе у новац, представљају трошкове продајне функције. За реализацију производа потребна су одређена улагања која имају карактер трошкова. Оптимум у висини ових трошкова се тражи у односу на постизање жељеног обима реализације.

Трошкови управљачке функције обухватају све трошкове који настају у извршавању управљачких послова и послова руководиоца у предузећу. Управљачки послови су послови дефинисања циљева, одређивање стратегије развоја, организовања реализације циљева и контроле ефеката функционисања. Управљање у остваривању те функције троши одређене вредности. Трошкови који се могу јављати у обављању ове функције односе се на трошкове рада, трошкове средстава за рад, трошкове материјала и трошкове туђих услуга.

1.2.5. Подела трошкова према обиму производње

Стварање одређеног обима производње изазива настанак одређених трошкова, а са порастом или смањењем обима наступа повећање или смањење трошкова. Полазећи од ове зависности може се констатовати да се укупни трошкови мењају при променама обима производње, а да се у укупним трошковима једна категорија мења са променама обима и да постоји друга категорија која се уопште не мења.

Када се посматрају укупни трошкови, они се мењају са променама обима операција. Свако повећање обима производње предузећа подразумева трошење нових количина материјала за израду, нових количина помоћних материјала, нове количине материјала на организационим радним местима. Са смањењем обима производње таквог предузећа смањује се трошење елемената.

Све трошкове са аспекта припремљености и динамике производње, тј. према обиму производње сврставају се у две категорије:

1. фиксни трошкови и
2. варијабилни трошкови.

Анализа фиксних и варијабилних трошкова започиње се у кратком року, временском периоду који је сувише кратак да би предузеће могло да повећа производне капацитете или мења технологију производње, али који је довољно дуг да омогући промену степена коришћења фиксних капацитета, а што је представљено на Графику 1. У кратком року, постројења се не могу мењати, али се величина излаза може променити додатним ангажовањем варијабилног фактора (увођењем једне смене) и већим коришћењем сировина у оквиру расположиве фиксне опреме [14].

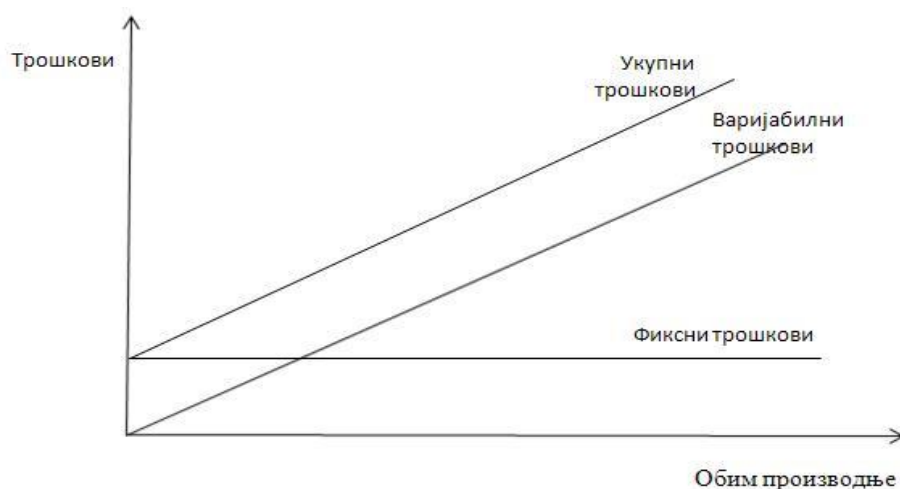


График 1: Трошкови у зависности од промена обима производње [28]

Са сваком новом произведеном јединицом производа јављају се трошкови који се називају варијабилни трошкови, што значи, ако нема производње нема ни варијабилних трошкова.

Варијабилни трошкови реагују на промене обима тако што са порастом обима – расту, а са опадањем обима опадају. Неки варијабилни трошкови, пропорционално прате повећање и смањење производње, док дегресивно-варијабилни и прогресивно-варијабилни трошкови зависе од степена њихове рентабилности. Према томе, у зависности од промена обима производње диференцирају се [18]:

- 1) пропорционални трошкови, који се мењају истим смером и интензитетом којим се мења обим производње,
- 2) дегресивно варијабилни, који се мењају сразмерно мање или спорије него што се мења обим производње и
- 3) прогресивно варијабилно, који се мењају сразмерно више или брже него што се мења обим производње.

Варијабилни трошкови који се крећу пропорционално, у истој сразмери, са променом обима активности, имају праволинијско понашање, док им је коефицијент реактивности увек једнак јединици. Просечни варијабилни трошкови по јединици учинака су константни (исти), што је приказано на Графику 2.

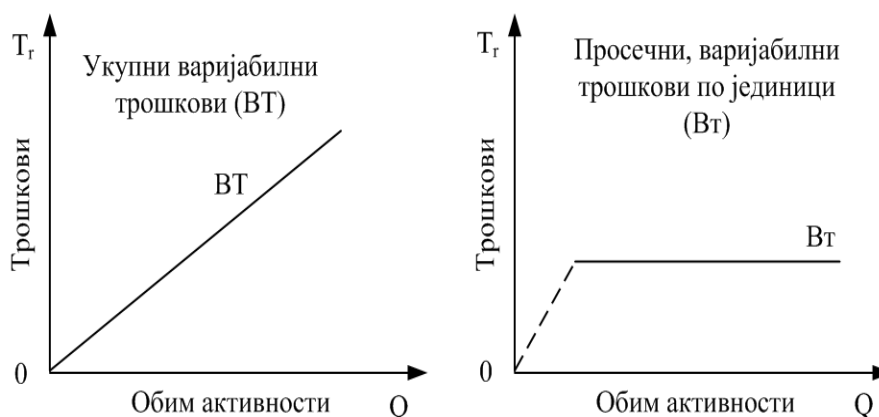


График 2: Понашање варијабилних трошкова у односу на промене обима активности [13]

У варијабилне трошкове спадају:

- трошкови основног и помоћног материјала;
- трошкови радне снаге у производњи;
- трошкови енергије;
- трошкови текућег одржавања.

Сама припрема производње у виду успостављања производних капацитета, условљава трошкове који су у апсолутном износу независни од коришћења тих капацитета, а то су фиксни трошкови.

Фиксни трошкови су трошкови који се не мењају при променама обима производње. То значи да они имају свој износ који остаје непроменљив ма колико се обим производње мењао.

У фиксне трошкове убрајају се плате главних менаџера, амортизација, трошкови инвестиционог одржавања, камата на позајмљена средства, порези на имовину и премије осигурања.

Величина ових трошкова је условљена степеном опремљености и организацијом свих функција у конкретном предузећу. Уз остале, непромењене услове, нижи фиксни трошкови обезбеђују већу добит и нижи пословни ризик. Веза је узрокована карактеристикама понашања фиксних трошкова који су независни од промене обима производње. Већи обим производње и реализације смањује фиксне трошкове по јединици производа, а уз константне продајне цене повећава добит, и обратно [8].

По јединици производа фиксни трошкови се понашају обрнуто пропорционално и долази до дегресије трошкова, јер што је већи обим производње смањују се фиксни трошкови по јединици производа, што се је представљено на Графику 3.

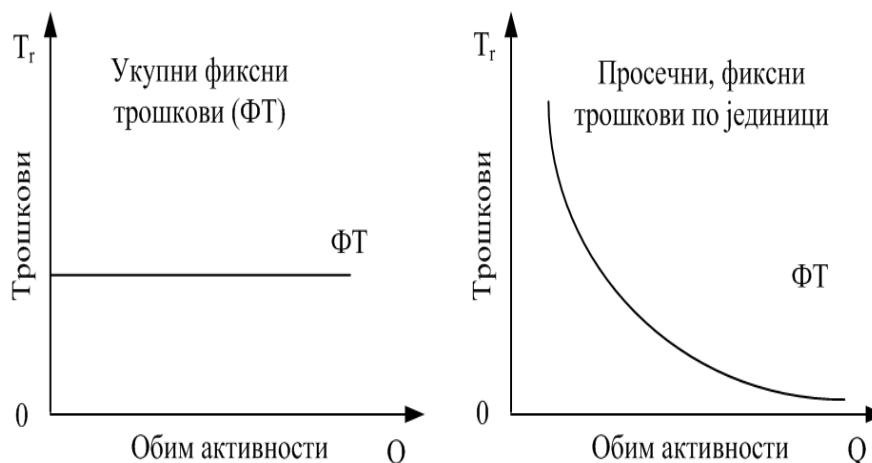


График 3: Понашање фиксних трошкова у односу на промене обима активности [13]

Поједини теоретичари врше детаљну поделу фиксних трошкова на апсолутно фиксне и релативно фиксне трошкове.

Граница између фиксних и варијабилних трошкова није увек прецизно одређена, тако да се често јављају трошкови који имају својства и једних и других, нпр. трошкови дистрибуције или транспортни трошкови. Овакви трошкови називају се релативно-фиксни трошкови. Они су фиксни током одређеног распона производње, али су варијабилни са променом тог распона производње.

1.2.6. Нове категорије трошкова у економици предузећа

Они трошкови који настају као последица пословне одлуке називају се инкременталним трошковима. Они се дефинишу као промена укупних трошкова, која настаје као резултат одлуке, односно као разлика у укупним трошковима пре и после одлуке, која иницира њихов настанак, називају се још и диференцијални трошкови. Инкрементални трошкови могу прецизно да се одреде уколико се познају врсте инкременталних трошкова, а то су [25]:

- садашњи експлицитни трошкови одлуке;
- опортунитетни имплицитни трошкови одлуке и
- будући експлицитни и имплицитни трошкови одлуке.

Експлицитни трошкови се односе на стварни новчани издатак који има предузеће по основу добијања услуга или инпута, односно, актуелне трошкове предузећа, везане за куповину, ангажовање, изнајмљивање или узимање у закуп инпута који су потребни у процесу производње.

Имплицитни трошкови, представљају трошкове који се односе на стварне новчане издатке у текућем периоду и који се односе на вредност инпута које поседује и користи предузеће у сопственој производној активности.

1.2.7. Отклоњиви и неотклоњиви трошкови

Према могућности отклањања трошкови се деле на отклоњиве и неотклоњиве. Отклоњиви трошкови су онај део укупних трошкова који се може отклонити, односно избећи. Проблем отклањања, односно избегавања трошкова поставља се у ситуацији када је предузеће принуђено да смањује производњу. Трошкови који имају могућност отклањања су варијабилни трошкови.

Уз отклоњиве трошкове у структури укупних трошкова увек постоји компонента неотклоњивих трошкова, односно трошкова који постоје у предузећу без обзира да ли се производне активности обављају или не.

Трошкови који су настали као резултат одлука донетих у претходном периоду и на које садашње одлуке не утичу, су неотклоњиви трошкови.

Неотклоњиви трошкови се формирају у зависности од обима капацитета и њихових квалитета, а отклоњиви се формирају одлукама у периоду изградње капацитета. У таквом случају, економија коришћења капацитета је померена ка релативном високом степену коришћења капацитета па је предузеће економски јако осетљиво на свако смањење степена коришћења капацитета [9].

У пракси се неотклоњиви трошкови често мешају са фиксним трошковима из разлога што су неки фиксни трошкови неотклоњиви. Међутим, фиксни и неотклоњиви трошкови се разликују, јер су за разлику од фиксних, неотклоњиви трошкови ирелевантни трошкови, зато што су без значаја за одлуку која се доноси.

1.2.8. Остале поделе и групације трошкова

Постоје и други критеријуми класификовања трошкова, који су мање значајни са становишта теорије и методологије обраде трошкова. То су следећи трошкови [23]:

1. по значају у пословању трошкови се деле на главне, који представљају најзначајније и по обиму највеће трошкове елемената производње, и споредне који настају у вези са главним трошковима и због њих.
2. у односу на квантум производње, трошкови су или укупни, или пак трошкови по јединици производа.
3. у зависности од функционисања производних потенцијала, трошкови се диференцирају као трошкови оспособљености производних потенцијала за нову функцију и као трошкови који додатно настају при самом функционисању производних потенцијала које условљава сам процес производње у најужем смислу.
4. са становишта њихове нужности у процесу производње, трошкови су: економски, а то су они који су нужни за постизање економских учинака, и неекономски, који нису нужни за остваривање економских учинака.

Наглашавајући значај трошкова, може се истаћи да утврђивање трошкова представља значајну активност, пре свега за утврђивање економских резултата пословања, затим за утврђивање оптималне структуре и интезитет производње, цене коштања, односно нето продајних цена и друго [21]. У пословној пракси, управљање трошковима мора бити прилагођено потребама пословног одлучивања. Неопходност за

брзим и економичним одлучивањем условила је различите поделе трошкова. Међутим, при одлучивању, мора се узети у обзир чињеница да је свака подела релативна: зависи од околности у којима се одлука доноси и од временског хоризонта за који се доноси [20].

1.3. Место и улога трошкова у систему економије предузећа

Значај трошкова за успешност пословних активности предузећа веома је рано и правилно схваћен у пракси. То интересовање је временом добијало на ширини и интензитету, те се данас може рећи да се трошкови, свакако више него било који други рачуноводствени термин, употребљава у свакодневном животу људи, у пословању и управљању предузећима и националним привредама. Трошкови су постали један од најважнијих фактора резултата рада и најквалитетнији показатељ успешности пословања предузећа као целине и његових сегмената. Трошкови су имали и имају централну улогу и значај у управљању пословним активностима предузећа на линији реализације његових циљева [13].

У тржишној привреди, свако предузеће треба да буде трошковно конкурентно. Трошковна конкурентност предузећа оцењује се поређењем трошкова једног предузећа са трошковима других предузећа, његових конкурената. Циљ поређења трошкова је да се идентификују разлике у трошковима предузећа и његових конкурената, да се одреди шта је то што конкуренти раде другачије или боље, да се одреде области у којима предузеће заостаје за конкурентима и да се заостајање у трошковима отклони. У том смислу, поређење трошкова представља основ за унапређење економичности предузећа [25].

Трошкови представљају централни проблем у пословној политици предузећа због тога што њихова величина условљава пословни успех тих организација, па је према томе та величина контролни инструмент ефикасности пословања. Бољи финансијски резултат може да се оствари повећањем продаје или смањењем трошкова. Истраживањем настанка, обима, структуре и фактора који утичу на трошкове, бави се теорија трошкова, као ужа дисциплина у оквиру теорије репродукције.

