



**VISOKA POSLOVNA ŠKOLA
STRUKOVNIH STUDIJA
ČAČAK**

MAGISTARSKI RAD

**Stanje i perspektive sistema obračuna troškova
u privrednim društvima**

Mentor: _____
Profesor: _____

Student: _____
Br.Indeksa: _____

Mesto, mesec, godina

Стање и перспективе система обрачуна трошкова у привредним друштвима

Доц. др Ххххх Хххххххххххххх*

Сажетак

Спровођење истраживања о стању и перспективама система обрачуна трошкова у српским привредним друштвима је резултат потребе да се сагледа развијеност рачуноводственог информационог система при крају процеса приватизације бивших друштвених и државних предузећа. Истраживање је засновано на истоветној анкети, која је спроведена у највећим немачким предузећима. На тај начин се стиче значајна основа за поређење тренутног стања система обрачуна трошкова, у једној транзиционој и земљи са развијеном тржишном економијом.

Кључне речи: системи обрачуна трошкова, обрачун стварних трошкова, обрачун планских трошкова, Activity-Based Costing, софтверска решења

Abstract

Conducting a survey of state and perspectives on cost accounting systems in serbian enterprises is a result of need to see the development level of accounting information system, towards the end of privatisation process of former state and socially-owned enterprises. This survey is based on a same one, that was conducted in the largest german enterprises. In this way is attained a significant basis to compare current state of cost accounting systems, in one transitional state and in one with developed market economy.

Key words: cost accounting systems, actual costing, plan costing, Activity-Based Costing, software solutions

* Доцент на Пословном факултету Универзитета Сингидунум у Београду.

Увод

У српским истраживачким пројектима пословне економије по питању обрачуна трошкова, последњих година је посвећено мало пажње, упркос чињници да он представља значајан извор података, за потребе доношења краткорочних пословних одлука. У том контексту, овај рад настоји да укаже на тренутно стање обрачуна трошкова у најуспешнијим српским привредним друштвима у 2008. години, пошто она треба да представљају лидере у развијању нових, и спровођењу постојећих ефективних идеја у свим аспектима пословања, унутар саме државе. Рад има првенствено три главна подручја интересовања: тренутно стање обрачуна трошкова, краткорочне перспективе, и утицај одређених софтверских решења на обрачун трошкова. Аспект тренутног стања се превасходно односи на ситуацију у обрачуну по врстама, местима и носиоцима трошкова, као и на ниво тренутног задовољства руководиоца рачуноводствене функције, примењеним системима обрачуна трошкова.

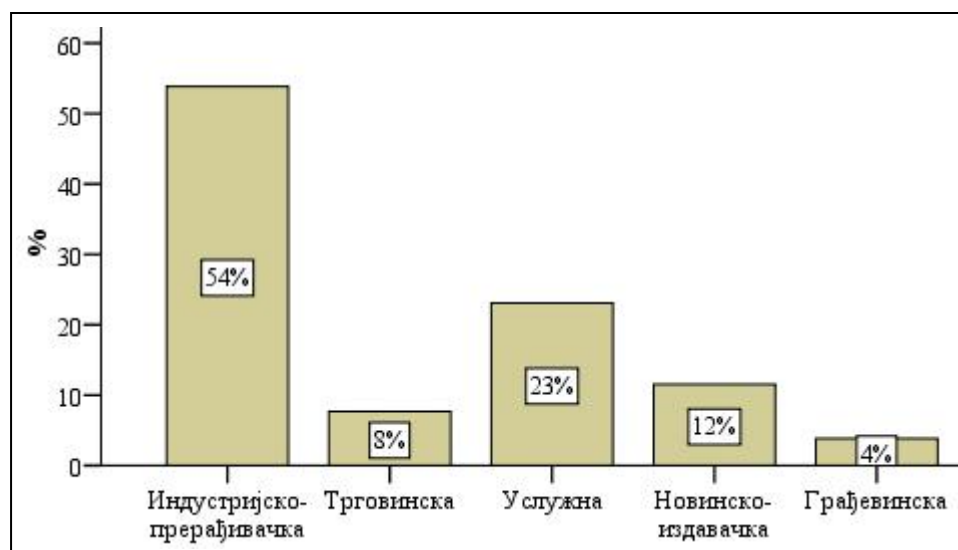
Рад је заснован на истраживању, које је спроведено према списку 300 најуспешнијих српских привредних друштава разврстаних у 20 сектора, у 2008. години, који је објавио Ekonom:east Media Group, у свом специјалном годишњем издању, новембра 2009. године. У њему су привредна друштва рангирана на основу различитих критеријума успешности, међу којима су најзначајнији: пословни приход, раст пословног прихода, пословна добит пре амортизације (EBITDA), маржа пословне добити пре амортизације, и добит пре опорезивања (ЕВТ). Током децембра 2009. и јануара и фебруара 2010. године, најпре је телефонски контактирано 167 привредних друштава са поменутог списка, за које се претпостављало да имају развијен систем обрачуна трошкова (погонски обрачун). Због поједностављења и елиминсања двоструког обухватања, пошто је велики број привредних друштава присутан у више сектора, у истраживању је извршено разврставање на пет група припадности (индустријска, трговинска, услужна, новинско-издавачка и грађевинска), зависно од тога шта је основна делатност посматраног привредног друштва. Након добијања сагласности, изабраним привредним друштвима је послат упитник на седам страна, који је садржао 27 питања, од који је 6 било отвореног, а преосталих 21 затвореног типа, односно са унапред понуђеним одговорима. Закључно са 1. мартom 2010. године, остварена је стопа повраћаја попуњених упитника од 38,3%. Међу респондентима су и привредна друштва као што су НИС, Velefarm, Књаз Милош, MesserTehnogas, Carnex, Политика, итд. У целокупном раду доминирају методи статистичке анализе, међу којима су најзначајнији: анализа аритметичке средине, стандардне девијације, Pearson-ове расподеле, коефицијента детерминације, рангирања и тренда. Такође су коришћени и многобројни графички прикази као што су: статистичке пите, хоризонтални и вертикални стубасти дијаграми, прикази серије, дијаграми растурања, итд. Ови методи анализе и начина приказивања података су омогућили поређење добијених резултата, са истраживањем које је спровела група универзитетских професора, за 300 највећих немачких предузећа, према билансној суми за 2003. годину, а које је објављено у часопису