Потреба за проучавањем и праћењем трошкова појавила се када се требало упустити у конкурентску борбу за освајањем тржишта. Савремена производња, коју карактерише висок степен техничке опремљености и великих капацитета, не може се замислити без озбиљних студија трошкова. Велики капацитети условљавају велика тржишта, а тржиште ће бити мање или више освојено зависно од производа, његове цене и услова продаје. Отуда се трошкови посматрају са различитих аспеката, неки од њих су:

- 1) **трошкови као фактор ангажованости** – трошкови су један од два комплексна фактора просечне суме средстава везане за ангажовање елемената, други фактор је време у коме су та средства била ангажована. То се симболички може представити на следећи начин [10]:

$$\beta = S/T$$

При чему су:

β - коефицијент ангажованих средстава,

S - просечна сума ангажованих средстава и

T – објективно условљени трошкови у једном циклусу ангажовања.

- 2) ***трошкови као фактор резултата*** – функционисањем предузећа настају резултати, трошкови су судбински везани за резултате и представљају предуслов њиховог настанка.
- 3) ***трошкови као фактор односа*** – трошкови који настају у стварању резултата значајно утичу на одржавање и развијање односа предузећа као мезоекономског система са другим економским структурама у економском и социјалном окружењу.

2. КОНТРОЛИНГ У КОМПАНИЈАМА

Успешно пословање у динамичном окружењу захтева ефикасан систем контроле. Контролинг је процес дефинисања циљева, планирања и контроле управљања тако да сваки доносилац одлука може поступати у складу са договореним циљевима. Функција контролинга као засебног одељења доприноси ефикасности пословања кроз обезбеђивање транспарентности пословних резултата и пословних процеса. Контролисање се одвија када сарадник и контролор сарађују.[5]

Контролор и контролинг нису најјасније дефинисани термини, како у теорији, тако и у пракси. *ПреиБлер* тврди да свако има своју идеју о томе шта контролинг значи или би требао значити, а све дефиниције значе нешто друго. [21] Ово је делом зато што је контролисање првенствено феномен који се налази у пракси, а његов развој је прилично различит у англосаксонским земљама у односу на земљама немачког говорног подручја, као и у другим западноевропским земљама.

Резултат корпоративне праксе је организациони положај контролера. До овога долази због различитог дефинисања контролинга, јер ниједна дефиниција није широко прихваћена.

2.1. Концепт и дефиниција контролинга

Развој контролинга и његова имплементација у организацијама је у великој мери био под утицајем економске кризе. Године депресије повећале су свест о томе да је успешно управљање контролингом неопходно како би предузећа пословала ефикасно и ефективно. То је, довело до еволуције процеса контролинг.

Тренутно, контролинг је функционално индивидуализовано поље привредног пословања предузећа, које се односи на остваривање финансијске, економске и контролне функције у управи за доношење оперативних и стратешких менаџерских одлука.[5]

Појам контролинга, као што се уобичајено користи у земљама немачког говорног подручја, може се сматрати еквивалентним изразом за менаџерско (управљачко) рачуноводство, које се разликује у областима планирања и управљања перформансама. [28]

Према дефиницији коју је дала Међународна група контролинга (*International Group of Controlling (IGC)*) контролори дизајнирају и прате процес управљања дефинисањем циљева, планирањем и контролисањем и тако имају заједничку одговорност са менаџментом за постизање циљева. То значи следеће:[5]

- Контролори осигуравају транспарентност пословних резултата, финансија, процеса и стратегије и на тај начин доприносе већој економској ефикасности.
- Контролори координирају подциљеве и повезане планове на холистички начин и организују систем извештавања који је оријентисан на будућност и покрива цело предузеће.

- Контролори умеју и осмишљавају процес контролисања дефинисања циљева, планирања и контроле управљања тако да сваки доносилац одлука може поступати у складу са договореним циљевима.
- Контролори дају менаџерима све релевантне контролне информације.
- Контролори развијају и одржавају контролне системе.

Поглед на контролинг који има за циљ положај контролора као главног добављача информација, представља информационо оријентисани поглед. Код овог погледа контролор подржава процес одлучивања кроз обезбеђивање правовремених и правих информација. Како би се ови циљеви остварили ствара се неопходна инфраструктура за прикупљање, обраду и презентацију информација. Овај део представља систем стварања функције контролора. На овај начин контролор прикупља информације из различитих извора (интерних и екстерних), анализира их и прилагођава, тако да доносиоци одлука имају на располагању релевантне информације. Овај поглед је уско повезан са доменом управљачког рачуноводства и укључује функције операционих истраживања, буџетирања, корпоративне ревизије, пореског рачуноводства и др.

Када је у питању контролинг трошкова постоје два приступа у дефинисању и објашњењу овог појма, а то су управљачки оријентисани контролинг и координационо оријентисани контролинг. [7]

Према приступу **управљачки оријентисаног контролинга**, контролинг се дефинише као специфична функција система управљања. Контролор је задужен за осигуравање извођења континуираног управљања предузећем и то праћењем менаџерских активности.

Већина дефиниција је до недавно истицала да је задатак контролинга координација различитих делова система управљања, што упућује на **координационо оријентисани контролинг**. Приликом управљања задатак контролора може да буде и координациони ентитет који треба да обезбеди сарадњу између различитих делова система као што су набавка, планирање, организација, контрола, управљање и др., а у складу са постављеним циљевима предузећа. Контролор мора да омогући ефикасност и ефективност система управљања на исти начин као што менаџмент систем треба да обезбеди ефикасност и ефективност оперативног система.

Дефиниција за коју се може рећи да је свеобухватна, тј. хибридна дефинише контролинг као комбинацију елемената из све три перспективе (информационо оријентисане, управљачки оријентисани контролинг и координационо оријентисани контролинг). Дефиниција која је нашла широку примену каже:

„Контролинг је – из функционалне перспективе – подсистем менаџмента који координира планирање, евалуацију и снабдевање информацијама на циљно оријентисани начин. На тај начин, контролинг подржава адаптацију и координацију целокупног система.“ [32]

Ова дефиниција подржава укупан економски циљ предузећа, односно види контролинг као циљно оријентисани. У Табели 1 је представљена равнотежа главних атрибута управљачког рачуноводства и контролинга. Ови описи су крајности које описују разлике ове две функције и које се проналазе у корпоративној пракси.

Управљачко рачуноводство	Контролинг
Бројчано оријентисане активности	Активности оријентисане према примаоцу
Циљ: бројеви морају да се евидентирају и правилно подесе	Циљ: Бројеви морају да доведу до активности
Рачуновођа	Достављач информација и продавац
Поглед уназад	Поглед унапред
Бројеви се испоручују	Бројеви се продају (примаоци морају да буду уверени)
Ради се у тајности	Континуирана комуникација по питању прихода
Круте смернице	Континуирано подешавање за корпоративне захтеве
Специфична терминологија	Терминологија оријентисана према примаоцу
Извештаји базирани на бројевима	Извештаји са погледом унапред, резимеом, информацијама и (предложеним) мерама
Доминира рачуноводство	Доминирају циљеви, планови и контрола

Табела 1: Главни атрибути управљачког рачуноводства и контролинга [5]

Постоје четири циља контролинга трошкова [29]:

- Правовремена потрошња – Осигурати да се новац или ресурси троше у складу са планом капиталних инвестиција пројекта или корпорације;
- Мудро трошење – Осигурати да се новац добро троши, тј. да се постиже планирана јединица добити за сваку јединицу издатака;
- Правилно трошење – Обезбедити трошкове само за оне ствари за које су обавезни;
- Перцептивно трошење - Осигурати да се потрошња у односу на варијансе постигнућа идентификује, анализира, коригује или промени тако да рана упозорења могу омогућити правовремено деловање.

Контрола је важан елемент управљања и један је од кључних фактора успешног управљања предузећем. У ствари, контролинг трошкова се не може обавити без адекватног процеса обрачуна трошкова.

2.2. Процес контролинга и ризици процеса контролинга

Положај контролора је одговор на повећани притисак конкуренције и раст величине компаније.

Османагић, Беденик и Лаловац тврде да је мисија контролинга имплементација и ефективна примена одређених инструмената који доприносе транспарентности пословања. Такође, менаџери постају свеснији промена, како унутар предузећа, тако и изван њега, што доприноси развоју предузећа. [29]

У зависности од нивоа менаџмента може се разликовати оперативни и стратешки контролинг. Оперативни контролинг укључује управљачке активности које обухватају постављање циљева, планирање и контролисање у средњорочном и једногодишњем временском оквиру. Основни циљ је повећање ефикасности пословања, док су његови циљеви ликвидност, профитабилност, финансијска стабилност, итд.

Оперативни контролинг – осигурава континуирано кретање према стратешким циљевима компаније из године у годину кроз развој и постизање специфичних оперативних циљева. Постављањем оперативних циљева у складу са стратегијом, достизањем ових циљева и постављањем нових оперативних ограничења на основу тренутног стања у пословању, компанија приступа, корак по корак, својим стратешким циљевима.

Још један важан аспект овог процеса је хоризонтална координација оперативних циљева појединих трендова пословања тако да се подударају са оперативним циљевима компаније у целини. Очигледно је да се остваривање оперативних циљева врши на различите начине и различитим стопама. Такође је очигледно да оптимално остваривање ових циљева претпоставља најефикасније коришћење расположивих ресурса. Овде се могу поновити главне функције управљања или контроле: планирање, организовање, управљање и контрола ресурса компаније. Другим речима, контролори помажу менаџерима да добро обављају посао.

Стратешки контролинг - добро је познато да успешно пословно управљање треба да зна која је сврха компаније и како се она носи и намерава да настави са обављањем своје активности у будућности, тј. да прецизира циљеве компаније и да настави. Овај циљ следи пут који на најбољи начин комбинује величину, развој и профитабилност пословања. Под овим условом компанија ће бити вођена ка правом послу. Због тога је неопходно да компаније формирају контролне јединице, односно такозване контролоре који ће бити интерни саветници који помажу менаџменту у развоју мисије компаније, постављајући кључне циљне податке о пословању компаније, израду стратегије за њихова постигнућа, наводећи факторе за успех и развој активности неопходних за остваривање постављених задатака. Штавише, они треба да предложе методе за стално праћење виталности одабраног стратешког плана, да учествују у креирању информационог система за рано откривање одступања од постављеног плана и да помогну менаџменту у неопходној адаптацији на стратешки план и активности које су потребне за постизање постављених циљева у односу на променљиве услове. [7] Наиме, стратешки контролинг укључује оне управљачке активности које обухватају планирање, тестирање, имплементацију и праћење стратегија. Има дугорочну оријентацију одређену стратешким планом и даје стручну помоћ менаџменту како би се повећала укупна ефикасност пословања. Циљеви стратешког контролинга могу бити постојећи и будући потенцијали за успех, тржишни удео, нови производи итд.

Процес контролинга има за циљ стварање аналитичке јавности и доступности података организацији, који служи за спровођење креативних промена у предузећу, примену нових процеса, који су дизајнирани у складу са потребама тржишта и купаца.

Процесно-оријентисани контролинг захтева сврставање контролинг процеса и инструмената са пословним процесом. Као следећи корак, контролинг процеса треба да

се имплементира Један од корака процеса контролинга, јесте контролисање пословних процеса.

Контролинг процес, као и стратешки и оперативни менаџмент, има двоструки циљ (стварање аналитичке јавности и доступности података организацији). Контролинг процеса на оперативном нивоу, тј. оперативни контролинг треба да обезбеди ефикасност индивидуалних процеса и исправну употребу ресурса који су потребни за извршење процеса. Оперативни контролинг преклапа се са процесом оперативног управљања, наиме и један и други имају исту сврху, а то је одржавање оперативне ефикасности процеса. [9]

С друге стране, стратешки контролинг укључује оне управљачке активности које обухватају планирање, тестирање, имплементацију и праћење стратегија. Има дугорочну оријентацију одређену стратешким планом и даје стручну помоћ менаџменту како би се повећала укупна ефикасност пословања. Циљеви стратешког контролинга могу бити постојећи и будући потенцијали за успех, тржишни удео, нови производи итд.

Како би контролинг систем био ефикасан не сме да се ослања искључиво на податке који се набављају из интерних процеса. Потребно је, уместо тога, почети са одговарајућим интерфејсом према тржишним партнерима и завршава се испоруком готових производа или услуга. На овај начин се стварају нови примаоци контролинг информација и то изван предузећа. Добављачи и купци могу захтевати информације о напретку „њихових“ процеса, а независни контролинг их може достављати.

Са аспекта система управљања према ISO стандардима, контролинг је један од пословних процеса који се додаје на све познате пословне процесе у организацији. При успостављању процеса контролинга у организацији оптимално је да тај процес буде успостављен преко PDCA круга односно „Деминговог круга“ који је представљен на Слици 2.[31] Ово је због тога што се немогу прописати постепени кораци процеса контролинга, јер је потребно употребити низ алата и техника, као и поседовати одређену креативност. Оно што се у процесу контролинга може дефинисати то су кључне активности, правила, ресурси у појединим фазама PDCA круга којим ће се управљати процес.

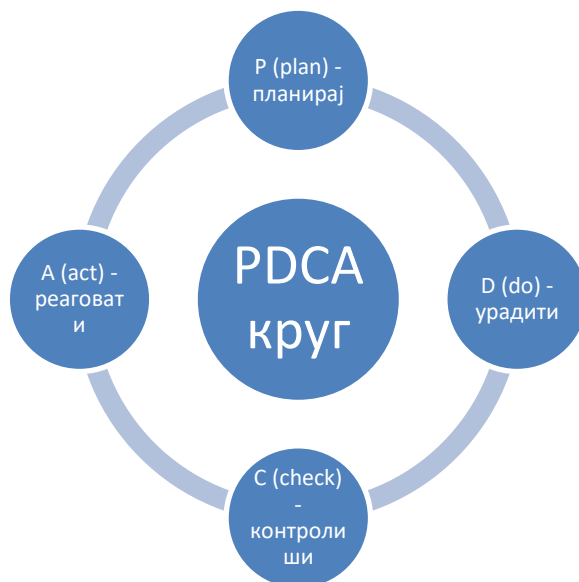
PDCA (*Plan-Do-Check-Act*/Планирај-Уради- Контролиши-Реагуј):[33]

ПЛАНИРАЈ – први корак јесте дефинисање проблема, одређивање узрока проблема и разрађивање плана акције којим би се решио проблем, одредили циљеви квалитета и критични фактори успеха. У овој фази врши се прикупљање и анализирање потребних података, генерисање могућих решења, затим избор одговарајућих решења и разрађивање плана за имплементацију.

УРАДИ – у овој фази се спроводи провера предложених унапређења и прикупљање добијених резултата. Запослени у овој фази пролазе обуку која се односи на примену метода и техника у унапређењу квалитета. Такође, је потребно одредити основне показатеље успешности у процесу унапређења квалитета и формирати пројектни тим који ће управљати процесом.

КОНТРОЛИШИ – у овој фази се извршава пилот пројекат и прикупљају се подаци о вредностима показатеља успешности, затим се анализирају прикупљени подаци и изводе закључци.

РЕАГУЈ – на крају се приступа се имплементацији проверених побољшања. Постоје две могућности, прихватити или одбити предложено решење. Процедуре рада прихваћеног решења се стандардизују и запослени морају тачно знати на који начин ће их примењивати у будућем раду. Потребно је циклус поновити одређени број пута под различитим околностима и условима у циљу утврђивања тачности добијених резултата.



Слика 2: Демингов круг [32]

Како би се у будућности постигли бољи резултати рада процеса контролинга, потребно је поред планирања и извођења корекција измерити и недостатке. Према PDCA кругу планирање и извођење процеса садржи једну претпоставку, а то је да ће се све одвијати по плану и да одступања неће бити велика, већ ће бити у границама прихватљивости. Међутим, не постоји гаранција да ће се планирани процес контролинга одвијати према плану и да ће доћи до остваривања очекиваних резултата. Ово је због тога што је предузеће изложено бројним интерним и екстерним факторима који су делом предвидиви, али и непредвидиви.

Имајући ове факторе у виду пред котролором се налази озбиљан проблем, због чега се поставља питање како да осигура да се процес контролинга одвија по плану и како доћи до жељених резултата? Одговор на ово питање је управљање ризицима у процесу контролига. Управљање ризицима није саставни део PDCA круга контролинга и као такво се посебно планира и спроводи. [5]

Процес контролинга у организацији има основне елементе као и остали пословни процеси. Шема процеса контролинга је приказана на Слици 3.



Слика 3: Процес контролинга [5]

Са Сlike 3 се може уочити да је пословни процес контролинга под утицајем више улазних захтева. Ти захтеви су обично од стране топ менаџера и углавном се односе на жељене резултате процеса контролинга. Како би се процес обавио потребни су одређени ресурси, стручњаци, као и квалитетни информациони системи. Сам процес контролинга се спроводи у складу са правилима струке, закона и уредби, али и прописаних и прихваћених метода рада. Целокупно одвијање процеса се мери практично у свим деловима, инструментима и методологијом коју је организација прописала у Р фази PDCA круга. На излазу процеса се налази задовољење улазних захтева. [8]

Власник процеса у сагласности са топ менаџментом и њиховим очекивањима одређује и дефинише елементе процеса контролинга. Међутим, не постоји универзално правило које одређује како се тај процес одвија, као и које елементе има. Оно што је извесно је да топ менаџмент има за циљ, да добијене резултате употреби за доношење стратешких али и оперативних одлука, како за организацију и извођење послова у организацији, тако и у смислу наступа на тржишту, односа према конкуренцији и сл.

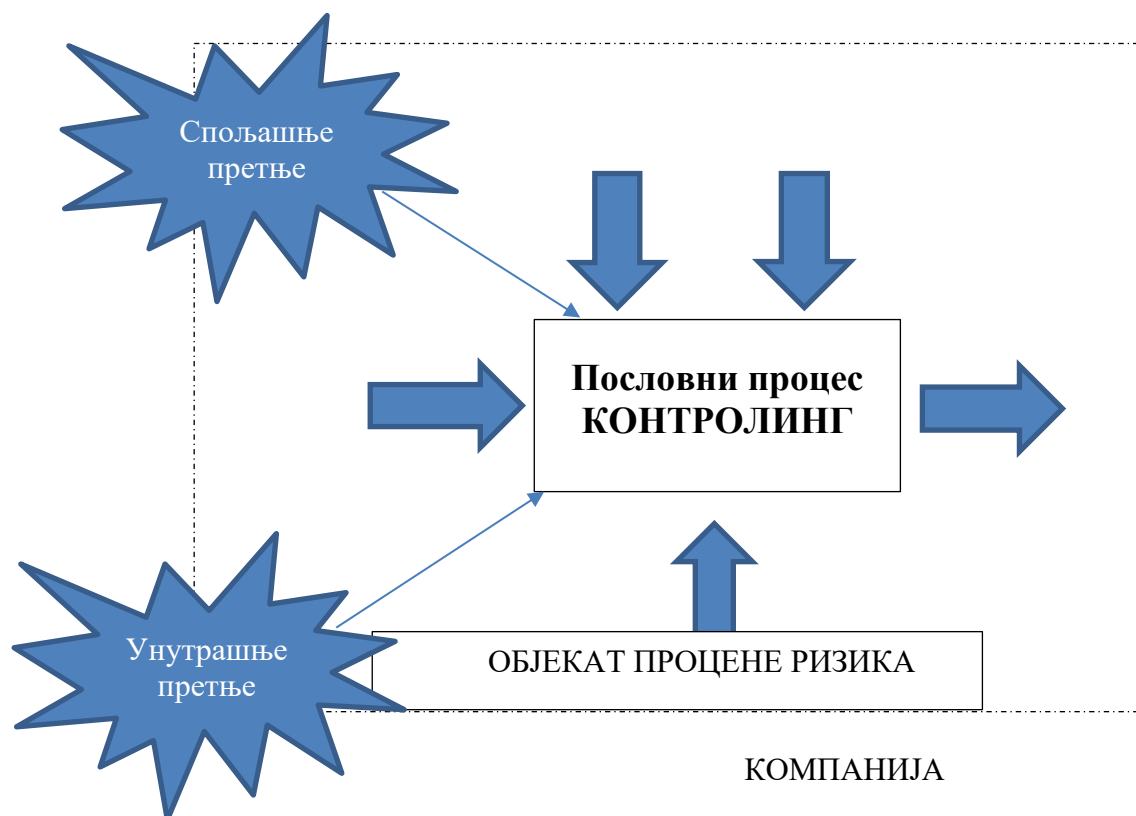
Добијени резултати требало би да буду поуздани и максимално заштићени од случајних или намерних грешака, а што се може омогућити управљањем ризицима.

Резултати који се добију на излазу процеса контролинга морају бити поуздани и максимално заштићени од случајних али и намерних грешака. Тај захтев према процесу проценом шта, како када, и на којем месту може угрозити процес контролинга због чега би се добили непоуздани подаци.

Генерално посматрајући, постоји пет типова проблема који могу угрозити процес контролинга, односно истинитост и тачност резултата добијених на основу контролинга. Ови проблеми су најчешће: [8]

- лоши улазни захтеви, не одговарајући ресурси,
- правила која се не примењују или су не одговарајућа лоше планирана мерења, и на крају
- квалитет, стручност и искуство обављања послова унутар процеса.

Наведени проблеми могу угрозити квалитет излаза из процеса. Та анализа и процена тачности функционисања процеса, односно угрожавања тачности резултата може се спровести проценом ризика односно управљањем ризицима у процесу контролинга. На Слици 4 приказано је угрожавање резултата процеса контролинга.



Слика 4: Угрожавање резултата процеса контролинга [5]

Постоје два кључна елемента, према *Адесбергу*, која могу довести до нетачност резултата процеса контролинга. Прво, то су претње, како спољашње, тако и унутрашње, и друго је рањивост процеса за контролинг. [1]

Појаве које могу угрозити правилно функционисање процеса контролинга, односно добијање исправних излазних резултата представљају претње. Место настанка претњи може бити унутар предузећа, али и изван њега. Претње које настају изван предузећа, тзв. спољашње претње су пре свега жеља конкурента („непријатеља“) да организацији пружи нетачне податке како би се споља утицало на добијање погрешних резултата. Претње које настају у самом предузећу, тзв. унутрашње претње по правилу потичу од нелојалних и незадовољних запослених који својим поступцима могу да осујете правилне резултате процеса.

Оно што угрожава процес контролинга трошкова у предузећу јесте рањивост контролинга и његова немогућност да се одупре претњама. До овога углавном долази због лоше организације, лошег планирања или спроведених мера заштите и сл. за овакву рањивост је најчешће крива сама организација, због нпр. неадекватног информационог система, недовољно образованих и обучених људи који раде у процесу контролинга, итд.

2.3. Стратешка контрола као део контролинга трошкова

Успешна контрола трошкова првенствено захтева прецизно мерење трошкова. Често се у пословним круговима понавља следећа реченица: „Оно што се не може мерити, не може се контролисати [27].“ За мерење трошкова је потребно трошковно рачуноводство, које користи различите технике или системе обрачуна трошкова у дугом временском периоду. Конвенционално трошковно рачуноводство, које укључује систем обрачуна на основу стварних трошкова, систем стандардног обрачуна и рачуноводствени систем стандардних варијабилних трошкова, имао је своје недодирљиво место и значај у условима у којима људски рад доминира у производном процесу у односу на механички рад, тј. када су трошкови рада имали значајан удео у структури укупних трошкова. Иако је овај приступ погодан за потребе екстерног финансијског извештавања, информације добијене на основу традиционалних система трошкова нису погодне за управљање изазовима са којима се суочавају модерна предузећа.

Организација и имплементација сваког система трошковног рачуноводства захтевају одговарајуће људске и материјалне ресурсе који покрећу одређене трошкове. Иако на располагању има одређени број техника обрачуна трошкова, предузеће мора дефинисати посебан приступ у одређивању трошкова. С тим у вези, потребно је дефинисати одговарајући концептуални оквир за контролинг трошкова у предузећу. Руководство компаније се суочава са питањем: Који систем обрачуна трошкова изабрати?

Приликом одабира система обрачуна трошкова потребно је узети у обзир следеће факторе [19]:

- систем мора бити оријентисан на процес доношења одлука, тј. мора пружити релевантне информације за менаџмент предузећа;
- добијене информације треба да омогуће планирање и контролу пословања;
- применити приступ различитих трошкова за различите сврхе, који би требали пружити информације о различитим трошковима, тј. о варијабилним трошковима у сврху одлучивања о избору између различитих доступних алтернатива, док су у потпуности или апсорпцијски трошкови релевантни за потребе екстерно извештавања;
- постизање равнотеже трошкова и користи у смислу да користи од одређеног коришћења информација морају надмашити трошкове њихове припреме.

Као што је већ напоменуто, одабрани систем обрачуна трошкова мора да пружи информације које ће омогућити доношење бројних одлука од кључног значаја за

пословни успех у дугорочном периоду. Неке од одлука се односе на чињеницу да ли да се купи одређена компонента производа или да се сама произведе, да ли да се прихвати посебна наруџба, да ли да се уведе нови производ или да се уклони одређени производ из производног асортимана, било да се преуреди постојећи асортиман производа итд.

Када се говори о планирању и контроли, информације о трошковима треба да указују менаџменту шта да раде, затим о обиму производње, колики су стварни трошкови, колико је одступање од планираних трошкова, узроци одступања, као и омогућавање давања препорука за корективне акције [30].

Решења се свакако могу наћи у модерним системима обрачуна трошкова који елиминишу слабости конвенционалног система и пружају прецизније информације. Управо прецизно обрачунавање трошкова и адекватан систем управљања трошковима су важне детерминанте трошковне ефикасности предузећа, а тиме и фактора који одређују дугорочни успех предузећа. То је у смислу да су генерисане информације о трошковима основа за доношење одлука о бројним пословним одлукама – нпр. пословно планирање за наредне периоде, контрола текућег пословања, идентификација свих неефикасности и одступања од дефинисаних стандарда, као и преузимање корективних акција. Кроз правилну идентификацију и мерење трошкова, предузеће ће моћи да управља трошковима. Ефективно управљање, тј. контролонг трошкова је извор супериорне конкурентске предности предузећа.

Сложени услови пословања, присуство глобалне конкуренције и ограничени ресурси захтевају од предузећа да нађу начин да своје пословање обављају много ефикасније од других компанија, тј. то више није питање избора, већ услов за опстанак предузећа. Трагање за изворима кључне компетенције је у основи ових напора. Суштина надлежности мора бити дефинисана у односу на клијенте предузећа. Дакле, циљ је да се креира и испоручи већа вредност за купце са истим трошковима као и они конкурентних предузећа, или да се креира и испоручи идентична вредност за купце по нижим трошковима.

Под вредностима за купце треба разумети све опипљиве и нематеријалне користи које корисници уживају на темељу употребе производа. Претходна дефиниција подразумева функционалност технологије, интегритет производа као и приступ тржишту [20]. Када се извори конкурентске предности сместе у контекст циљних тржишта, могуће је идентификовати четири генеричке стратегије – ниске трошкове, диференцијацију, фокусирање на трошкове и фокусирање на диференцијацију.

Прве две стратегије односе се на масовно тржиште, док се друге две односе на тржишну нишу [8]. Иако потрага за изворима конкурентности захтева шири концептуални оквир, за потребе овог истраживања првенствено је разматрано питање управљања, односно контролинг трошкова. Способност предузећа је да дизајн, производња и дистрибуција производа буду спроведени на ефикаснији начин, тј. уз ниже трошкове од конкурентних предузећа.

Као што је раније истакнуто, трошкови нису само један извор конкурентске предности, већ и његов блиски ограничавајући фактор. То је зато што су блиско повезани са другим изворима конкурентске предности. Ниски трошкови су претпоставка стварања вредности. Фактори који су допринели чињеници да поједине фирме производе идентичан производ по различитим трошковима, одређују се пре свега разликама у технологији, затим расположивим капацитетима и постојањем већих или мањих ограничења у погледу доступности одређених ресурса тј. фактора

производње. За контролонг трошкова, важно је идентификовати факторе који утичу на њих, односно који доводе до њих. [30]

То су фактори који узрокују појаву трошкова, који могу бити структурни и извршни. Наведена класификација произилази из структурних избора и извршних вештина које одређују конкурентску позицију предузећа. Структурни покретачи трошкова повезани су са величином, искуством, технологијом, док се извршни покретачи односе на удео радне снаге у процесу производње, затим коришћење капацитета, конфигурацију производа, TQM (*Total Quality Management* – Тотално управљање квалитетом) итд.

Стратешко управљање трошковима, односно контролинг трошкова има за циљ да олакша смањење трошкова уз истовремено побољшање позиције стратешког предузећа кроз стварање веће вредности за купце. Претходни закључак сугерише да су извори конкурентске предности повезани са трошковима, што оправдава напоре у домену контролинга трошкова.