Controlling & Management, 2009. године¹. Упоредивост података је висока, пошто је аутор овог рада, након контакта са групом немачких професора, за потребе свог истраживања користио готово истоветни упитник. При том се посебно захваљујем Gunther-у Friedl-у, професору на Катедри за пословну економију-controlling, на Technische Universität-у München, на прослеђеном упитнику и саветима приликом спровођења истраживања.

1. Искусствени налази о тренутном стању обрачуна трошкова у српским привредним друштвима

Од укупног броја анализираних привредних друштава, 54% су индустријско-прерађивачка, 23% услужна, 12% новинско-издавачка, 8% трговинска и 4% грађевинска, са просечним бројем запослених 983 (медијана 364), при чему је минимални број радника 49, а максимални 12.228. Један од најзначајнијих резултата истраживања је мишљење особа које су попуњавале упитник, о томе које циљеве су испунили примењени системи обрачуна трошкова, као и то који циљеви се очекују у будућности. Међу особама које су попуњавале упитник доминирали су руководиоци рачуноводства (35%) и финансијски директори (12%), док су мањи удео сачињавали руководиоци финансијских служби, заменици финансијских директора, као и они који су спроводили поједине функције controlling-a.

Приказ 1: Структура делатности анкетираних привредних друштава



За вредновање мишљења о циљевима примењеног система обрачуна трошкова, у упитнику је коришћена скала са описним карактеристикама (*потпуно нетачно, мало*

¹ Friedl Gunther, Küpper-Hans Ulrich, Pedell Burkhard, et al.: „Stand und Perspektive der Kostenrechnung in deutschen Großunternehmen“, *Controlling und Management. ZfCM-Zeitschrift für Controlling & Management*. Gabler Verlag, Wiesbaden, Heft 2, März/April 2009., S. 111.-116.

тачно, делимично тачно, углавном тачно, потпуно тачно), са нумеричким вредновањем од 1 (потпуно нетачно), до 5 (потпуно тачно).

Приказ 2: Циљеви примењених система обрачуна трошкова

Циљеви обрачуна трошкова	Средња вредност	Стандардно одступање
Прегледност трошкова	4,56	0,768
Контрола места трошкова	4,37	0,955
Утицај на структуру трошкова	4,24	0,723
Обрачун цене коштања и продајне цене	4,15	0,925
Обрачун најниже прихватљивих цена	4,08	0,929
Подршка пројектном controlling-у	3,84	0,898
Планирање производног програма	3,70	0,765
Утицај на мотивацију запослених	3,50	1,000
Подршка планирању инвестиција	3,48	1,123
Подршка стратегијском планирању	3,45	1,143
Подршка контроли инвестиција	3,29	1,309

Из приказа 2 се уочава да су највише вредновани циљеви *прегледност трошкова*, *контрола места трошкова*, *утицај на структуру трошкова*, као и *обрачун цене коштања*. Циљевима *подршка пројектном controlling-у*, *планирање производног програма*, приписан је релативно високи значај, док циљеви који се односе на *утицај на мотивацију запослених* и *дугорочни аспект инвестиција*, немају изразитији значај. До сличних резултата је дошла и група професора у анкети немачких предузећа. Највећи значај је додељен *контроли места трошкова* (4,18), *планирању производног програма* (4,04), док је на последњем месту *утицај на мотивацију запослених* (2,64). Овакви резултати у високом степену потврђују претпоставку да резултати обрачуна трошкова првенствено доприносе краткорочном и средњорочном аспект у руковођења предузећем, док су за дугорочни аспект погодније дисциплине попут пословних финансија и стратешког управљања. Разлика се састоји у томе да је нешто виши значај приписан готово свим посматраним категоријама у анкети српских привредних друштава, док резултати немачке анкете указују на нешто дугорочнији аспект посматрања, пошто се већа пажња посвећује значају трошкова у пословном одлучивању. Анкета српских привредних друштава открива чињеницу да се обрачун трошкова углавном користи као инструмент прегледности трошкова и обрачуна различитих категорија цена, што оставља утисак недовољне развијености класе 9 контног оквира, посебно у погледу аналитичке евиденције по местима трошкова.

Од укупног броја анкетираних привредних друштава, сва су се изјаснила да бар у неком облику, примењују обрачун стварних трошкова, док је свега 34,6% навело да спроводи обрачун планских потпуних, или делимичних трошкова. На директно питање, да ли се уопште примењује обрачун делимичних трошкова, одговор је дало свега 7,7% (сви су одговорили са *да*), док је чак 92,3% прескочило ово питање. Међутим, чак 84,6% анкетираних привредних друштава се изјаснило да примењује обрачун по местима трошкова, док 50% спроводи раздвајање укупних трошкова на фиксну и варијабилну компоненту, а 73,1% практикује раздвајање

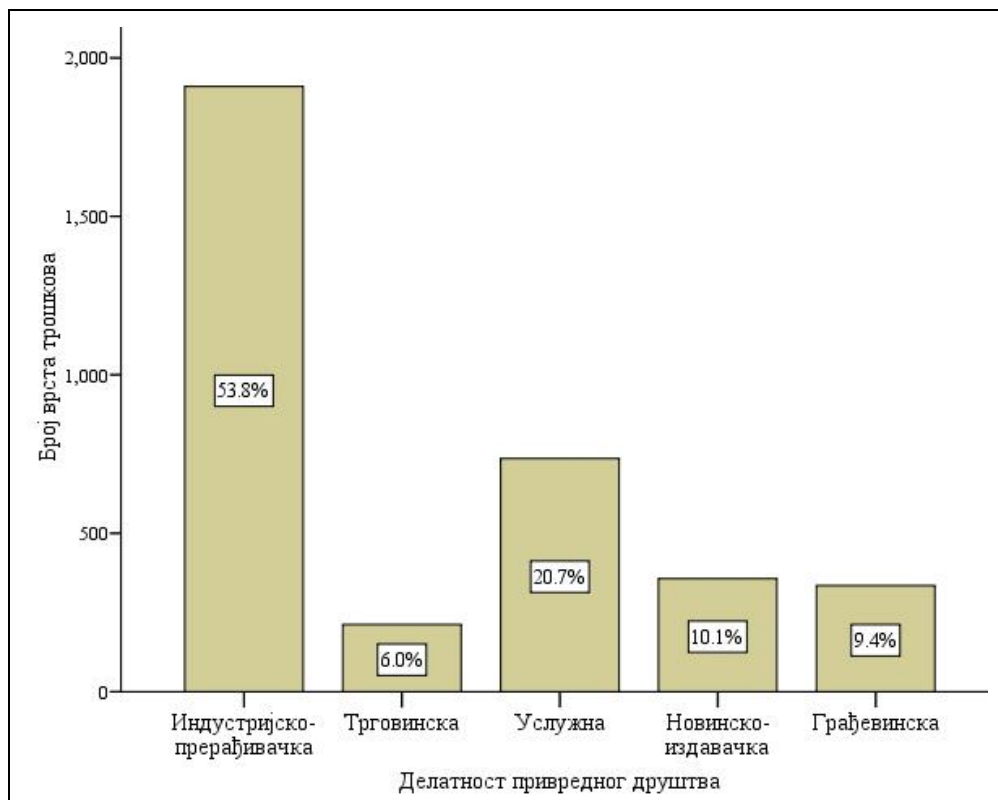
директних и индиректних трошкова. Поред тога, 57,7% испитаника је одговорило да приликом формирања продајне цене води рачуна о степену накнаде трошкова, односно контрибуционој добити, док 26,9% наводи да је оријентисано искључиво на нето добит. Овакви резултати недвосмислено указују на то да су у већини анкетираних привредних друштава, испуњени готово сви услови за адекватну примену система обрачуна делимичних трошкова, иако се мали број испитаника експлицитно изјаснио за његову примену. Ова твдња је појачана чињеницом да међу основним циљевима обрачуна трошкова доминирају прегледност и контрола места трошкова, који између осталог, чине основне карактеристике поменутог система обрачуна трошкова. Све то указује да је појам „систем обрачуна планских делимичних трошкова“, мало заступљен у интерном рачуноводству наших привредних друштава.