Контролинг трошкова се снажно ослања на стратешку анализу трошкова, која се односи на креирање информационе базе за идентификацију супериорних стратегија за диференцирање трошкова предузећа, што ће додатно омогућити постизање одрживе конкурентске предности. На основу ове анализе то је однос између производних трошкова робе и услуга с једне стране и испоручене вредности на другој. Ова анализа претпоставља анализу ланца вредности, затим анализу фактора трошкова као и анализу конкурентске позиције предузећа. Кључна подручја разматрања укључују производни процес и повезане трошкове набавке ресурса, радне снаге, могућности улагања, као и утврђивање продајне цене, како би се размотриле снаге и слабости предузећа и сходно томе дефинисале одговарајуће стратегије [37].

2.4. Ефективни и ефикасни контролинг

Традиционални контролинг или управљачко рачуноводство, развио се у један од најважнијих функција у оквиру компанија. Обзиром да се компаније суочавају са драстично промењеном средином, поставља се питање да ли ће функције и процеси контролинга бити довољно ефективни и ефикасни да одговоре изазову. Контролинг је приступ који помаже компанијама да се фокусирају на стварање и покретање вредности, подизање квалитета и смањење трошкова.

Контролинг је првенствено развијен као одговор на макроекономске турбуленције током двадесетих и тридесетих година прошлог века. Како је глобална економија јачала, компаније су полако расле и биле су суочене са све већим изазовима у области комуникације, координације и управљања. Контролинг је развијен као начин за регулисање читавог пословања и управљања.

Контролинг је углавном фокусиран на унутрашње процесе и ослања се на историјске податке за планирање, финансирање и прогнозу тражње и производње. У том смислу, основни задаци као што су планирање, финансирање и прогноза, и управљање трошковима доводе до претпоставке да ће бројеви из прошлости пружити вредне лекције за будућност. Међутим, економска и глобална структура двадесет првог века, која је обликована светском економском кризом, прави нову средину пуну изазова

за контролинг. Јача конкуренција, велика промењивост тржишта, краћи циклус иновација и јачи притисак на маргине приморавају данашње компаније да реагују брже и са бољом стратегијом како би били успешни. Модерни контролинг се заснива на традиционалном управљачком рачуноводству и нуди више стратегијских функција које могу да помогну у решавању ових изазова.

Успех компаније високих квалитета (који се израчунавају преко промета) потврђен је фокусом на четири кључна носиоца успеха:

- Кориснички домет – да оптимизују њихово потенцијално тржиште,
- Пословна агилност – да максимално повећају њихову профитабилност,
- Трошкови конкурентности – да оптимизују њихову профитабилност,
- Поверење интересне групе – да обезбеде таленат и подршку за постизање циљева.

Како се предузећа концентришу на ове носиоце, нови изазови ће се појавити. Контролинг ће им помоћи да се суоче са овим изазовима и да их реше. Као одговор на ову проширену улогу и технолошке, економске и социјалне предности, контролинг ће можда морати да се подвргне културолошким променама. Дакле, шта ће се променити у пракси и зашто?

Оријентација многих компанија а самим тим и контролинга у последње две деценије, због јаког тржишта капитала, све се више фокусирају на стварање вредности за акционаре, мерење учинка и финансијски контролинг. Финансијски контролинг је углавном одговоран за имплементацију, консолидацију и испуњење циљева за сваки трошкови и профитни центар. Међутим, живот у нестабилном, глобалном међузависном и брзо промењивом окружењу значи да се додата вредност ових активности доводи у питање. Може да се деси да контролинг не буде у могућности да у потпуности задовољи изазове данашњице. Дакле, фокус контролинга, организациона подешавања, процесе и системе треба прилагодити како би се боље одражавали на нову средину.

Прилагођавање контролинга можда неће бити неопходно у индустријама које и даље послују у стабилним окружењима. Међутим, многе индустрије као што су здравство, аутомобилска индустрија, телекомуникације и индустрија потрошних добара се суочавају са драстично промењеним окружењем које карактеришу образованији купци, глобалне цене и транспарентност квалитета, ометање иновација, скраћивање животног циклуса производа, јако нестабилна тржишта и повећање глобалне конкуренције. Док више реактиван и финансијски оријентисан контролинг додаје вредност у стабилном окружењу, за промењиво окружење најбоље би било да се користи проактивни, стратешки и пословно оријентисани приступ. Компаније морају да размотре да ли је њихов тренутни пословни модел и даље ефикасан и ефикасан.

Како би приликом промене фокуса контролинг постао проактивнији, више стратешки пословно оријентисан, морамо дефинисати шта подразумевамо под „ефективан“ и „ефикасан“. Дефиниција је различита за сваку државу и у сваком одељењу за контролинг, али обично се долази до исте дискусије. „Да ли радимо праве ствари?“ (Контролинг ефективност) и „Да ли радимо ствари на прави начин?“ (Контролинг ефикасност).

2.4.1. Контролинг ефективност

Контролинг ефективност би требало да се концентрише на стварање вредности и покретаче вредности. То би требало да обезбеди све релевантне и потребне информације за управљање и пословање, уз оптимизацију организације, процеса и система за подизање квалитета и смањење трошкова.

Контролинг ефективности контроле (*Control effectiveness* – CE) представља укупну ефикасност свих контрола које делују на одређени ризик. Ово укључује оне контроле које утичу на вероватноћу ризика (која се понекад назива и „превентивна контрола“ када контроле делују у циљу смањења вероватноће негативних последица) и оне које утичу на последице (понекад се називају „контроле ублажавања“ када контроле делују у циљу смањења негативне последице). Такође се понекад (али ређе) примењује за одвојене контроле унутар контрола.

Контролинг ефективности одражава не само способност контрола да теоретски третирају ризик, већ и њихову стварну ефективност у смислу доследног, комплетног, поузданог и благовременог деловања.

Контролинг ефективности се може изразити у квантитативном или квалитативном смислу и може бити апсолутна или релативна мера. Обично се извештава заједно са мером преосталог ризика.

Анализа трошкова и користи се углавном користи да би се утврдила потреба за даљим смањењем ризика. Општи тест је да нето корист добијена променом величине ризика са једног нивоа на други треба да буде већа од нето трошкова доношења промене наметањем даљих контрола или побољшања постојећим контролама. [38]

У пословном речнику у последњих неколико година је установљен појам „ланац вредности“, који није на првом месту оријентисан на добављаче већ на купце. Ланац вредности је прихваћена и усвојена техника стратегијског менаџмента. Њена основна сврха је анализа ресурса и способности стварања вредности за потрошаче, односно стварања конкурентске предности на комерцијалном тржишту. Притисак који долази са финансијских тржишта намеће потребу стварања вредности за власнике, односно стварања конкурентске предности и на финансијском тржишту. Имајући у виду значај који оријентација према ланцу вредности има, биће потребна нека врста преокрета и промене у организацијама. Фокусирајући се на информације, односе и финансије, оријентисаност према ланцу вредности наглашава потенцијал различитих функција у оквиру ланца целокупне организације. Контролинг одговарајућег ланца вредности омогућава транспарентно праћење учинка сваке функције и процену како се свака од њих односи према општим циљевима компаније. Поред промене начина размишљања запослених, ово је први корак у осмишљавању стратегије, организације и слојева процеса за приоритетне елементе ланца вредности. [9]

Пројектовање и развијање интегрисане контроле управљања и концепта извештавања који се заснива на визији и стратегији компаније и укључује одговарајуће циљеве за процесе, пословне јединице или производе и потрошачке групе представља следећи корак.

Комбиновањем јасне одговорности у оквиру функције са стандардизованим кључним индикаторима перформанси (*KPIs* – *Key Performance Indicator*). Индикатори

треба да буду додељени интерним и екстерним корисницима и такође треба да буду усклађени са потребним информацијама сваке групе.

Стратегијско и пословно планирање базирано на ланцу вредности, односно на контроли управљања и концепту извештавања који укључује финансијске и пословне индикаторе, представља битну фазу како би одељење контролинга било у стању да контролише, планира, усмерава и координира пословне процесе дуж целог ланца вредности на ефективнији начин.

Постоје три главне функције у оквиру ланца вредности, које ће утицати на контролинг јединице у будућности (контролинг продаје и маркетинга, контролинг производње и контролинг иновација). У великој мери контролинг продаје и маркетинга биће вођен друштвеним мрежама и другим платформама, на основу којих ће се доћи до великог броја нових информација о корисницима и њиховом понашању. У зависности од степена унутрашњих и спољашњих активности компаније, контролинг корпоративних мрежа ће постати све потребнији. Као последица краћег животног циклуса, бржег темпа иновација, и окружења које је отвореније за иновације, контролинг иновација мора да се прилагоди и промени свој фокус.

Оно што је ново данас, може да застари већ сутра, што захтева константно повећање брзине иновација. Због тога, многе компаније, поготово технолошки лидери морају да спроводе радикалне иновације како би остале конкурентне на глобалном нивоу. Компаније су често забринуте временом и трошковима који са собом носе истраживање и развој, а који су неопходни како би у корак пратили промене које се константно дешавају на тржишту, уместо да буду незадовољни технолошким напретком као таквим. Како би сачували време и новац, активности истраживања и развоја компаније би требало, са једне стране да буде ефикасније, а са друге ефективније по питању контроле и координације. Контролинг је стављен у центар истраживања и развоја, посебно контролинг пословања са својим целокупним „end-to-end“ процесима контролинга, и то циљу оптимизације развоја производа који је економичан и заснован на резултатима.

Оријентисани „end-to-end“ контролинг се разликује од конвенционалног контролинга истраживања и развоја што се може видети кроз четири кључне карактеристике: [9]

- Веће учешће у релевантним функционалним областима и пословним партнерствима
- Стварање трошкова транспарентности
- Идентификација потенцијалних уштеда трошкова и синергије
- Убрзање процеса иновације.

Контролер би требало да буде укључен у фазу стратешког планирања, како би процесно оријентисан „end-to-end“ контролинг био успешан у области истраживања и развоја. Почевши са анализом трендова и конкуренције, као и глобалним и макроекономским развојем, контролери морају да подрже и размотре процену идеја и потенцијалних иновација.

У истраживачким процесима, контролинг мора да делује као пословни партнер и пружи подршку истраживачима и техничким експертима извештавањем одељења за истраживање и развој. Међутим, често су уместо тога обезбеђени само стандардни извештаји који се тичу трошкова. Како би постигао одређени ниво релевантности у

погледу контроле, КПИС извештавање би требало да се одвија у сарадњи са менаџментом и истраживачима. Веома је битно да компаније приступају отвореним иновацијама, што подразумева да спољне пословне интересне групе, као што су купци и добављачи, активно доприносе иновационом процесу. У већини случајева, ове заједнице су виртуелне, и без „end-to-end“ аспекта, било би тешко планирати и координирати процес користећи класичан контролинг истраживања и развоја. Поред својих стандардних задатака трошкова производа и процене залиха у области производње, контролинг би требало да одигра већу улогу, а то би могло да подразумева јачу подршку „направи или купи“ доношењу одлука.

Контролери могу имати јачи међудисциплински значај у области маркетинга, који је веома важан део у ланцу вредности. Ово би могло да подразумева и бољу интеракцију са корисницима и подршку онлајн маркетинг контролингу.

Било да је то измештање у аутомобилским компанијама, заједничка улагања у практична истраживања у фармацеутским компанијама, или класичне заједничке услуге у финансијама или људским ресурсима, фрагментација пословног окружења представља нове изазове и задатке за одељење контролинга.

Они укључују: [9]

- Поновни фокус на интерним и екстерним процесима ланца снабдевања компаније,
- Разматрање о различитим циљевима партнерске мреже,
- Планирање сценарија и процена могућег ризика и
- Интеграција и координација система контролинга.

Као резултат ових захтева контролинга, одлучујући помак од домаће оријентације према холистичком и екстерном погледу се препоручује. Корпоративна мрежа контролинга би прво требало да буде укључена у „направи или купи“ одлуке, као и у планирање кооперације и требало би да блиско сарађује са контролингом инвестиција, како би се успешно носили са свакодневним изазовима. За мање алијансе, као што су пројекти истраживања и развоја, неопходно је предузети конзистентне обуке активности стандардног контролинга, односно планирање, контролу буџета, трошковне центре рачуноводства и извештавања. Ово омогућава да се зависно предузеће фокусира на основне пословне активности. За већу мрежу партнера, контролинг треба да преиспита своју стратегију, процени мрежне везе и да користи стратешке инструменте (нпр. *SWOT* анализе) да би се идентификовале шансе и ризици.

2.4.2. Контролинг ефикасности

Контроле на свим нивоима фокусирају се на улазе, процесе и излазе. Веома је важно имати ефикасну контролу у свакој од ове три фазе. Ефикасни управљачки системи имају одређене заједничке карактеристике. Важност ових карактеристика варира у зависности од ситуације, али генерално ефикасни контролни системи имају следеће карактеристике: [37]

1. Тачност: Ефикасне контроле стварају тачне податке и информације. Тачне информације су кључне за ефикасне менаџерске одлуке. Нетачна контрола одвела би напоре и енергију менаџмента на проблеме који не

- постоје или имају низак приоритет и не би упозорили менаџере на озбиљне проблеме који захтевају пажњу.
2. Правовременост: Постоје многи проблеми који захтевају непосредну пажњу. Ако информације о таквим проблемима не дођу до менаџмента у право време, такве информације могу постати бескорисне и може доћи до оштећења. Сходно томе, контроле морају осигурати да информације дођу доносиоцима одлука кад им затребају тако да може уследити смислен одговор.
 3. Флексибилност: Пословно и економско окружење је по природи изразито динамично. Технолошке промене дешавају се врло брзо. Крути систем управљања не би био погодан за променљиво окружење. Ове промене наглашавају потребу за флексибилношћу у планирању и контроли. Стратешко планирање мора омогућити прилагођавање непредвиђеним претњама и приликама. Слично томе, руководиоци морају да изврше промене метода, техника и система када постану неопходне. Ефикасан систем контроле је онај који се по потреби може ажурирати брзо.
 4. Прихватљивост: Контроле би требале бити такве да их сви људи који су погођени могу разумети у потпуности и прихватити их. Систем контроле који је тешко разумети може проузроковати непотребне грешке и фрустрације радника. Сходно томе, запослени се морају сложити да су такве контроле неопходне и одговарајуће и да неће имати негативне ефекте на њихове напоре у постизању личних и организационих циљева.
 5. Интеграција: Када је контролинг у складу са корпоративним вредностима и културом, он ради у складу са организационом политиком. На тај начин контролинг постаје саставни део организационог окружења и на тај начин постаје ефективнији.
 6. Економска изводљивост: Трошкови контролног система морају бити уравнотежени са његовим предностима. Систем мора бити економски изводлив и разуман за рад. На пример, систем високе безбедности за чување нуклеарне тајне може бити оправдан, али исти систем чувања канцеларијског материјала у продавници не би био економски оправдан. Сходно томе, предности морају бити веће од трошкова примене система контроле.
 7. Стратешки пласман: Ефикасне контроле треба ставити и нагласити на тако критичним и стратешким контролним тачкама где се неуспеси не могу толерисати и где су временски и новчани трошкови пропуста највећи. Циљ је применити контролу на суштински аспект пословања где ће одступање од очекиваних стандарда учинити највећу штету. Ова подручја контроле обухватају производњу, продају, финансије и услуге купцима.
 8. Корективна акција: Ефикасан систем контроле не само да проверава и идентификује одступање, већ је и програмиран да предлаже решења за исправљање таквог одступања. На пример, рачунар који води евиденцију залиха може се програмирати тако да успостави смернице „ако-онда“. На пример, ако инвентар одређеног предмета падне испод пет процената максималног инвентара, рачунар ће сигнализирати да је потребно набавити тај материјал, ситан инвентар и сл.