На питање о примени обрачуна трошкова по основу активности², одговорила су сва привредна друштва, при чему се позитивно изјаснило 42,3%. Овде треба нагласити и значај упоредне анализе између примене обрачуна трошкова по основу активности, обрачуна по местима трошкова и обрачуна планских делимичних трошкова, због постојања сличних претпоставки њихове примене. 84,6% привредних друштава се изјаснило да примењује обрачун по местима трошкова, док остатак од 15,4% није дало никакав одговор. 30,8% је потврдило да примењује истовремено обрачун по местима трошкова и обрачун трошкова по активностима. Исти је проценат испитаника који истовремено примењују обрачун по местима трошкова и обрачун планских делимичних трошкова. С друге стране, свега 11,5% привредних друштава примењује истовремено сва три поменута система обрачуна трошкова. Такође се истиче да не постоји значајна узрочна веза између примене обрачуна трошкова по основу активности и обрачуна планских делимичних трошкова (степен корелације $C=0,031$, тест значаја $p=0,879$), пошто је реч о свега 15,4% привредних друштава са истовременом применом.

Број врста трошкова у анкетираним привредним друштвима се креће од 20 до 517 (аритметичка средина износи 136, медијана 102). Више од 80% друштава има максимално 200 врста трошкова. Слична је ситуација и код анализе броја места трошкова, који се креће у распону од 1 до 2052 (аритметичка средина износи 123, медијана 15). И у овом случају, око 80% респондента поседује максимални број од 100 места трошкова. Од укупног броја врста трошкова, највише отпада на индустријска привредна друштва (53,8%), затим следе услужна (20,7%), новинско-издавачка (10,1%), грађевинска (9,4%) и трговинска (6,0%) (приказ 3). Просечан број врста трошкова је такође највиши у индустријским привредним друштвима, и износи 136, док је најнижи у трговинским (106). Просечан број радника по месту трошкова даје такође сличне резултате, јер је највиши у индустријским (64,17), а најнижи у новинско-издавачким привредним друштвима (16,67).

² У упитнику се под „обрачуном трошкова по основу активности“ подразумева Activity-Based Costing (ABC), иако између њих постоје одређене концепцијске разлике. Међутим, због олакшаног попуњавања, у упитнику је коришћена српска одредница.

Приказ 3: Укупан број врста трошкова по делатностима



Овде треба нагласити да број места и врста трошкова умногоме зависи од укупног броја радника. То се потврђује и анализом корелације. За број врста трошкова, степен корелације износи $C=0,704$, тест значаја $p<0,01$, док је за број места трошкова та међузависност још изразитија (степен корелације $C=0,956$, тест значаја $p<0,01$).

Резултати истраживања српских привредних друштава по питању распрострањености и организације појединих система обрачуна трошкова, у извесном степену одступају од резултата анкете, коју су спровели немачки професори. 95,6% немачких предузећа примењује обрачун стварних трошкова, 91,1% спроводи обрачун планских потпуних и делимичних трошкова, док 86,7% раздваја укупне трошкове на фиксну и варијабилну компоненту. Процесни обрачун трошкова и Activity-Based Costing (ABC), присутан је у 31,1% предузећа. Такође, 97,8% предузећа примењује обрачун по врстама и местима трошкова. Број врста трошкова се налази у распону од 19 до 3.760, при чему аритметичка средина износи 786, а медијана 492. Велика немачка предузећа у просеку располажу са 4.062 места трошкова, док медијана износи 1.208.

2. Примена софтверских решења у обрачуна трошкова

Резултати анкете српских привредних друштава указују на чињеницу да детаљни обрачун трошкова није могуће без примене савремених софтверских решења. 23,1% испитаника је одговорио да је тек примена одређених софтвера омогућила примену расположивог система обрачуна трошкова, док свега 7,7% сматра да то уопште није тачно. Тврдњу да софтверска решења повећавају ефикасност обрачуна трошкова, 61,5% испитаника је оценило као потпуно тачну, што јој додељује оцену 4,63, сходно примени раније поменуте скале у којој су одговори кодирани од 1 (потпуно нетачно), до 5 (потпуно тачно). Међутим, поред величине предузећа, односно броја радника и висине оствареног прихода, највећа разлика у резултатима српске и немачке анкете се испољава у врсти примењених софтверских решења у обрачуна трошкова.

Приказ 4: Примена појединих софтверских решења у немачким и српским предузећима

Назив софтвера	Немачка		Србија	
	Учешће (%)	Просечна година почетка примене	Учешће (%)	Просечна година почетка примене
SAP (R/3, BW; SEM)	32,6	1997	11,5	2003
Hyperion	10,9	2001	-	-
MBS Navision	-	-	15,4	2007
Professional Planner	8,7	-	-	-
SAS	4,3	-	-	-
Peoplesoft	8,7	2003	-	-
JD Edwards	2,2	2003	-	-
Oracle	2,2	1995	7,7	2005
Prozessmanager	4,3	2005	-	-
Друго	-	-	30,8	2005
Индивидуални	26,1	1994	34,6	1991

Од познатих софтверских решења, у српским привредним друштвима је најраспрострањенија MBS Navision (15,4%), SAP концепти (11,5%) и Oracle (7,7%). Значајно учешће (30,8%) имају друга, старија софтверска решења, међу којима доминирају: Aurora, BIS, IBM-AS400, Petig, Upis, итд. Најраспрострањенија (34,6%) су тзв. индивидуална софтверска решења, која обично не представљају интерне програмске пакете, већ посебне примене појединих елемената из пакета Microsoft Office-а, најчешће Excel-а и Access-а. Просечна година почетка примене познатих софтверских решења за обрачун трошкова је након 2000. године. Резултати ове анализе нису показали да постоји позитивни однос између примене појединих софтверских решења и броја запослених, односно примене одређених система обрачуна трошкова.

У немачким предузећима је ситуација по овом питању значајно другачија. SAP концепти су најзаступљенија (32,6%) софтверска решења за помоћ у обрачуна трошкова, док га следе Hyperion (10,9%), Professional Planner (8,7%) и Peoplesoft (8,7%). Релативно је високо (26,1%) и учешће индивидуалних програма. Дакле, у

немачким предузећима је присутна знатно шира палета примене одређених програма, са нешто ранијом просечном годином почетка примене. У односу на српска привредна друштва, присутна је још једна разлика. Постоји значајна веза између примене SAP концепата и броја запослених. За SAP BW степен регресије R износи 0,356, а тест значаја $p=0,022$, док су за SAP SEM вредности сличне ($R=0,346$, $p=0,027$). Такође је доказана значајна веза између примене ових концепата и Activity-Based Costinga (за SAP BW, $R=0,213$, $p=0,041$, а за SAP SEM $R=0,417$, $p=0,005$). То потврђује чињеницу да SAP концепти поседују погодна решења за обрачун општих трошкова и спровођење функције controllinga.³

3. Тенденције у развоју обрачуна трошкова

Како би се сагледао тренутни значај и тенденције у развоју примењеног система обрачуна трошкова, у упитнику је формулисано више тврдњи, које су вредноване помоћу раније поменуте скале са дискретним вредностима од 1 (потпуно нетачно) до 5 (потпуно тачно).