9. Нагласак на изузећу: Дobar систем контроле требао би радити на принципу изузетака, тако да менаџмент упозорава само на важна одступања, другим речима, менаџмент се не мора мучити са активностима које се одвијају несметано. Ово ће осигурати да менаџерска пажња буде усмерена на грешке, а не на усаглашеност. Ово би елиминисало непотребан и неекономичан надзор, маргинално корисно извештавање и губитак времена менаџмента.

Осим културе и садржаја, вредност контролинга се све више доводи у питање. Рачуноводство је дало значајан допринос програмима смањења трошкова у последњих неколико година због преоријентације организационих структура и унапређења процеса. Међутим, тако непромењен, контролинг ће бити једна од најскупљих административних функција у компанији. Оно што је критично по том питању је да ли контролинг може да се бави инструментима које имају, посебно имајући у виду, различите нове захтеве и недостатак оријентације ка ланцу вредности.

3. ТРОШКОВИ И ЊИХОВ УТИЦАЈ НА ПОСЛОВАЊЕ ПРЕДУЗЕЋА АГРОМАРКЕТ ДОО

Како би се задовољиле потребе савремених потрошача за квалитетним, а при томе и јефтиним производом издвојили су два основна начина стицања конкурентске предности организације. То су предност у трошковима и диференцијална предност. Способност организације да успешније од својих ривала управља улагањима средствима, како у виду рационализације трошења елемената производње, тако и у виду ефикасног циркулисања расположивог капитала, представља трошковну предност.

На наведеним начинима стицања конкурентске предности заснива се ефикасност и ефективност пословања, према овом начину послује и компанија Агромаркет доо ефикаснијим управљањем трошењем елемената производње у свим сегментима процеса репродукције [42]: ангажовани капитал – трошкови – обим производње – укупни приход – добитак, постиже се трошковна конкурентност организације.

3.1. О компанији

Агромаркет доо је данас водећи произвођач, заступник и дистрибутер широког портфолија производа на тржишту Западног Балкана. Од почетне делатности компаније, veleprodaje и малопродаје основним репроматеријалом за примарну пољопривредну производњу у региону централне Србије, компанија Агромаркет је израсла у један од водећих снабдевача тржишта пестицида, семенске робе и баштенских уређаја у целом региону [42].

Многобројна улагања довела су до највишег степена квалитета производа, као и до многобројних награда и признања за квалитет у оквиру различитих сајамских манифестација и независних анализа производа на тржишту.

Агромаркет доо као компанија која се определила да задржи лидерску позицију у региону у области млекарске индустрије одлучно спроводи следеће:

- испуњава исказане и неисказане захтеве потрошача одржавањем високог нивоа квалитета и безбедности производа;
- обезбеђује својим купцима услуге високог квалитета сталним преиспитивањем њихових захтева и побољшањем услуга које им пружа;
- непрекидно унапређује систем управљања квалитетом, систем управљања безбедношћу, систем управљања заштитом животне средине и систем управљања заштитом здравља и безбедношћу на раду;
- прати и усаглашава своје активности са важећом законском регулативом и другим захтевима релевантним за квалитет и безбедност свих производа, процеса, заштиту животне средине заштиту здравља и безбедност на раду;
- развија партнерске односе са својим испоручиоцима, које бира тако да обезбеди сировине и остале материјале и услуге које су највишег квалитета и са најмањим негативним утицајем на животну средину;

- стално ради на оспособљавању запослених на свим нивоима, на повећању њихове свести о одговорности, значају и утицају њихових активности на безбедност производа и животну средину, као и на њиховој мотивацији за успешан, безбедан и ефикасан рад;
- планира и управља свим процесима на начин који омогућава испуњење циљева, са најнижим могућим трошковима, оптималним коришћењем природних ресурса и минималним негативним утицајем на животну средину, здравље и безбедност запослених као и свих оних који се нађу на локацијама Агромаркета;
- идентификује и примењује поступке у циљу унапређења ефикасности у погледу употребе материјала и природних ресурса, смањења или елиминисања употребе штетних материја, спречавања загађења и контролисаног поступања са отпадом;
- разматра мишљења и сугестије свих заинтересованих страна и информише их о сопственом опредељењу у погледу ове Политике и
- сви запослени су одговорни да своје активности обављају у складу са овом Политиком.

3.2. Трошкови компаније

Трошкови су важан фактор који опредељује остваривање конкурентске предности. Трошкови се прате преко „покретача трошкова” (енгл. *cost drivers*). Покретачи трошкова су фактори (детерминанте) које утичу на трошкове једне активности.

Предност у трошковима има она компанија која има ниже кумулативне трошкове активности из ланца вредности у односу на своје непосредне конкуренте. Покретачи трошкова компаније Агромаркет доо настају из пословне активности, односно из свакодневног производног процеса.

У Табели 3 представљени су трошкови компаније Агромаркет доо за 2015, 2016. и 2017. годину. Обухваћени су сви трошкови које је ова компанија имала у свом пословању и који су подељени на пословне расходе, финансијске расходе и остале расходе.

Трошкови представљају у новцу изражену вредност утрошеног рада као и свих средстава и добара која су у компанији потрошена у циљу производње нових производа или ради остварења одређених учинака, поред тога у трошкове спадају и одговарајући трошкови производне припремљености условљени капацитетом предузећа. Финансијски расходи обухватају: финансијске расходе из односа са зависним и осталим повезаним правним лицима, расходе камата, негативне курсне разлике, ефекте валутне клаузуле и остале финансијске расходе [43].

Категорија	2015	2016	2017
ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	13.550.036	14.859.739	15.359.788
1. Набавна вредност продате робе	12.269.652	13.365.142	13.386.214
2. Трошкови материјала	129.785	403.666	575.350
3. Трошкови зарада, накнада зарада и остали лични расходи	697.842	633.016	686.504
4. Трошкови горива и енергије	83.384	92.354	99.545
5. Трошкови производних услуга	239.982	247.170	294.106
6. Трошкови амортизације и резервисања	115.071	143.306	189.922
7. Нематеријални трошкови	134.383	129.884	154.176
ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	226.447	206.857	420.239
ОСТАЛИ РАСХОДИ	78.274	60.233	525.296

Табела 3: Трошкови компаније Агромаркет доо за 2015, 2016. и 2017. годину (у 000 динара)

Извор: Агенција за привредне регистре, Годишњи биланс успеха за 2016. и 2017. годину – Агромаркет доо

Расходи у компанији Агромаркет доо се признају у пословним књигама и то [43]:

- када поуздано могу да се измере;
- када постоји непосредна повезаност расхода и прихода;
- када се односе на дужи временски период у коме ће притицати економске користи да могу у билансу успеха да се системски и разумно алоцирају;
- када немају директне ефекте у билансу стања, расходи се одмах признају у Билансу успеха;
- када настане обавеза без истовременог признавања средстава.

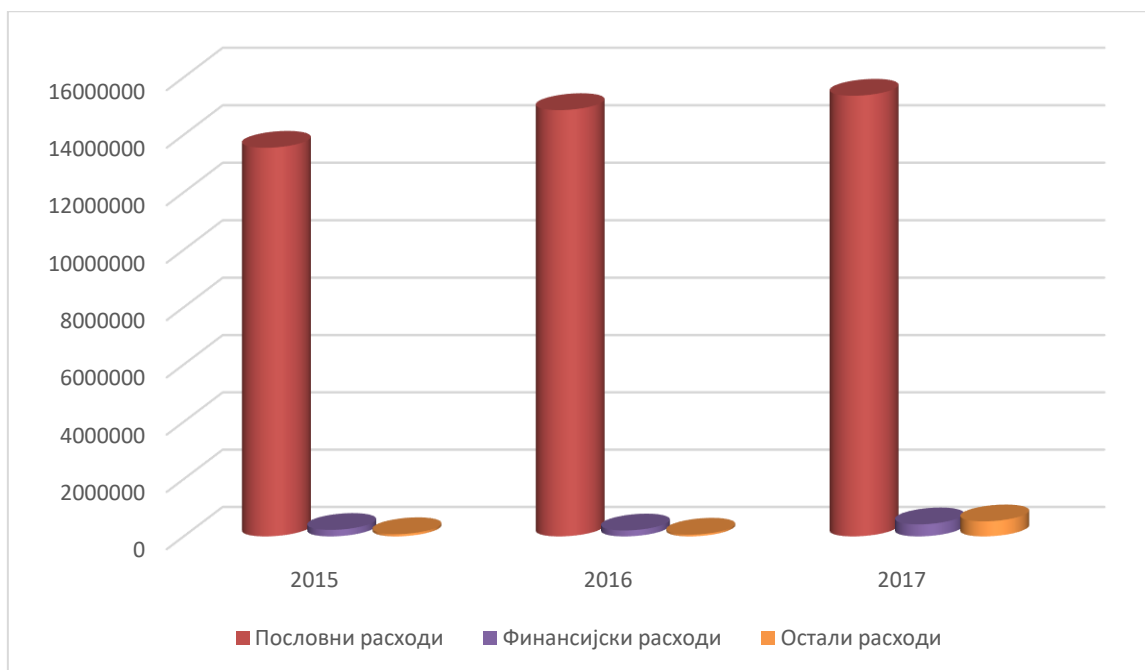


График 4: Укупни расходи компаније Агромаркет доо за 2015, 2016. и 2017. годину (у 000 динара)

[Израда аутора на основу података из биланса успеха предузећа Агромаркет доо за 2016. и 2017. годину]

Структуру пословних расхода чине набавна вредност продате робе. У оквиру ове групе трошкова, сагледавају се наведени расходи по: извозу, домаћим трошковима набавне вредности робе (и то велепродајама, стовариштима, дисконтима, ресторанима, као и набавна вредност робе узете у комисиону или консигнациону продају) [43].

Поред њих у ову категорију убрајају се трошкови материјала, трошкови зарада, накнада зарада и остали лични расходи. Значајан део пословних расхода отпада на трошкове горива и енергије, трошкове амортизације и резервисања, а још један део на остале пословне расходе. На графику 4 приказана је тенденција кретања укупних расхода компаније Агромаркет доо по категоријама, односно кретање пословних расхода, финансијских расхода и осталих расхода у период у од 2015. до 2017. године.

Посматрајући График 4 може се видети да су расходи, а и њима представљени трошкови пословања за посматране три године повећани. У структури укупних расхода у посматраним годинама, највеће је учешће пословних расхода, док је учешће финансијских расхода најмање промењено. Остали расходи забележили су раст у 2016. у односу на 2015. годину.

На Графику 5 је представљено процентуално учешће одређених категорија трошкова у укупним пословним расходима. Може се видети да највеће релативно учешће за све три посматране године имају трошкови материјала, који су се из године у годину повећавали. На другом месту су трошкови производних услуга, који су доживели у 2015, години повећање са 20% на 21%. У 2016. години дошло је до пада учешћа трошкова производних услуга на 15%.

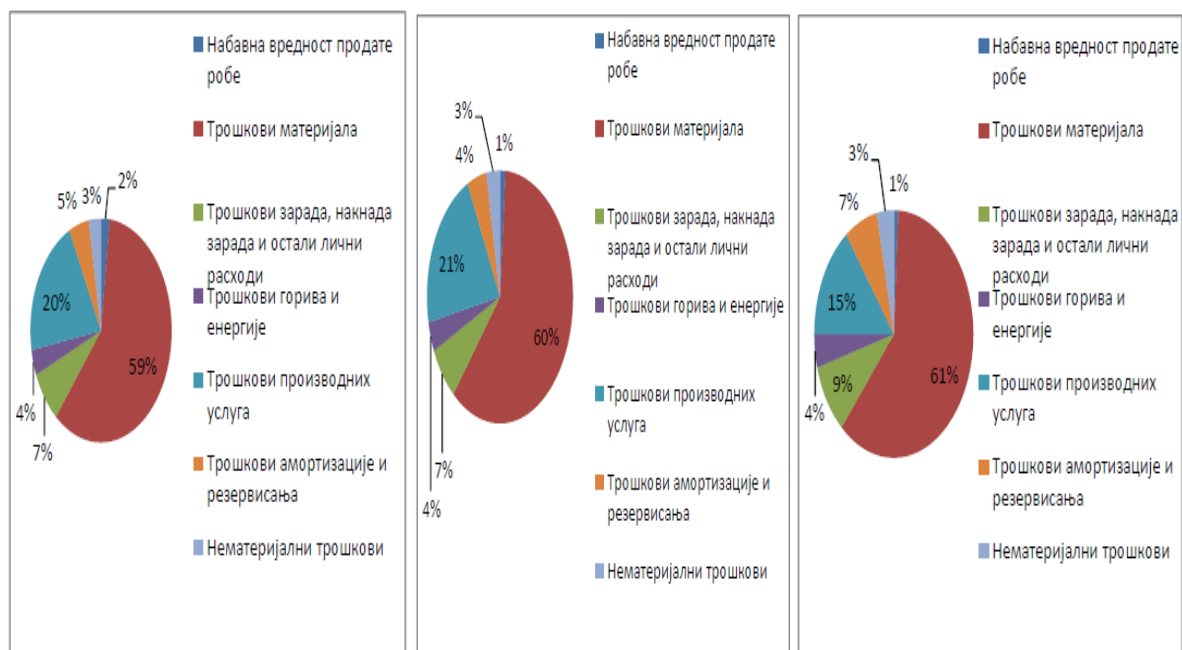


График 5: Пословни расходи компаније Агромаркет доо за 2015, 2016. и 2017. годину (у 000 динара)

[Израда аутора на основу података из биланса успеха предузећа Агромаркет доо за 2016. и 2017. годину]

Менаџери компаније Агромаркет треба да уоче могуће зоне смањења трошкова, односно активности у којима је трошкове могуће снижити

Одлука компаније да примењује стратегију ниских трошкова, омогућује компанији да оствари конкурентску предност на тржишту. Захваљујући примени ове стратегије, компанија је у могућности да ефикасније конструише, произведе и дистрибуира производ по нижим ценама од конкурената. Овакав производ мора бити упоредив са конкурентским.

Анализа структуре трошкова производње компаније Агромаркет доо захтева анализу трошкова материјала, као најзначајније компоненте трошкова, чије је учешће у 2016. години било изнад 60% у укупним пословним расходима.

Трошкови материјала компаније Агромаркет доо представљени су у Табели 4. Обрачун трошкова материјала са залиха врши се по методи просечне набавне цене. Трошкови материјала за израду обухватају трошкове основног и помоћног материјала и директно се урачунавају у цену коштања производа. Трошкови основног материјала у предузећу Агромаркет доо се сагледавају кроз трошкове материјала за израду. Трошкови помоћног материјала, амортизације производне опреме и трошкови радне снаге производних радника чине такође директне трошкове [43].

У структури трошкова материјала доминантно је учешће трошкова материјала за израду, ови трошкови су се константно повећавали током посматраног периода. То је и логично имајући у виду пословну делатност којом се компанија бави. У структури трошкова материјала значајно је и учешће трошкова набавке материјала, док остали трошкови материјала имају мању заступљеност. Алат и инвентар, без обзира на век трајања и набавну вредност представљају трошак периода и терете расход периода у коме су отрошковани.

	2015	2016	2017
Трошкови материјала за израду	7.797.451	8.535.946	9.433.277
Набавка материјала	2.189.553	2.235.495	2.571.871
Трошкови помоћног материјала	459.988	454.789	651.923
Трошкови осталог материјала	201.154	220.539	227.117
Трошкови резервних делова	110.929	120.987	30.065
Трошкови једнократног отписа алата и инвентара	68.786	22.324	53.301
Укупно	10.827.861	11.590.080	12.967.554

Табела 4: Трошкови материјала (у 000 динара)

[Агенција за привредне регистре, Напомене уз финансијске извештаје за 2016. и за 2017. годину Агромаркет доо, стр. 10.]

У наредној табели су представљени трошкови горива и енергије у чијој структури доминантно место заузимају трошкови гаса и горива, на другом месту су трошкови електричне енергије, док су на осталим местима трошкови воде и паре.

	2015	2016	2017
Трошкови горива и енергије	91.853	92.354	99.545
Укупно	91.853	92.545	99.354

Табела 5: Трошкови горива и енергије (у 000 динара)

[Агенција за привредне регистре, Напомене уз финансијске извештаје за 2016. и за 2017. годину Агромаркет доо, стр. 10.]

Како би смањили ове трошкове Агромаркет доо спроводи различите мере рационализације. То су пре свега мере рационализације потрошње енергије и мере енергетске ефикасности. Мере рационализације потрошње енергије, пре свега зависе од људских фактора и за њихово спровођење нису потребна велика улагања, док су за мере енергетске ефикасности потребна значајнија улагања. Ове мере би требало да доведу до уштеде у трошковима и повећања ефикасности пословања.

Књиговодствено обухватање трошкова врши се углавном на основу требовања, мада се утрошак горива и енергије, помоћног и осталог материјала, амбалаже, може књижити и на основу улазних фактура добављача [13].

Трошкови зарада, накнада зарада и осталих личних расхода значајни су са аспекта анализе укупних трошкова пословања компаније Агромаркет доо. У Табели 6 може се видети да је дошло до раста трошкова бруто зарада, као и трошкова пореза/доприноса и накнада зарада. Остали лични расходи су превоз радника, јубиларне награде, отпремнине и други расходи. И ова врста трошкова забележила је раст у 2015. години.

	2015	2016	2017
Трошкови зарада и накнада зарада (брuto)	581.644	498.903	540.652
Трошкови пореза и доприноса на зараде и накнаде зарада на терет послодавца	64.237	72.760	79.340
Трошкови накнада по уговорима	16.737	15.588	19.484
Трошкови накнада директору, односно члановима органа управљања и надзора	-	-	-
Остали лични расходи и накнаде	35.224	45.765	47.028
Укупно	697.842	633.016	686.504

Табела 6: Трошкови зарада, накнада зарада и осталих личних расхода (у 000 динара)
[Агенција за привредне регистре, Напомене уз финансијске извештаје за 2016. и за 2017.
годину Агромаркет доо, стр. 17.]

Књиговодствено обухватање трошкова личних зарада, накнада и других личних расхода у фази трошкова по врстама за целину компаније у финансијском књиговодству реализују се једноставним ставовима за књижење [13].

Обрачун и књиговодствено обухватање, односно књижење трошкова бруто личних зарада и накнада и обавеза по систему обрачуна трошкова по стварним трошковима, представља само први део обрачунско-рачуноводствених активности. Други део ове активности се односи на исплату обавеза са жиро рачуна и благајне, као и њихово књиговодствено обухватање [13].

У Табели 7 представљени су трошкови производних услуга. Највећи део у структури ових трошкова заузимају трошкови транспортних услуга и трошкови рекламе и пропаганде. У компанији Агромаркет значајан аспект пословних активности чине маркетиншке активности, којима ова компанија упознаје тржиште са својом понудом. На овај начин компанија обавештава јавност о постојећим и новим производима из своје понуде и даје битне информације о доступности понуде.

	2015	2016	2017
Трошкови услуга на изради учинака	-	-	30.954
Трошкови транспортних услуга	64.082	75.575	84.819
Трошкови услуга одржавања	33.961	33.500	37.398
Трошкови закупнина	55.011	46.016	49.934
Трошкови сајмова	-	254	91
Трошкови рекламе и пропаганде	77.090	85.366	84.779
Трошкови осталих услуга	9.838	6.459	6.131
Укупно	239.982	247.170	294.16

Табела 7: Трошкови производних услуга (у 000 динара)
[Агенција за привредне регистре, Напомене уз финансијске извештаје за 2016. и за 2017.
годину Агромаркет доо, стр. 17. и 11.]

Трошкови производних услуга представљају новчани израз трошења одређених услуга других предузећа, установа и услуга физичких лица. Они представљају врло хетерогену групу трошкова, мада је обрачун трошкова по методу стварних трошкова једноставан. Ово због тога што су наведене услуге предмет купопродајних фактура и као такве вредносно обрачунате и исказане улазном фактуром добављача.

Трошкови амортизације и нематеријални трошкови представљени су у Табели 8 и Табели 9. У 2017. години дошло је до повећања трошкова амортизације. Почетно мерење некретнине, постројења и опреме врши се по набавној вредности или по цени коштања. Набавна вредност укључује издатке директно приписиве набављеном средству. Издаци за некретнине, постројења и опрему се признају као средство ако и само ако је вероватно да ће будуће економске користи повезане са тим средством притицати у Агромаркет и ако се издаци за то средство могу поуздано мерити. Набавна вредност представља фактурну цену увећану за све трошкове набавке (трошкове допреме, монтаже, царине, порезе који се не рефундирају) и умањене за све попусте и рабате.

Трошкови позајмљивања се укључују у набавну вредност за средства којима је потребан значајан временски период за изградњу. У 2015. години Агромаркет доо се определио да након почетног признавања по набавној вредности, некретнине, постројења и опрему вредносно усклади, односно изврши свођење књиговодствене на процењену, тј. фер вредност.

Фер вредност је тржишна вредност, односно износ за које се неко средство може разменити на тржишту. Ако се књиговодствена вредност средства повећа као резултат ревалоризације, то повећање се признаје у осталом резултату и акумулира у капиталу, у оквиру позиције ревалоризационе резерве. Ако се књиговодствена вредност средства смањи као резултат ревалоризације, то смањење се признаје као расход. Амортизација средстава се врши на набавну вредност умањену за остатак вредности, односно на процењену вредност за укупну амортизацију и остатак вредности [43].

	2015	2016	2017
Трошкови амортизације:	88.847	119.146	160.999
Укупно	88.847	119.146	160.999

Табела 8: Трошкови амортизације некретнина, постројења и опреме, инвестиционих некретнина и нематеријалних улагања (у 000 дин.)

[Агенција за привредне регистре, Напомене уз финансијске извештаје за 2016. и за 2017. годину Агромаркет, стр. 17. и 11.]

Нематеријални трошкови су трошкови консултанских услуга, трошкови ангажовања радне снаге преко агенција за запошљавање, трошкови пореза и доприноса, хигијенског одржавања и обезбеђења, премије осигурања, комуналних услуга и слично. И ова категорија трошкова је такође повећана [13].

	2015	2016	2017
Трошкови непроизводних услуга	8.044	8.584	9.462
Трошкови репрезентације	45.906	38.018	55.441
Трошкови премија осигурања	8.322	8.313	8.675
Трошкови платног промета	12.398	12.546	10.547
Трошкови чланарина	276	-	-
Трошкови пореза и доприноса	7.653	8.651	9.324
Трошкови такси	-	-	-
Остали нематеријални трошкови	53.772	53.772	60.727
Укупно	129.884	129.884	154.176

Табела 9: Нематеријални трошкови (у 000 дин.)

[Агенција за привредне регистре, Напомене уз финансијске извештаје за 2016. и за 2017. годину Агромаркет, стр. 31. и 25.]

Обрачун наведене групе трошкова, као примарних трошкова по врстама за предузеће у целини, може бити извршен на различите начине. Неки од њих утврђени су фактурама добављача, затим различитим обрачунима пореза, доприноса, чланарина, уговорима – полисама осигурања, екстерном и интерном регулативом – у одговарајућој књиговодственој документацији [13].

Након евидентирања трошкова по врстама за предузеће као целину у класи 5, следи преузимање и алокација истих на терет одабраних конта места трошкова, односно на терет групе 92, 93 и 94, и конта носилаца трошкова, група 95. Збир примарних трошкова који се алоцирају на рачуне места и носилаца трошкова у класи 9 не представљају њихове укупне трошкове, односно укупну цену коштања учинака.

3.3. Методологија истраживања

Имајући у виду постављени предмет и циљ истраживања, у делу мастер рада који се односи на емпиријско истраживање примењена је квантитативна методологија. Емпиријско истраживање спроведено је на одабраном узорку запослених Агромаркету коришћењем структурираног упитника. Истраживање је спроведено кроз више фаза: контактирање предузећа и дистрибуирање упитника, прикупљање примарних података и анализа података.

Да би тестирала дефинисана истраживачка питања, коришћене су одговарајуће научне методе. За прикупљање релевантних чињеница и података, коришћене су следеће методе:

- *Анализа података,*
- *Дедуктивна метода,*

- **Синтетичке и верификационе методе** коришћене су у циљу верификације постављених истраживачких питања.
- **Метод истраживања**, уз помоћ анкете коришћене су у циљу добијања информација о контролингу трошкова. За ову сврху био је посебно креиран упитник. Истраживање се спровело на случајно изабраном узорку.
- За потребе сређивања и обраде података у току истраживања коришћене су **статистички методи**.
- **Синтезни метод** коришћен је за консолидацију свих резултата истраживања.

У обради дефинисане проблематике, између осталог, примењен је и компаративни метод.

Испитивање примене контролинга трошкова у предузећу Агромаркет извршено је на основу анкете која је била спроведена у периоду од 01. јула до 25. јула 2019. године. У узорку је учествовало 22 испитаника.

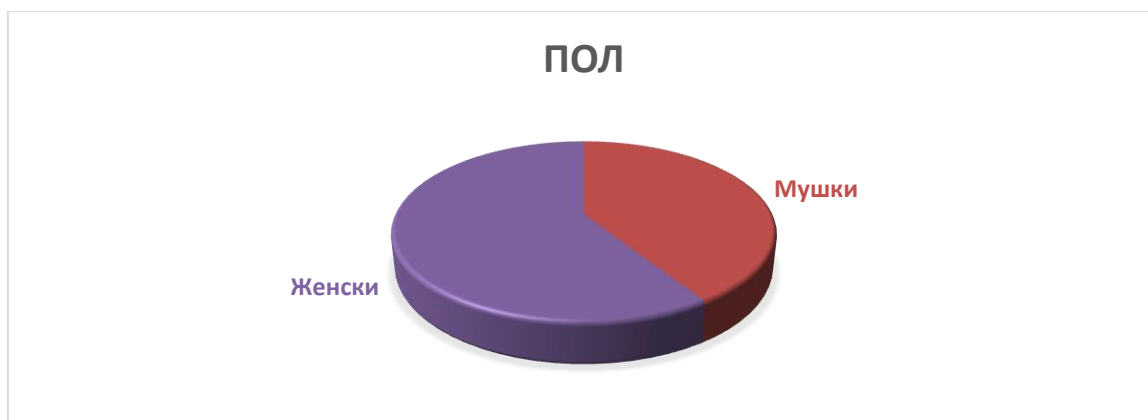
Упитник је дизајниран у складу са дефинисаним циљевима. Пре него што су упитници прослеђени запосленима, било је неопходно добити одобрење надлежних за дистрибуирање упитника, тако да су они контактирани e-mail-ом или телефоном и информисани о циљевима истраживања. Надлежним лицима је упућено пропратно писмо у коме је објашњена сврха истраживања. У пропратном писму наглашено је да се упитник попуњава анонимно, без навођења имена испитаника. Поред тога, повећање стопе одговора настојало се постићи наглашавањем да се упитник може попунити за 10 минута и истицањем да истраживање може бити од користи и самом предузећу.

Постоје два метода постављања питања у упитнику: отворена и затворена. Код отворених питања, испитаник има слободу да формулише свој одговор. Међутим, недостатак је у томе, што се истраживач, касније, када анализира податке, суочава са проблемом систематизације података. Предност затворених питања је да се на њих брже одговара и не постоји проблем систематизације података. Недостатак је што се одређени важни детаљи специфични за конкретну област могу изоставити. Како би се осигурала већа стопа одговора, односно што већи број испитаника попунио упитник, дужина упитника је смањена, међутим како би се добили прецизни подаци у анкети су укључена и питања отвореног типа. Испитаницима је наглашено да је се упитник попуњава анонимно. Када је обезбеђена анонимност, испитаници мање показују бојазан и у мањем степену прилагођавају своје одговоре. Ово је посебно важан аспект код оваквог истраживања будући да преузимања карактерише висок ниво неповерења и неизвесности, што може да доведе до пристрасних одговора уколико испитаници верују да њихови одговори могу бити обелодањени. Ово може резултирати у смањењу интерне валидности уколико испитаници оклевају да дају искрене одговоре.