Приказ 5: Вредновање појединих тврдњи у вези са примењеним системима обрачуна трошкова у српским привредним друштвима

Тврдње	потпуно нетачно	мало тачно	делимично тачно	углавном тачно	потпуно тачно	без одговора	средња вредност
Наше привредно друштво се не може замислити без обрачуна трошкова	-	-	7,7%	19,2%	65,4%	7,7%	4,63
Задовољан сам примењеним системом обрачуна трошкова	3,8%	3,8%	19,2%	46,2%	19,2%	7,7%	3,79
Обрачун трошкова открива слабости у нашем привредном друштву	-	3,8%	15,4%	46,2%	23,1%	11,5%	4,00
Обрачун трошкова има данас мањи значај за нас него пре 10 год.	65,4%	11,5%	-	7,7%	-	15,4%	1,41
Значај финансијског рачуноводства је порастао у нашем привредном друштву у последњих 10 год.	11,5%	3,8%	15,4%	23,1%	19,2%	26,9%	3,47
Улажемо напоре у циљу интеграције финансијског рачуноводства и обрачуна трошкова	7,7%	-	7,7%	34,6%	15,4%	34,6%	3,76

³ Са становишта обрачуна општих трошкова, најзначајнији је концепт SAP R/3, односно његов модул CO (Controlling), са компонентом CO-OM (Overhead Management). О структури модула CO (Controlling) унутар концепта SAP R/3, видети детаљније: Brück U., Raps A.: *Gemeinkosten-Controlling mit SAP*, Galileo Press, Bonn, 2004., S. 45.

65,4% испитаника је као потпуно тачно оценило тврдњу да је функционисање савременог предузећа незамисливо без примене обрачуна трошкова, што јој даје високу средњу оцену 4,63. С друге стране, 19,2% испитаника је у потпуности задовољно тренутно примењеним системом обрачуна трошкова, док је 46,2% углавном задовољно, док 3,8% тврди да он није добар. Овакви резултати, тврдњи о задовољству постојећим системом обрачуна трошкова, додељују оцену 3,79. Обрачун трошкова је у потпуности (23,1%), односно углавном (46,2%), у стању да открије слабости у предузећу (средња вредност 4,00). Чак 65,4% испитаника се не слаже са тврдњом да обрачун трошкова има мањи значај него пре десет година, додељујући јој ниску срењу вредност 1,41. Тврдње о расту значаја финансијског рачуноводства у последњих десет година и улагању напора у интеграцији са обрачуном трошкова су просечно оцењене као углавном тачне. Међутим, код ових тврдњи прилично високи проценат испитаника није дао никакав став (код прве 26,9%, а код друге 34,6%), што наводи на закључак о релативном непознавању значај међусобне размене информација између финансијског рачуноводства и обрачуна трошкова. Анкета немачких предузећа указује на сличне резултате. 57,8% испитаника је као потпуно нетачну оценило тврдњу, да обрачун трошкова данас има мањи значај него пре десет година (средња вредност 1,67). Тврдњу о расту значаја финансијског рачуноводства је 31,1% испитаника потврдило као потпуно тачну, док је постојање значајних напора у интеграцији финансијског рачуноводства и обрачуна трошкова потврдило 37,8% испитаника. Значајна разлика у односу на српску анкету се састоји у томе што су готово сви испитаници дали став о последње две поменуте тврдње. Само 2,2% анкетираних је прескочило оцену тврдње у вези са интеграцијом финансијског рачуноводства и обрачуна трошкова.

Приказ 6: Поређење садашњих и будућих циљева обрачуна трошкова у српским привредним друштвима

Циљеви обрачуна трошкова	Садашњи		Будући		Разлика средњих вредности
	Средња вредност	Ранг	Средња вредност	Ранг	
Прегледност трошкова	4,56	1	4,75	1	0,19
Контрола места трошкова	4,37	2	4,68	2	0,31
Утицај на структуру трошкова	4,24	3	4,52	3	0,28
Обрачун цене коштања и продајне цене	4,15	4	4,42	4	0,27
Обрачун најниже прихватљивих цена	4,08	5	4,26	6	0,18
Подршка пројектном controlling-у	3,84	6	4,26	5	0,42
Планирање производног програма	3,70	7	4,17	7	0,47
Утицај на мотивацију запослених	3,50	8	3,84	11	0,34
Подршка планирању инвестиција	3,48	9	4,04	9	0,56
Подршка стратегијском планирању	3,45	10	4,05	8	0,60
Подршка контроли инвестиција	3,29	11	4,00	10	0,71

Анкета српских привредних друштава пружа такође интересантне резултате, приликом поређења садашњих и очекиваних циљева обрачуна трошкова (Приказ 6). Наравно, и у овом случају је коришћена кодирана скала одговора од 1 (потпуно