3.4. Резултати истраживања

На основу спроведене анкете и узорку од 22 испитаника, може се констатовати на основу добијених резултата се да је у анкети учествовало 59,1% женских испитаника и 40,9% мушких испитаника, а што је и представљено на следећем Графикону 1.

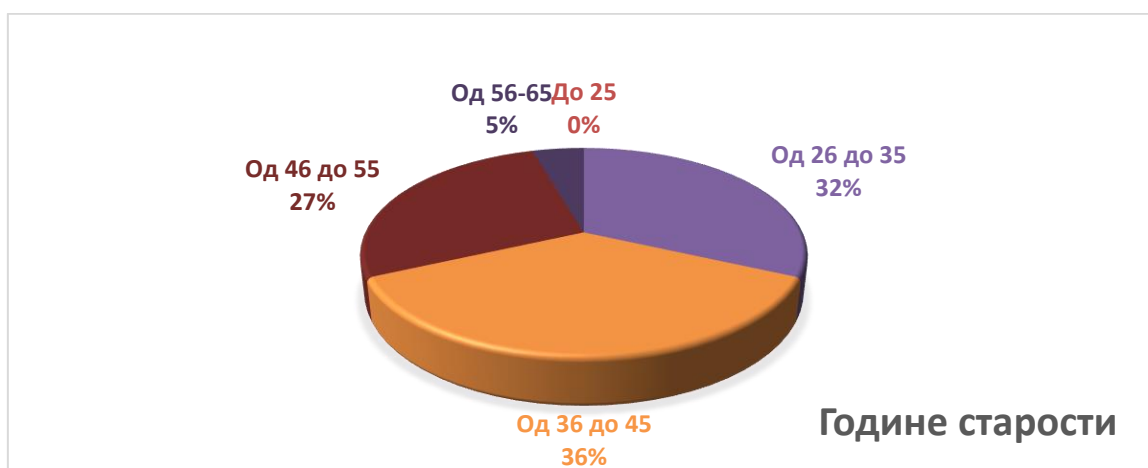
Графикон 1: Структура испитаника према полу



Извор: Аутор на основу анкете

У анкети је учествовало 36,4% испитаника старости од 36 до 45 година, 31,8% испитаника је било старости од 26 до 35 година, 27,3% од 46 до 55 година, од 56 до 65 година је било 4,5% испитаника, односно један испитаник, док испитаника млађих од 25 година није било (Графикон 2).

Графикон 2: Структура испитаника према годинама старости



Извор: Аутор на основу анкете

У анкети је учествовало 72,7% испитаника са завршеним факултетом, 22,7% испитаника је имало завршене и мастер студије и 1 испитаник је био са средњом школом. Испитаника са другим нивоима образовања није било (Графикон 3).

Графикон 3: Структура испитаника према школској спреми



Извор: Аутор на основу анкете

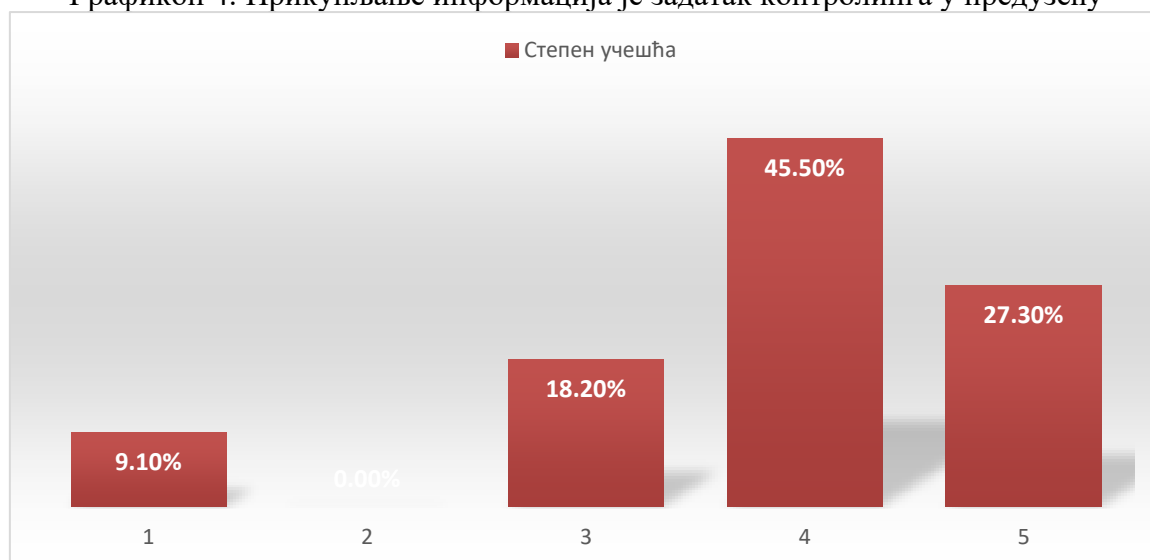
У делу анкете који се односи на контролинг и прикупљање информација испитаници су одговорили на следећи начин:

На констатацију да је „прикупљање информација је задатак контролинга у предузећу?“ (оцените оценом од 1 до 5, где је 1 уопште се не слажем, а 5 потпуно се слажем) испитаници су одабрали следеће оцене:

- 2 испитаника (9,1%) је одабрало 1;
- 2 није одабрао ниједан испитаник;
- 4 испитаника (18,2%) је одабрало 3;
- 10 испитаника (45,5%) је одабрало 4 и
- 6 испитаника (27,3%) је одабрало 5.

Добијени резултати упућују на закључак да велики број испитаника сматра да је прикупљање информација задатак контролинга (Графикон 4).

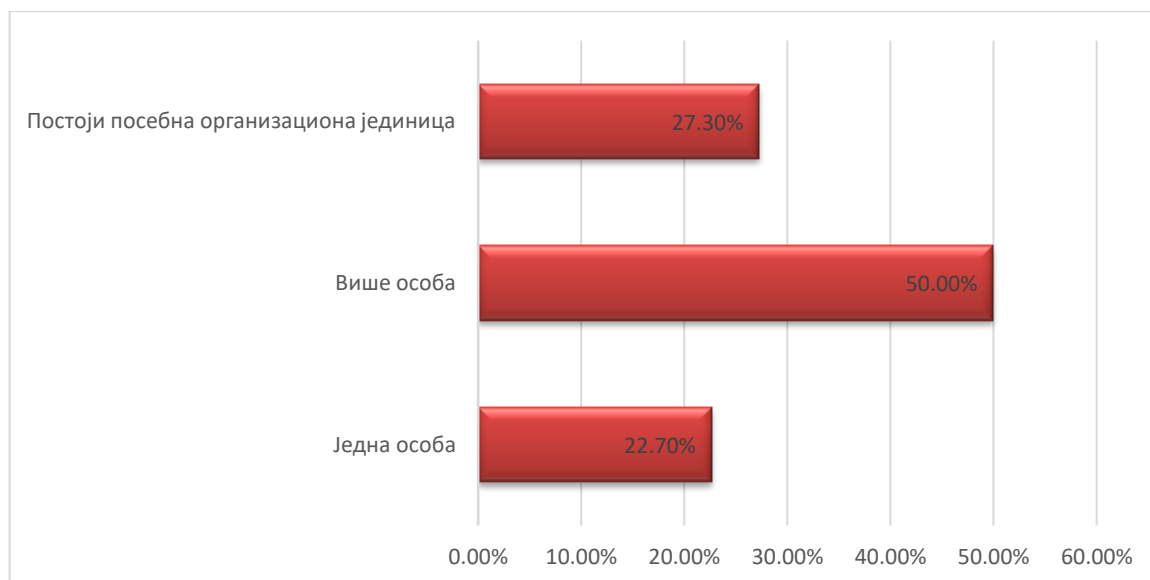
Графикон 4: Прикупљање информација је задатак контролинга у предузећу



Извор: Аутор на основу анкете

Код констатације да су планирање и контрола задатак контролинга испитаници су одговорили на начин представљен на Графикону 5.

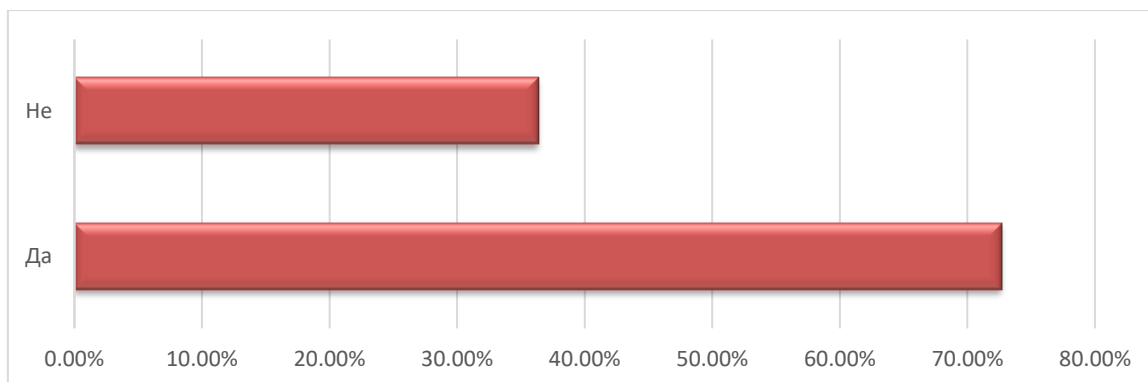
Графикон 5: Планирање и контрола су задатак контролинга



Извор: Аутор на основу анкете

На питање „Да ли је подршка руководству задатак контролинга?“ испитаници су одговорили на начин представљен на Графикону 6.

Графикон 6: Подршка руководству задатак контролинга



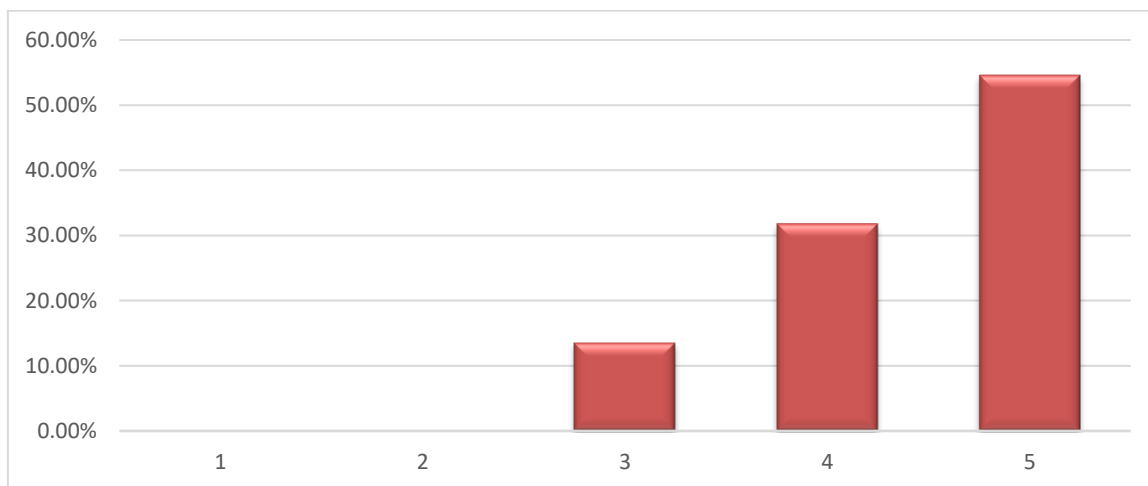
Извор: Аутор на основу анкете

72,7% испитаника се сложило да је подршка руководству задатак контролинга, док 36,4% одговорило да није.

На питање „Да ли је буџетирање задатак контролинга трошкова“ испитаници су одговорили на следећи начин:

- 54,5% испитаника се у потпуности слаже, 31,8% се углавном слаже и 13,6% се делимично слаже (Графикон 7).

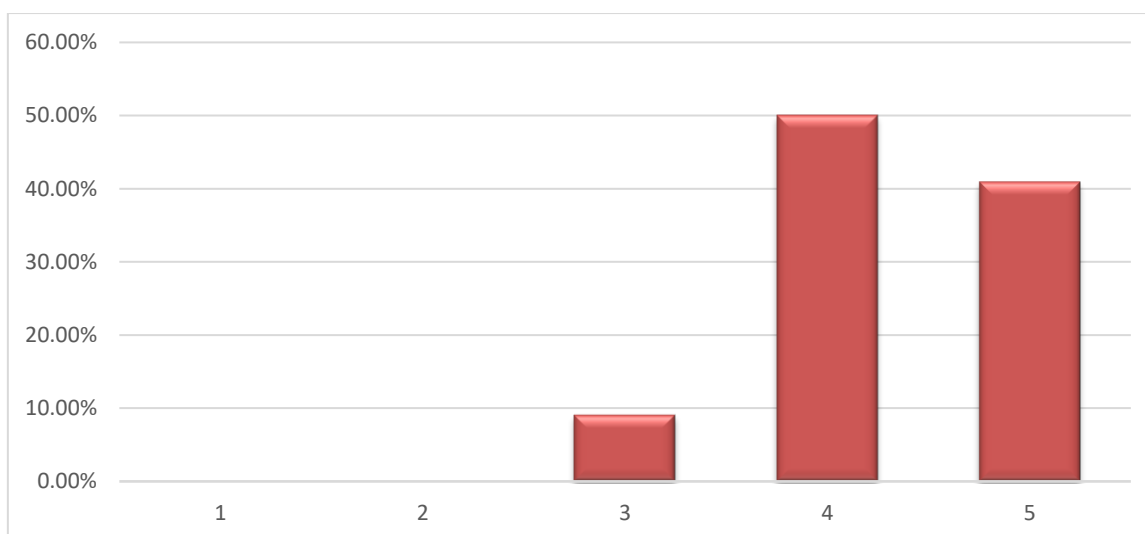
Графикон 7: Буџетирање задатак контролинга трошкова



Извор: Аутор на основу анкете

50% испитаника се слаже да је „контрола обрачуна и анализа одступања је задатак контролинга“, 40,9% се у потпуности слаже са овом констатацијом и 9,1% се делимично слаже (Графикон 8).

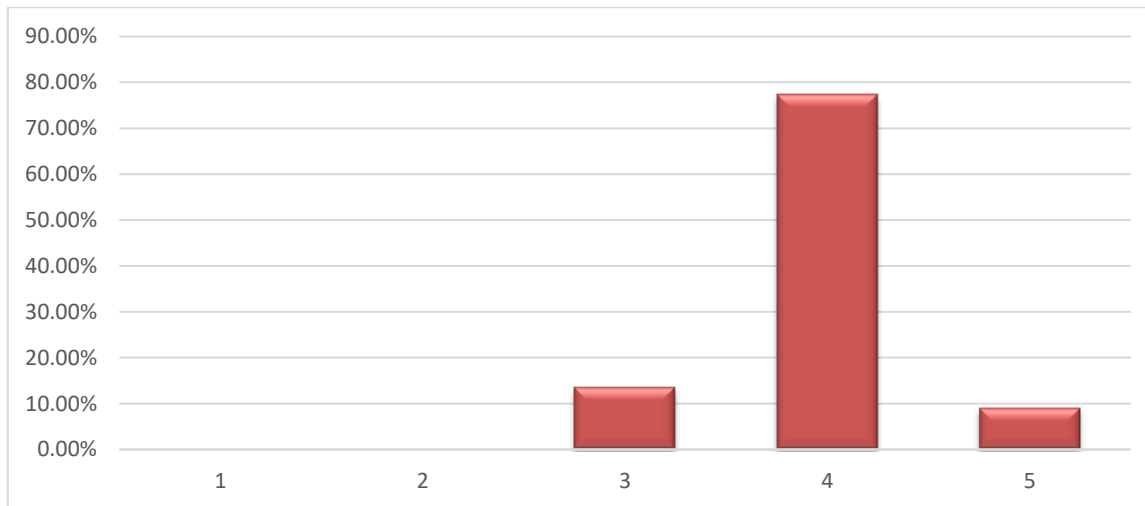
Графикон 8: Контрола обрачуна и анализа одступања је задатак контролинга



Извор: Аутор на основу анкете

77,3% испитаника се углавном слаже да су обрачун и анализа трошкова задатак контролинга. 9,1% се у потпуности слаже и 13,6% се делимично слаже (Графикон 9).

Графикон 9: Обрачун и анализа трошкова задатак контролинга

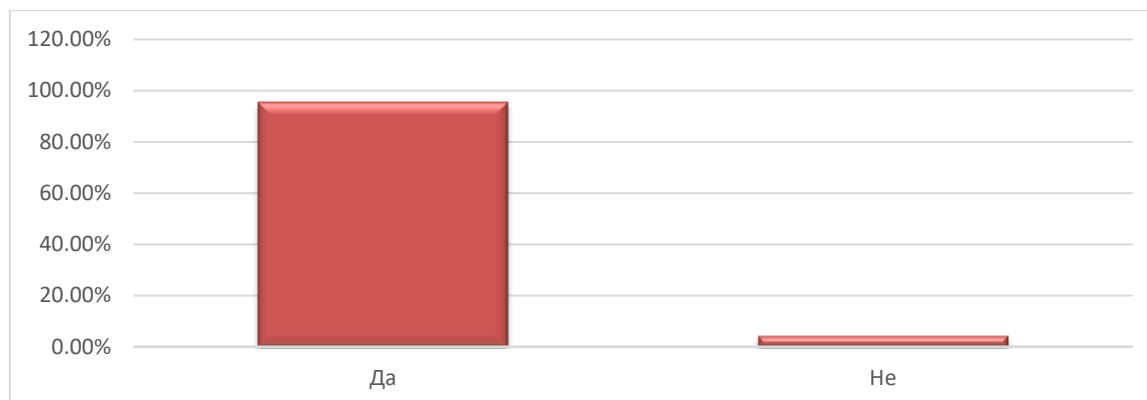


Извор: Аутор на основу анкете

На питање да ли је контролинг проширење рачуноводства, испитаници су дали следеће одговоре:

95,5% испитаника, је одговорило са „ДА“, док је само један испитаник одговорио да контролинг није проширење рачуноводства, а што је и представљено на Графикону 10.

Графикон 10: Контролинг је проширење рачуноводства



Извор: Аутор на основу анкете

На основу добијених резултата може се закључити да највећи број испитаника самотра да је подршка руководству задатак контролинга, као и да је буџетирање задатак контролинга трошкова. Испитаници, такође, сматрају да је контрола обрачуна и анализа одступања задатак контролинга. Обрачун и анализа трошкова су према одговорима испитаника, такође, задатак контролинга. Добијени резултати могу помоћи запосленима да у наредном периоду већу пажњу посвете контролингу трошкова и на тај начин унапреде пословање и то пре свега кроз смањење растура и доношење ефикаснијих пословних стратегија.

ЗАКЉУЧАК

Савремене услове пословања предузећа карактеришу све израженије и динамичније промене како у самом процесу производње тако и на тржишту, где конкуренција постаје све израженија и то како на домаћем тако и на иностраном тржишту. Долази до окрупљавања предузећа (путем мерџера, аквизиција и сл.), до диверсификације производног програма, примене савремених и скувих технологија, честе промене организационих структура и сл. Како би се ефикасно управљало предузећем које послује у оваквим условима неопходно је пре свега управљање трошковима који настају у процесу стварања производа или услуга.

Предузећа своје пословање заснивају на економским правилима који се заснивају на економским законитостима и принципима. Ове законитости и принципи се испољавају у могућности да предузеће створи већу вредност од утрошене вредности. Због тога трошкови као облик улагања представљају најзначајнију и истовремено и најсложенију област економике предузећа, па је проучавања, анализирање и управљање трошковима неопходно како би се унапредила економичност, профитабилност и рентабилност предузећа.

Како би предузеће обрачунало и контролисало трошкове неопходно је да оно респектује и уважава трошкове које проузрокују поједине функције, а без чега нема ефикасног управљања пословањем предузећа. Како би се ефикасно управљало трошковима и обезбедила, економичност и рентабилност предузећа неопходно је да се познаје класификација и структура трошкова како би се, између осталог, утврдила величина удела појединих трошкова у укупним трошковима.

Очување конкурентске позиције предузећа у дугом року није могуће без активне политике контролинга трошкова. Контролинг представља функцију у оквиру система управљања који повећава ефикасност пословања, а тиме и његову способност да асимилира промене унутар компаније и изван ње. Контролинг остварује своју сврху координацијом и интеграцијом пословних функција и пружањем информација за осигурање рационалности извршних радњи, посебно у погледу планирања и праћења.

Контролинг трошкова има за циљ да се у дугом року максимира добитак, а управљање трошковима обухвата све поступке којима се у пословном предузећу процењује однос између трошкова и користи. Контролинг трошкова нема увек за циљ да се по сваку цену смање трошкови, већ има за циљ да се предузимају активности које обезбеђују ефикасност и профитабилност пословања у дужем периоду, односно највеће могуће дугорочне користи, јер управљање трошковима, као најбитнији део управљачког процеса, утиче на све перформансе предузећа.

Када се разматра развој контролинга трошковима, веома је важно повезати га са модерним изазовима за организације. Ново окружење доноси нове изазове и проблеме који неизбежно намећу потребу озбиљног преиспитивања филозофије пословања предузећа на основу стабилних и предвидивих услова пословања. Само интеграцијом унутрашњих и спољашњих аспеката могуће је пружити квалитетне информације за стратешко управљање модерним предузећем. Практична примена неких нових решења суочава се са тешкоћама и у развијеним земљама, због високих инвестиционих и оперативних трошкова. Посебно је наглашено да је са аспекта савременог контролинга

трошкова још много тога остало да се уради како би се контролинг трошкова подигао на највиши ниво савремене праксе.

Циљ овог рада био је истражити ефикасност контролне функције у компанији Агромаркет и карактеристике контролинга које доприносе ефикасности пословања. Све у свему, резултати истраживања показују да ефективно контролисање има позитивне ефекте на ефикасност пословања (мањи трошкови пословања, продуктивнији запослени, ефикаснија и ефективнија пословна стратегија и сл.).

Међутим, анализа у овом раду је ограничена на неколико начина и многи други аспекти овог питања могу се истражити у будућности. Истраживање се може побољшати додавањем других варијабли које детаљније објашњавају контролну функцију и детерминанте њене ефикасности и истражују разлоге зашто се компанија Агромаркет још увек усмерава на оперативни ниво управљања, а не стратешки.

АНКЕТА

Упитник о контролингу трошкова

Анкета се спроводи у циљу истраживања за потребе мастер рада, на Факултету инжењерских наука Универзитета у Крагујевцу, ради утврђивања улоге и значаја контролинга трошкова у компанији Агромаркет доо. Анкета је анонимна и њени резултати ће бити употребљени за претходно наведену сврху. С тога Вас најљубазније молимо да узмете активно учешће у њеном попуњавању како бисмо добили што валидније податке и на основу њих извели закључке. Унапред смо Вам захвални на сарадњи. Тијана Славковић

*Обавезно

Демографска питања

1. Пол: *

Означите само један овал.

☐ Мушки

☐ Женски

2. Године старости: *

Означите само један овал.

☐ до 25 година

☐ од 26 до 35 година

☐ од 36 до 45 година

☐ од 46 до 55 година

☐ од 56 до 65 година

3. Школска спрема: *

Означите само један овал.

☐ средња школа

☐ виша школа

☐ завршен факултет

☐ мастер студије

☐ магистратура

☐ докторат

Ненасловљени одељак

Молим Вас да на петостепеној скали оцените утицај навика при куповини нових производа, где са оценом један (1) оцењујете апсолутно неслагање са тврдњом, док са оценом пет (5) оцењујете апсолутно слагање са наведеном тврдњом.

4. Прикупљање информација је задатак контролинга у предузећу. *

Означите само један овал.

	1	2	3	4	5	
Апсолутно се не слажем	☐	☐	☐	☐	☐	Апсолутно се слажем

5. Планирање и контрола су задатак контролинга. *

Означите само један овал.

- ☐ Постоји посебна организациона јединица
- ☐ Више особа
- ☐ Једна особа

6. Подршка руководству је задатак контролинга. *

Изаберите све што важи.

- ☐ Да
- ☐ Не

7. Буџетирање је задатак контролинга трошкова. *

Означите само један овал.

	1	2	3	4	5	
Апсолутно се не слажем	☐	☐	☐	☐	☐	Апсолутно се слажем

8. Контрола обрачуна и анализа одступања су задатак контролинга. *

Означите само један овал.

	1	2	3	4	5	
Апсолутно се не слажем	☐	☐	☐	☐	☐	Апсолутно се слажем

9. Обрачун и анализа трошкова су задатак контролинга. *

Означите само један овал.

	1	2	3	4	5	
Апсолутно се не слажем	☐	☐	☐	☐	☐	Апсолутно се слажем

10. Контролинг је проширење рачуноводства. *

Изаберите све што важи.

- ☐ Да
- ☐ Не

ЛИТЕРАТУРА

- 1) Adelsberger, Z., (2010), *Upravljanje rizicima na procesima kontrolinga*, Portal za kvalitet i sigurnost, www.kvalis.com
- 2) Bahaudin, A., Elias, E., Dahalan, H., Jamaluddun, R., (2012), *Construction Cost Control: A Review of Practices in Malaysia*, *Research Gate*, Universiti Utara Malaysia, Kedah, Malaysia
- 3) Vuko, T., Ojvan, I., (2013), *Controlling and business efficiency*, Croatian Operational Research Review (CRORR), Vol. 4, Faculty of Economics Split
- 4) Dimov, O., Iliev, P., (2010), *Controlling – a modern system of management and control*, Economics and Organization Vol. 7, No 2, Facta Universitatis
- 5) Drury, C., (2012), *Management and Cost Accounting*, 8th ed., International Thomson Business Press, London
- 6) Дудић, Т., А., (2015), *Модел корпоративног контролинга као инструмент управљања индустријским системом*, *Докторска дисертација*, Универзитет у Новом Саду, Факултет техничких наука, Нови Сад
- 7) Ђуричин, Д., Јаношевић, С., (2006), *Менаџмент и стратегија*, Центар за издавачку делатност Економског факултета, Београд
- 8) Јаковчевић, К., (2008), *Управљање трошковима*, Економски факултет Суботица, Универзитет Нови Сад, Суботица
- 9) Костић, Ж., Куколеча, С., Николић, М., Милојевић, М., (1993), *Економика предузећа*, С.А.М. Консалтинг центар, Београд
- 10) Малинић, С., (2008), *Управљачко рачуноводство*, Економски факултет Универзитета у Крагујевцу, Крагујевац
- 11) Максимовић, Љ., (2008), *Теорија цена – макроекономске теме*, Економски факултет у Крагујевцу, Крагујевац
- 12) Марковски, С., *Управљање трошковима – планирање и контрола трошкова*, Књига 1 – Трошкови у пословном одлучивању, Београд
- 13) Maher, M., Stickney, C., Well, R., (2012), *Managerial Accounting, An Introduction to Concepts, Methods and Uses*, South Western Cengage Learning, Mason
- 14) Микић, М., (2009), *Управљање трошковима у малим и средњим производним подuzeћима*, Прегледни зnanствени рад, Зборник Економског факултета у Загребу, Загреб
- 15) Мицић, Р., Арсић, Љ., (2010), *Управљање трошковима као извор конкурентности организације*, *Економски погледи*, Прегледни рад, Економски факултет, Приштина
- 16) Nikander, O., Eloranta, E., (2001), *Project Management by Early Warnings*, *International Journal of Project Management*, Vol. 19
- 17) Николић, М., Маленковић, М., Покрајчић, Д., Пауновић, Б., (2004), *Економика предузећа*, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд
- 18) Niță, G., C., Ștefea, P., (2014), *Cost control for business sustainability*, *Procedia – Social and Behavioral Sciences* 124, West University of Timisoara, Bulevardul Vasile Pârvan, no. 4, Timișoara
- 19) Osmanagić, B., N., (2007), *Komparativna analiza prakse kontrolinga u Hrvatskoj*, *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta*
- 20) Покрајчић, М., Д., (2002), *Економика предузећа*, Чигоја штампа, Економски факултет Универзитета у Београду, Београд

- 21) Preißler, P. R., (2007), *Controlling*, Lehrbuch und Intensivkurs, 13. Aufl, Oldenbourg, München/Wien
- 22) Rakić, G., Puškarić, K., (2011), CI process (continual improvment process), Univerzitet u Kragujevcu, Fakultet inženjerskih nauka Kragujevac
- 23) <https://www.agromarket.rs/srb/1/6/Kompanija/O-kompaniji> (05.07.2019.)
- 24) <http://www.yourarticlelibrary.com/management/9-characteristics-of-an-effective-control-systems-explained/3511> (25.07.2019.)
- 25) <http://broadleaf.com.au/resource-material/control-effectiveness/> (25.07.2019.)