нетачно), до 5 (потпуно тачно). Код свих циљева се очекује раст значаја у будућности, али различитим интензитетом. Приметан је значајан пораст код тзв. дугорочнијих циљева. Највиши раст се очекује код подршке контроли инвестиција (0,71), затим следе подршка стратегијском планирању (0,60), и подршка планирању инвестиција (0,56). Краткорочнији циљеви бележе нешто блажи раст значаја, а најнижи се очекује код обрачуна најниже прихватљивих цена (0,18), и прегледности трошкова (0,19). Редослед значаја циљева, сходно средњим вредностима оцена, остаје и даље релативно непромењен, али са знатно умањеним разликама. Из овога се закључује да би у будућности, оперативни циљеви обрачуна трошкова, нарочито они у погледу калкулације цене коштања, могли да уступе место стратегијским циљевима, усмереним на различите аспекте инвестирања. Резултати немачке анкете, у овом погледу исказују релативно сличне резултате, с тим што се код готово свих циљева очекује нешто блажи раст значаја, док се благи пад (-0,12) очекује једино код планирања производног програма.

Закључак

Анкета о стању и перспективама обрачуна трошкова у српским привредним друштвима је заснована на идентичним питањима, која је формулисала група немачких професора, за потребе свог истраживања. Разлика се састоји у циљној групи испитаника. Немачка анкета је резултат истраживања *великих предузећа*, сходно критеријумима које је поставио Deloitte Институт за истраживање предузећа средње величине, Универзитета у Bamberg-у (*Приказ 7*). Ова анкета је руковођена чињеницом да велика предузећа најчешће представљају претече у примени многих савремених решења у пословању, па самим тим и у обрачуна трошкова. Међутим, да су се ови критеријуми примењивали и у српској анкети, не би био остварен репрезентативни узорак, због постојања знатно уже популације. Осим тога, немачка анкета је обухватала и анализу кредитних институција и осигуравајућих друштава (око 16%), што није присутно у српској анкети. Из тог разлога, аутор се определио за спровођење опште анализе стања и перспективе обрачуна трошкова у српским привредним друштвима. Упркос различитој циљној групи испитаника, обе анкете се карактеришу значајним заједничким резултатима.

Приказ 7: Класификација предузећа по величини, према критеријумима Deloitte Института за истраживање предузећа средње величине, Универзитета у Bamberg-у⁴

Величина предузећа	Број запослених	Годишњи приход
Најмања предузећа	до 30	до 6 милиона €
Мала предузећа	до 300	до 60 милиона €
Средња предузећа	до 3.000	до 600 милиона €
Велика предузећа	преко 3.000	преко 600 милиона €

⁴ Becker W., Ulrich P.: „Spezifika des Controllings im Mittelstand-Ergebnisse einer Interviewaktion“, *ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management*, Gabler Verlag, Wiesbaden, Heft 5, 2009, S. 309.

У највећем делу српских привредних друштава је присутан комбиновани обрачун стварних и планских трошкова, са релативно развијеним обрачуном по врстама и местима трошкова. Даље, значајно је присутна и пракса раздвајања укупних трошкова на фиксну и варијабилну компоненту, као и на директне и индиректне трошкове. Резултати обе анкете такође наводе на закључак да су појмови *обрачун трошкова по активностима* (Activity-Based Costing), и *обрачун граничних планских трошкова*, релативно мало заступљени.⁵ Међутим, из неких других показатеља се уочава, да се ови системи обрачуна трошкова у извесном степену практично примњују.

Значајни резултат анкете српских привредних друштава је прилично изражено задовољство тренутно примењеним системима обрачуна трошкова. Такође се уочава релативно непромењени редослед важности појединих циљева обрачуна трошкова у будућности. У нешто дужем временском периоду се може очекивати јачање улоге стратегијских циљева обрачуна трошкова, нарочито по питању контроле инвестиционих улагања. Анализа примене појединих софтверских решења у обрачуна трошкова, показује да они још нису у довољној мери распрострањени. Али сама чињеница, да се у појединим привредним друштвима (како домаћих, тако и оних са иностраним већинским власништвом), примењују скупочена софтверска решења (попут SAP-а), говори о томе да постоје капацитети за примену комплексних система обрачуна трошкова. Присутна је такође и значајна тежња у интеграцији финансијског рачуноводства и обрачуна трошкова. Овакви резултати наводе на закључак о постојању извесног степена континуитета у примени одређених система обрачуна трошкова са софтверским решењима, и израженом обиму задовољства испитаника, који произилази из те примене.

Литература

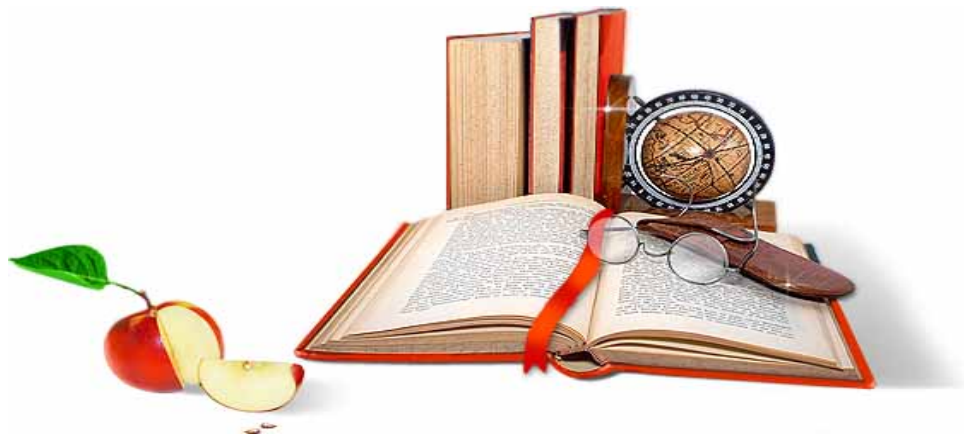
1. Becker W., Ulrich P.: „Spezifika des Controllings im Mittelstand-Ergebnisse einer Interviewaktion“, *ZfCM Zeitschrift für Controlling & Management*, Gabler Verlag, Wiesbaden, Heft 5, 2009, S. 308-316.
2. Brück U., Raps A.: *Gemeinkosten-Controlling mit SAP*, Galileo Press, Bonn, 2004., S. 45.
3. Friedl Gunther, Küpper-Hans Ulrich, Pedell Burkhard, et al.: „Stand und Perspektive der Kostenrechnung in deutschen Großunternehmen“, *Controlling und Management. ZfCM-Zeitschrift für Controlling & Management*. Gabler Verlag, Wiesbaden, Heft 2, März/April 2009., S. 111.-116.

1. 5 Релативно ниско учешће примене Activity-Based Costing-а у обрачуна трошкова, је чак навело неке ауторе да га означе као „*јучерашња нада*“ (yesterday's hope). Friedl, G., et al.: „How Do German Companies Run Their Cost Accounting Systems?“, *Management Accounting Quarterly*, Institute of Management Accountants, Montvale, NJ, Winter 2009, Vol. 10, No. 2, p. 39, према: Thomson J., Gurowka J.: „Setting Out the Clutter“, *Strategic Finance*, August 2005, p. 28.

4. Интерна документација анкетираних предузећа.

BESPLATNI GOTOVI SEMINARSKI, DIPLOMSKI I MATURSKI RAD.

**RADOVI IZ SVIH OBLASTI, POWERPOINT PREZENTACIJE I DRUGI EDUKATIVNI
MATERIJALI.**



WWW.SEMINARSKIRAD.ORG

WWW.MATURSKIRADOVI.NET

WWW.MATURSKI.NET

WWW.SEMINARSKIRAD.INFO

WWW.MATURSKI.ORG

WWW.ESSAYSX.COM

WWW.FACEBOOK.COM/DIPLOMSKIRADOVI

NA NAŠIM SAJTOVIMA MOŽETE PRONAĆI SVE, BILO DA JE TO **[SEMINARSKI](#)**, **[DIPLOMSKI](#)** ILI **[MATURSKI](#)** RAD, POWERPOINT PREZENTACIJA I DRUGI EDUKATIVNI MATERIJAL. ZA RAZLIKU OD OSTALIH MI VAM PRUŽAMO DA POGLEDATE SVAKI RAD, NJEGOV SADRŽAJ I PRVE TRI STRANE TAKO DA MOŽETE TAČNO DA ODABERETE ONO ŠTO VAM U POTPUNOSTI ODGOVARA. U BAZI SE NALAZE **[GOTOVI SEMINARSKI, DIPLOMSKI I MATURSKI RADOVI](#)** KOJE MOŽETE SKINUTI I UZ NJIHOVU POMOĆ NAPRAVITI JEDINSTVEN I UNIKATAN RAD. AKO U **[BAZI](#)** NE NAĐETE RAD KOJI VAM JE POTREBAN, U SVAKOM MOMENTU MOŽETE NARUČITI DA VAM SE IZRADI NOVI, UNIKATAN SEMINARSKI ILI NEKI DRUGI RAD RAD NA LINKU **[IZRADA RADOVA](#)**. PITANJA I ODGOVORE MOŽETE DOBITI NA NAŠEM **[FORUMU](#)** ILI NA **MATURSKIRADOVI.NET@GMAIL.COM**